

Referencia: NFJ093000

## TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 18 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4660/2023

### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Regla de prorata. Prorrata general. Operaciones no computables en la fracción. Operaciones no sujetas.** En el procedimiento de inspección de carácter parcial sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, la Administración consideró que la entidad presta servicios a sus participadas, como la concesión de préstamos y transmisión de participaciones en otras sociedades. Estas últimas actividades se califican como financieras, no sujetas a IVA, pero que dan lugar a que la entidad deba aplicar la regla de la prorata en el cálculo de la deducibilidad de las cuotas de IVA que soporta. La sentencia recurrida desestima la pretensión porque la entidad ya que además de prestar servicios de apoyo a la gestión, también realiza actividad financiera hacia sus participadas y se dan, por tanto, los requisitos para aplicar la regla de la prorata en el cálculo del IVA soportado deducible. En consecuencia, la regularización practicada no incide en el principio de neutralidad del IVA. El recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, como señala la recurrente, son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que examinan operaciones realizadas por sociedades *holding mixtas* en el IVA; entre las más recientes [Vid, SSTs de 19 de mayo de 2020, recurso n.º 4855/2018 (NFJ077787) y de 18 de mayo de 2020, recurso n.º 34/2018 (NFJ077776)]. Pero todas fijan doctrina en las condiciones del caso y no permiten una respuesta de alcance general a la cuestión planteada, ni aun las SSTs, de 9 de octubre de 2015, recurso n.º 889/2014 (NFJ060366) y de 2 de marzo de 2020 recurso n.º 2465/2017 (NFJ076900), en que admite la existencia de operaciones financieras de transmisión de participaciones, a efectos del IVA, como accesorias del negocio bancario de la transmitente. De ahí que sea de interés dilucidar, con alcance general, si una operación calificable como financiera, en virtud del art. 20.Uno.18º Ley IVA, debe ser necesariamente incardinada en el sector diferenciado «actividad financiera», lo cual podría dificultar la transmisión de participaciones como accesorias a los efectos del cálculo de la prorata. También resulta oportuno precisar, como pide la recurrente, si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad *holding mixta* puede estar no sujeta al IVA en virtud del art.7.1º Ley IVA, por implicar la transmisión indirecta de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorata según lo dispuesto en el art. 104.Tres.5º, Ley IVA. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales, efectuada por una sociedad *holding mixta*, debe ser necesariamente incluida en el sector diferenciado «actividad financiera» de esa sociedad *holding*, a los efectos de los arts. 9.1º.c) y 101.Uno Ley IVA. también deberá precisar el Tribunal si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad *holding mixta* puede estar no sujeta al IVA en virtud del art. 7.1º Ley IVA, en tanto implique transmitir indirectamente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorata por mor de lo dispuesto en el art. 104.Tres.5º, Ley IVA. el art. 104.Tres.5º, Ley IVA. [Vid., SAN de 19 de abril de 2023, recurso n.º 476/2021 (NFJ093002), contra la que se interpone el recurso de casación].

### PRECEPTOS:

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), arts. 7, 9, 101 y 104.](#)

[Directiva 2006/112/CE del Consejo \(Sistema Común del IVA\), art. 174.](#)

### PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchis.*

## TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 18/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4660/2023

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FJCG

Nota:

R. CASACION núm.: 4660/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

## **AUTO**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 18 de abril de 2024.

## **HECHOS**

**Primero.** *Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.*

La representación procesal de SACYR, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución de 19 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestimó la reclamación relativa a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por esa sociedad.

El recurso, tramitado con el n.º 476/2021, fue desestimado por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 19 de abril de 2023.

La sentencia desestima la pretensión porque SACYR, además de prestar servicios de apoyo a la gestión, también realiza actividad financiera hacia sus participadas y se dan, por tanto, los requisitos para aplicar la regla de la prorrata en el cálculo del IVA soportado deducible. En consecuencia, la regularización practicada no incide en el principio de neutralidad del IVA. También precisa la sentencia -frente a las alegaciones de la Administración- que la eliminación -en el denominador del cálculo de la prorrata- de la transmisión de participaciones de la entidad Itinere, que pide la recurrente, no es una nueva pretensión no esgrimida ante la Administración tributaria, sino un motivo o argumento más, que no está afectado por la limitación del recurso contencioso a las pretensiones de las partes expresadas en vía administrativa.

**Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

**1.** La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El artículo 101.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con su artículo 9.1º.c).a').

- El artículo 104.Tres, 4º y 5º LIVA, en relación con el 174.2.b) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva IVA) y el artículo 7.1º LIVA.

**2.** Razona que tales infracciones han sido alegadas en el proceso y relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

**3.** Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal y de la Unión Europea.

**4.** Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

**5.** Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca las cuestiones que enuncia así:

"Determinar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales, efectuada por una sociedad holding mixta, debe ser necesariamente incluida en el sector diferenciado <actividad financiera> de esa sociedad holding, a los efectos de los artículos 9.1º.c).a) y 101.Uno de la LIVA.

Precisar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad holding mixta puede estar no sujeta al IVA en virtud del artículo 7.1º de la LIVA, en tanto implique transmitir indirectamente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorrata por mor de lo dispuesto en el artículo 104.Tres, apartado 5º, de dicha ley".

**Tercero.** *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 14 de junio de 2023, habiendo comparecido SACYR, S.A., representada por el procurador D. Gabriel de Diego Quevedo, como recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

## **RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**

**Primero.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

El escrito de preparación ha sido presentado en plazo ( artículo 89.1), contra sentencia susceptible de casación ( artículo 86, 1 y 2) y por legitimado al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

**Segundo.** *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*

En el procedimiento de inspección de carácter parcial (periodos 11/2011 a 12/2012) realizada a SACYR por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, la Administración consideró que la entidad presta servicios a sus participadas, como la concesión de préstamos y transmisión de participaciones en otras sociedades. Estas últimas actividades se califican como financieras, no sujetas a IVA, pero que dan lugar a que SACYR deba aplicar la regla de la prorrata en el cálculo de la deducibilidad de las cuotas de IVA que soporta.

En el recurso de casación Sacyr focaliza el recurso en una operación concreta: la transmisión que hace SACYR a su filial SACYR CONCESIONES de sus participaciones en la sociedad ITINERE. Presenta dos alegaciones:

- Primera: que esta transmisión es de una unidad económica autónoma y, por tanto, no sujeta a IVA ( artículo 7.1º LIVA) y, en consecuencia, excluida del cálculo de porcentaje de prorrata ( artículo 104.Tres.5.º LIVA).

- Segunda: que dicha transmisión no es realmente de financiación, sino de apoyo a la gestión, pues responde a una reestructuración del grupo y no es una operación habitual, sino aislada o singular.

Dispone el artículo 101.Uno LIVA: "Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de

deducciones respecto de cada uno de ellos".

A su vez el artículo 101 guarda relación con el artículo 9.1º.c).a') de la misma ley, que establece:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes: [...]

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. [...]

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior."

El artículo 104.Tres, apartados 4º y 5º LIVA, indica:

"Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación: [...]

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley."

Por su parte, el artículo 174.2.b) de la Directiva IVA establece:

"No obstante lo dispuesto en el apartado 1, para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirán los siguientes importes: [...]

b. La cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras".

Tales artículos tienen relación con el artículo 7.1º LIVA, que preceptúa:

"No estarán sujetas al impuesto: 1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley."

Al respecto señala la sentencia impugnada (F.J. 3º) que:

"En cualquier caso, no discutiéndose que las actividades empresariales de la actora tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y que los porcentajes de deducción por la actividad de "prestación de servicios de apoyo a la gestión" y por la del "sector financiero" difieren en más de 50 puntos, la cuestión que se suscita es la relativa al carácter accesorio de las actividades financieras, en las que el acuerdo de liquidación incluye, según se ha dicho, "la actividad de concesión de préstamos, avales y adquisición, tenencia y venta de participaciones", que la actora considera de forma separada.

[...]

No se trata, por tanto, como se explica en el acuerdo de liquidación, en la resolución del TEAC y en la contestación a la demanda, de que, para calificar de accesoria la actividad, se atienda únicamente al volumen de operaciones, como parece entender la recurrente, pues, aunque, según se ha expuesto, el importe pueda constituir un elemento relevante, como aquí sucede, la habitualidad y la no accesoriadad resultan de las propias características de las operaciones que, se insiste, tienen sustantividad y autonomía propia con respecto al otro sector de actividad de la recurrente, evidenciándose, incluso, diferente naturaleza, por más que siempre puedan encontrarse puntos de conexión, pero que, en el supuesto de autos, carecen de la intensidad necesaria en lo que interesa a la actora.

Por consiguiente, ha de admitirse la existencia de sectores diferenciados, con las consecuencias que de ello se deriva y que se plasman en el acuerdo de liquidación, sin que se haya advertido ningún error en la aplicación del régimen correspondiente."

Es de subrayar que también señala la sentencia impugnada (F.J. 5º):

"Por último, hay que salir al paso de la objeción formulada en la contestación a la demanda sobre la existencia de una nueva pretensión no esgrimida ante la Administración tributaria ni en la vía económico administrativa, en relación con la transmisión de participaciones de la entidad Itinere. En efecto, el carácter revisor de esta jurisdicción contencioso-administrativa exige una actuación administrativa previa -en la que se incluyen no sólo los actos expresos o presuntos sino también la inactividad y la vía de hecho-, que constituye el presupuesto del proceso, con respecto a la cual han de ejercitarse las pretensiones, que son su objeto, estando impedido hacer valer en la vía judicial pretensiones que no hayan sido ejercitadas previamente ante la Administración, diferenciándose entre pretensiones, que no pueden alterarse, y motivos, que no están afectados por la limitación, sucediendo, en el caso, que la pretensión de la demandante no ha variado en ningún momento, por más que haya podido introducir nuevos argumentos impugnatorios, incluso de alcance parcial, sin que sea exigible una correlación entre motivos y alegaciones planteados en la vía administrativa previa y ante esta Sala, siendo admisibles en el proceso judicial cuantas alegaciones se consideren oportunas para fundamentar la correspondiente pretensión, incluso aunque no se hayan invocado en el procedimiento administrativo."

A la vista de tales indicaciones, el presente recurso suscita la cuestión sobre si la transmisión de las participaciones en la sociedad ITINERE ha de quedar excluido del denominador del cálculo de la regla de la prorrata.

### **Tercero.** *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

El recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, como señala la recurrente, son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que examinan operaciones realizadas por sociedades holding mixtas en el IVA; entre las más recientes: las de 25 de febrero de 2021 (rec. 4859/2019), 25 de mayo de 2020 (rec. 7652/2018), 19 de mayo de 2020 (rec. 4855/2018) y 18 de mayo de 2020 (rec. 34/2018). Pero todas fijan doctrina en las condiciones del caso y no permiten una respuesta de alcance general a la cuestión planteada, ni aun las sentencias de 9 de octubre de 2015 (rec. 889/2014) y 2 de marzo de 2020 (rec. 2465/2017), en que admite la existencia de operaciones financieras de transmisión de participaciones, a efectos del IVA, como accesorias del negocio bancario de la transmitente.

De ahí que sea de interés dilucidar, con alcance general, si una operación calificable como financiera, en virtud del artículo 20.Uno.18º LIVA, debe ser necesariamente incardinada en el sector diferenciado "actividad financiera", lo cual podría dificultar la transmisión de participaciones como accesoria a los efectos del cálculo de la prorrata.

También resulta oportuno precisar, como pide la recurrente, si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad holding mixta puede estar no sujeta al IVA en virtud del artículo 7.1º LIVA, por implicar la transmisión indirecta de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorrata según lo dispuesto en el artículo 104.Tres, apartado 5º, LIVA.

### **Cuarto.** *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

**1.** Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales, efectuada por una sociedad holding mixta, debe ser necesariamente incluida en el sector diferenciado "actividad financiera" de esa sociedad holding, a los efectos de los artículos 9.1º.c )a) y 101.Uno de la LIVA .

Precisar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad holding mixta puede estar no sujeta al IVA en virtud del artículo 7.1º de la LIVA , en tanto implique transmitir indirectamente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o

profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorrata por mor de lo dispuesto en el artículo 104.Tres, apartado 5º, de dicha ley .

**2.** Las normas, en principio, objeto de interpretación son los artículos 7.1º LIVA; 9.1º.c).a') LIVA; 101.Uno LIVA; 104.Tres, apartados 4º y 5º LIVA, en relación con el artículo 174.2.b) de la Directiva IVA. Sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras si lo exige el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

**Quinto.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**Sexto.** *Comunicación y remisión*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

### **ACUERDA**

**1º)** Admitir el recurso de casación n.º 4660/2023, preparado por el procurador D. Gabriel de Diego Quevedo, en representación de la mercantil SACYR, S.A., contra la sentencia dictada el 19 de abril de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 476/2021.

**2º)** Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales, efectuada por una sociedad holding mixta, debe ser necesariamente incluida en el sector diferenciado <actividad financiera> de esa sociedad holding, a los efectos de los artículos 9.1º.c ).a) y 101.Uno de la LIVA .

Precisar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad holding mixta puede estar no sujeta al IVA en virtud del artículo 7.1º de la LIVA , en tanto implique transmitir indirectamente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorrata por mor de lo dispuesto en el artículo 104.Tres, apartado 5º, de dicha ley .

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- El artículo 101.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con el artículo 9.1º.c).a') de la misma ley.

- El artículo 104.Tres, apartados 4º y 5º LIVA, en relación con el artículo 174.2.b) de la Directiva IVA y el artículo 7.1º LIVA.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

