

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0403-26
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	26/02/2026
Normativa	Ley 37/1992 art. 4 y 5
Descripción de hechos	Las consultantes son tres sociedades mercantiles (A, B y C) íntegramente participadas por una persona física ("Socio único"). Las sociedades A y B son propietarias de varias viviendas ubicadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que son arrendadas de forma exclusiva y durante todo el año al Socio único. La sociedad C es una entidad dedicada a la prestación de una amplia gama de servicios relacionados con el arrendamiento de inmuebles tales como limpieza, cambio de sábanas, jardinería, servicios de conductor, etc, cuyo único destinatario es el Socio único. Estos servicios son facturados al Socio único al tipo general del 21 por ciento. Se plantea también la posibilidad de que la sociedad C facture dichos servicios a valor de mercado a las sociedades A y B que realizarían un arrendamiento de las viviendas con prestación de los referidos servicios al Socio único. O, incluso, que la sociedad C ceda el personal a las sociedades A y B que se subrogaran en los contratos laborales para prestar al Socio único el arrendamiento conjuntamente con los servicios hoteleros.
Cuestión planteada	1. Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por las sociedades A, B y C al Socio único. 2. Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios realizados por la sociedad C en caso de que prestara sus servicios a las sociedades A y B. 3. Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la sociedad C ceda su personal a las sociedades A y B para que éstas realicen un arrendamiento con servicios hoteleros al Socio único.
Contestación completa	1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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." El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto." Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) 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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

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.

(...).”.

2.- Por otra parte, las relaciones entre una sociedad y la persona física de que dependen han sido analizadas por este Centro directivo en diversas contestaciones tales como la consulta de 29 de junio de 2023, número V1893-23 en donde se analizó la cesión de una finca rústica a la persona física de la que depende para su disfrute particular quien, a su vez, asumirá los gastos de mantenimiento y uso de la misma, así como, en la contestación vinculante de 11 de noviembre de 2016, número V4891-16, en la que se analizó la sujeción al Impuesto de la actividad de una sociedad participada íntegramente por una persona física y cuyo activo está integrado por varios elementos de transporte utilizados exclusivamente para uso personal del socio único y de su familia, que no realizaba, a su vez, operaciones con terceros y la persona física asumía el reembolso de los gastos de la actividad. En ambos casos se concluyó de forma idéntica lo siguiente que:

“La Ley 37/1992, como uno de los requisitos para la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de una operación de entrega de bienes o prestación de servicios, impone la condición de empresario o profesional del que efectúe la entrega o preste el servicio.

Debe tenerse en cuenta que la letra b) del artículo 5.Uno de la Ley del Impuesto fue objeto de reforma por la Ley 4/2008, de 23 de noviembre, con el objeto de clarificar que las sociedades mercantiles tendrán la consideración de empresarios o profesionales salvo prueba en contrario. Es decir, se presume su condición de empresario o profesional salvo que se pruebe que no realiza una actividad empresarial o profesional.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo que no todas las entidades mercantiles por su propia naturaleza tienen la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido; No tendrán tal condición cuando no realicen una actividad empresarial o profesional en los términos del propio artículo 5 de la Ley del Impuesto.

En efecto, tal y como se señaló en las consultas vinculantes de 23 de octubre de 2008, número V1905-08, y de 30 de diciembre de 2015, número V4169-15 en relación con la naturaleza empresarial de una sociedad de mera tenencia de participaciones, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, entre otras, 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, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que no daría a quien la realiza la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto.

Por otra parte, tal y como se ha señalado, el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 establece como requisito esencial de la actividad empresarial o profesional, además de la actuación independiente en la ordenación de factores de producción, la necesaria intervención en el mercado.

De esta forma, una sociedad mercantil constituida exclusivamente para ostentar la titularidad de bienes personales de sus socios que van a ser disfrutados en exclusiva por estos o sus familiares podría entenderse que no realiza actividad empresarial o profesional en la medida que no participa en la producción o distribución de bienes y servicios para el mercado y no intervendría en el mismo.

La falta de intervención en el mercado determinaría que su actividad no tendría la consideración de empresarial o profesional a efectos del Impuesto, cuya consecuencia sería que la referida sociedad podría no tener la condición de empresario o profesional en los términos establecidos en el artículo 5 de la Ley quedando sus operaciones excluidas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, de acuerdo con los antecedentes contenidos en el escrito de la consulta, parece deducirse que la entidad consultante no tiene afectos los elementos patrimoniales de los que es titular a ninguna actividad empresarial o profesional en las condiciones señaladas por lo que no cabe afirmar que tenga la consideración de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, las cantidades aportadas por el socio de la consultante para el reembolso de gastos no supone la contraprestación de operación alguna realizada por la consultante a favor de la persona física y su familia sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, la consultante no podrá deducir cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

En el mismo sentido, las contestaciones vinculantes de 15 de marzo de 2017, número V0677-17 o la de 20 de agosto de 2018, número V2340-18.

3.- En consecuencia, puede concluirse que, en el supuesto planteado en la consulta, se dan las circunstancias para considerar que las sociedades A, B y C no tendrían la condición de empresario o profesional y, por tanto, sus operaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido ni deberán, por tanto, repercutir el Impuesto por los servicios prestados al Socio único.

Estas entidades, dado que no adquieren la condición de empresario o profesional actuando como tal, ni son sujetos pasivos del Impuesto, no podrán deducir cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes y servicios para la realización de sus operaciones.

Asimismo, las cantidades aportadas por el socio único no supondrán la contraprestación de operación alguna realizada por las consultantes a favor del socio sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, en el supuesto de que sea la sociedad C quien preste, a valor de mercado, los servicios relacionados con el arrendamiento (tales como limpieza, jardinería, conductor,) a otras entidades mercantiles, como las sociedades A y B (titulares de las viviendas) y no exclusivamente al socio único debe señalarse que, a diferencia de lo establecido en el apartado anterior, si realizan una actividad empresarial o profesional por la que intervienen en el mercado. En estas condiciones sus operaciones están dentro del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que, en tal caso, la sociedad C deberá repercutir el Impuesto sin que pueda ser deducido por las sociedades A y B que, según el criterio anteriormente señalado, no ostentarán la condición de empresario o profesional.

No obstante, podría ser de aplicación para la determinación de la base imponible de las operaciones lo dispuesto en el artículo 79.Cinco de la Ley 34/1992, referente a las operaciones entre partes o entidades vinculadas dado que, como se ha señalado las sociedades A y B no tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ni, por tanto, derecho a la deducción del Impuesto soportado.

En todo caso, la cesión en arrendamiento de los inmuebles y la prestación de los servicios hoteleros que las sociedades A y B realicen posteriormente al socio único seguirá siendo una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta misma conclusión sería extrapolable al supuesto en que la sociedad C transmita todo su personal a las sociedades A y B que serían quienes prestarían al socio único los servicios no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido de arrendamiento conjuntamente con los servicios hoteleros, contando, a estos efectos, con los medios humanos propios necesarios para su prestación.

5.- 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.