

**INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO
EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA**

Esta Comisión consultiva ha recibido solicitud de informe preceptivo acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma, en relación con el expediente de comprobación que se está instruyendo por la Dependencia de Inspección de la AEAT en Cataluña cerca de los siguientes obligados tributarios:

“XX, S.A.”
(NIF)

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el artículo 194 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, procede la emisión del presente informe.

I. ANTECEDENTES

Primero.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han realizado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general cerca de la entidad XX, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos del 2º Trimestre/2013 al 4º Trimestre/2015, así como de la entidad YY, por el mismo tributo y períodos del 1T/2012 al 4T/2015.

Segundo.- Ambas entidades fueron objeto de una primera comprobación inspectora en la que se dictaron acuerdos de liquidación y sancionador, que se fundamentaban en la apreciación de la existencia de simulación.

Estas entidades recurrieron ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que mediante resoluciones de fecha 17 de junio de 2021 anuló los acuerdos de liquidación impugnados. El TEAR argumenta en los siguientes términos:

“QUINTO.- Expuesto lo que antecede, resulta que en lo que respecta al fondo de la regularización, tiene sentada doctrina el Tribunal Económico Administrativo Central, vinculante para este Tribunal, fijada en la reciente resolución de 15.12.2020 (00/4029/2017) que anuló una liquidación confirmada por este Tribunal, para supuestos en los que dos sociedades, una que ejerce una actividad exenta y otra que realiza unas obras, y que entre ambas conciertan un contrato de arrendamiento, en virtud del cual la segunda cede el uso a la primera, y la Administración deduce el carácter artificioso de las operaciones realizadas, aun siendo reales y declaradas todas ellas, y del resultado que se obtiene, que es la deducción de unas cuotas de IVA que, la cesionaria no tendría derecho, en el sentido de que:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Las operaciones así realizadas han de conducir a la aplicación de las cláusulas antiabuso existentes en el ordenamiento tributario correspondiente, lo cual, en el caso controvertido, y conforme a los antecedentes jurisprudenciales que se han referido, conduce a lo dispuesto por el artículo 15 de la LGT y a la calificación de la estructura comercial analizada como constitutiva de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas, sin que proceda la imposición de sanción alguna, entendiéndose que en este caso falta una base legal clara y exenta de ambigüedad para ello. La misma consecuencia se prevé para la LGT al disponer en el artículo 15.3 que en las liquidaciones que se realicen como resultado de la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

[...]

De acuerdo con lo expuesto, nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria. Conforme a la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas, sin que proceda la imposición de sanción alguna, entendiéndose que falta una base legal clara y exenta de ambigüedad para ello.

La misma consecuencia se prevé por la Ley 58/2003 al disponer en el artículo 15.3 que en la liquidaciones que se realicen como resultado de la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

Esta fundamentación se reproduce en ambas resoluciones. Los días 2 y 9 de julio de 2021 se dictaron sendos acuerdos de ejecución para anular las respectivas liquidaciones de XX e YY. Seguidamente, la inspección procedió a iniciar nuevas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación cerca de ambas entidades por aquellos mismos períodos y conceptos. Esto es, en el caso concreto de XX, del 2T/2013 al 4T/2015.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Tercero.- La inspección puso en conocimiento de la entidad el día 4 de octubre de 2021 que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así, con arreglo al artículo 159 LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia. El 5 de noviembre, luego de haber solicitado una ampliación del plazo, se presentó el escrito de alegaciones, a las que se hará referencia tras la debida exposición de los hechos en que este procedimiento se basa, y que serán tenidas en cuenta y ponderadas en los correspondientes fundamentos de Derecho del presente informe.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del RGAT, el pasado 12 de noviembre el Equipo inspector ha evacuado el informe que analiza la concurrencia de las circunstancias que pudieran ser determinantes de la existencia de un conflicto en aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT.

Dicho informe, junto con las alegaciones y el expediente administrativo, fueron remitidos al órgano competente para liquidar, quien, a la vista de todo lo anterior, convino en que podrían efectivamente concurrir las circunstancias constituyentes de tal instituto jurídico. Así, dicho órgano dirigió a esta Comisión consultiva oficio en solicitud de informe vinculante, al que adjuntó los citados antecedentes, que tuvo entrada en el registro el día 17 de noviembre.

El 19 de noviembre se notificó a la interesada la remisión del expediente a esta Comisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194.2 del RGAT y 159.3 de la LGT, con indicación de la suspensión del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150.3 de la LGT.

II. HECHOS

Primero.- Información relativa a XX

En los períodos objeto de comprobación, el obligado tributario estaba dado de alta en el epígrafe 931.4 de la Sección Empresarial de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (“Enseñanza reglada: Preescolar, EGB, BUP, COU”).

El domicilio social se fija en (Barcelona).

Según los datos declarados por el contribuyente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, su capital social está participado por (socios y porcentajes)

La administración de la sociedad está encomendada a un consejo de administración formado por las siguientes personas, según consta en la escritura de revocación de poder otorgada en fecha 24 de marzo de 2015:

Por otra parte, XX no presentó autoliquidaciones por el concepto tributario y los períodos comprobados.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Segundo.- Información relativa a YY

Según la información reflejada en las memorias depositadas en el Registro Mercantil *“La sociedad tiene por objeto la adquisición y construcción de edificios para su cesión, mediante arrendamiento o cualquier otra modalidad contractual, típica o atípica, preferentemente a favor de quienes fomenten el desarrollo de actividades formativas o culturales. Dichas actividades podrán ser desarrolladas por la sociedad total o parcialmente de modo indirecto mediante la titularidad de acciones o prestaciones en sociedades con idéntico o análogo objeto.”*

En los períodos objeto de comprobación, YY estaba dada de alta en el epígrafe 861.2 de la Sección Empresarial de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (“Alquiler de locales industriales”). Preguntado por la actividad económica que lleva a cabo, el interesado hizo constar que *“...el inmueble es arrendado a una entidad dedicada a la enseñanza.”*

El domicilio social se fija en (Barcelona).

Atendiendo a su porcentaje de participación, los socios relevantes son:

	2012	2013	2014	2015
FUNDACION ZZ	46,72%	46,72%	47,23%	47,12%
FUNDACION BB	27,10%	27,10%	26,76%	26,60%

El resto de socios tiene una participación inferior al 5% en el capital social.

Sus administradores en los ejercicios comprobados son:

YY ha acordado diversas ampliaciones de capital. En el período 2007 a 2014, los importes en concepto de capital y prima de emisión han sido:

Fecha acuerdo	14/12/2007	19/12/2008	15/12/2009	27/12/2010	27/12/2011	27/12/2012	18/12/2013	17/12/2014	TOTAL
Capital	70.016,50	65.460,92	78.556,71	53.266,63	42.021,92	21.035,00	31.041,65	24.610,95	386.010,28
Prima de emisión	930.019,50	869.508,36	1.043.457,90	707.533,29	558.171,56	279.405,00	412.321,95	326.903,85	5.127.321,41
Total	1.000.036,00	934.969,28	1.122.014,61	707.533,29	600.193,48	300.440,00	443.363,60	351.514,80	5.460.065,06

Las entidades que suscriben las acciones en los años 2012 a 2015 son:

Años	FUNDACIÓN ZZ		FUNDACIÓN YY	
	Capital social	Prima de emisión	Capital social	Prima de emisión
2012	21.035,00	279.405,00	0,00	0,00

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

2013	24.040,00	319.320,00	7.001,65	93.001,95
2014	7.061,75	93.800,25	17.549,20	233.103,60
2015	0,00	0,00	3.006,00	47.898,00

Tercero.- Colegio ZZ

XX desarrolla su actividad en los períodos objeto de comprobación en el siguiente inmueble, del cual se destaca la siguiente información del Catastro:

Dirección	Municipio	Uso	Referencia catastral	Superficie elemento constructivo	Superficie suelo
				29.899	155.589

Este inmueble es el que se denomina comúnmente COLEGIO ZZ, nombre a través del cual es conocida ante terceros la entidad XX en el desarrollo de su actividad de enseñanza.

El valor catastral del inmueble, revisado en el año 2006, es 16.069.365,11 euros. Los elementos construidos en la finca, según la información catastral, son:

Y su localización física:

Por último, la vista por satélite de la finca es la siguiente:

Según informa la página web del Colegio ZZ, las instalaciones que cuentan las fincas arrendadas son:

- Auditorio
- Salón de actos
- Aula de idiomas

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

- Laboratorio
- Polideportivo cubierto
- Campos de fútbol, pista de atletismo.
- Cocina propia
- Aula psicomotricidad para Parvulario.
- Biblioteca
- (...)

Cuarto.- Arrendamiento Colegio ZZ

El inmueble que se acaba de describir es arrendado por YY a XX. Según consta en la base de datos de la AEAT, el único cliente de YY en su actividad de alquiler en los períodos objeto de comprobación, así como en años anteriores (la inspección ha verificado este extremo hasta el año 2002), resulta ser XX.

Del vigente contrato privado de arrendamiento, de fecha 3 de enero de 2011, se desprende lo siguiente:

- Este contrato pone fin al anteriormente suscrito por las mismas partes en fecha 3 de enero de 2008.
- Las fincas objeto de alquiler se destinarán a actividades docentes, y su conjunto constituye el centro escolar conocido como Colegio ZZ.
- El precio que se pacta son 112.000 euros anuales (9.333,33 euros mensuales).
- El pago se efectuará en los siete primeros días.

Habiendo solicitado a XX los datos de contacto que sobre YY (arrendador) dispusiera, aportó un escrito en el cual hace constar:

Solicitados los soportes documentales que acreditaran las negociaciones llevadas a cabo para fijar el precio del arriendo en 112.000 euros, XX aportó un escrito en el cual se hace constar lo siguiente:

“En el período objeto de las actuaciones no hubo, en rigor, negociaciones entre la contribuyente y YY para fijar el importe de la renta arrendaticia, por cuanto ya estaba vigente el contrato de arrendamiento suscrito en el año 2011.

Sin perjuicio de lo anterior, el Sr. RC, abogado de la propiedad, comunicó a la contribuyente, a finales de 2015, que en cuanto se tuviera conocimiento del importe del IBI de los últimos años lo repercutirían en el alquiler, cosa que no sucedió hasta 2016, año en que fueron repercutidas las cuotas de los 4 años anteriores.”

Quinto.- Extremos comprobados por la Inspección (I)

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Durante las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de que fue objeto YY se obtuvo información y documentación con trascendencia tributaria relevante para comprobar la situación tributaria del contribuyente XX. Así:

1. Correspondencia dirigida a personal de XX.

Se ha constatado que XX recibe correspondencia que contiene facturas emitidas por terceros a nombre de YY. A continuación, se muestra un ejemplo, en el sobre y en la factura:

El destinatario es el Sr. JC con NIF, quien está contratado por cuenta ajena por XX (arrendataria), según consta en la base de datos de la AEAT.

Por otra parte, según se desprende de los modelos 196 (Declaración Informativa. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras) presentados ante la Agencia Tributaria, YY es titular de diversas cuentas bancarias siendo la dirección declarada WW del municipio TT, que es la misma dirección del inmueble arrendado a XX, y ello a pesar de que la apertura de las cuentas es posterior a la fecha del último contrato de arriendo vigente entre las partes.

2. Facturas cuyo destinatario es YY selladas por la entidad XX.

Del análisis de las facturas aportadas por YY, emitidas por terceros en que figura como destinatario, se han identificado facturas acompañadas de firmas o de un sello (por ejemplo, factura de fecha 23/12/2015 emitida por la sociedad, en las que se identifica a la empresa XX (sello), y/o las palabras PS (firma). Se reproduce la siguiente imagen:

3. Obras efectuadas en el inmueble.

YY efectuó en los períodos objeto de comprobación las siguientes obras en la finca objeto de arrendamiento, según la documentación aportada por ella en las actuaciones de que fue objeto:

Obra	Importe total obra (IVA incluido)	Importe total obra (IVA no incluido)
REFORMA EDIFICIO	247.681,92	209.707,73
INSTALACION PUERTAS DE EVACUACION EN EL POLIDEPORTIVO Y OBRAS EN LOS LAVABOS DEL PABELLON CENTRAL	41.321,21	35.017,98
OBRAS REALIZADAS EN LA MEJORA DE LAS COCINA DEL COL.LEGI ZZ	30.885,64	26.049,20
SEPARACION DIVISORIA PLANTA SUPERIOR E INFERIOR DEL PABELLON CENTRAL	19.160,37	15.835,02
VALLADO DE PROTECCION VISUAL PARA LA ZONA DEL PARVULARIO	54.313,02	44.886,79
AMPLIACION ZONA COMEDOR PARVULARIO ZZ	148.139,72	123.061,16

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

INSTALACIÓN CAMPOS DE CESPED ARTIFICIAL EN LAS INSTALACIONES DEL COL.LEGI ZZ	1.156.004,48	963.047,49
CAMBIOS EN LA ILUMINACION DEL COLEGIO, REALIZANDO INSTALACION DE LEDS	149.715,33	123.731,68
REFORMA DEL EDIFICIO	113.749,18	94.046,72
DISTINTOS PROYECTOS DE OBRAS EN EL EDIFICIO D	104.773,74	86.589,87
REFUERZO ESTRUCTURAL ZONA	21.217,78	17.550,60
OBRAS EN EL PARVULARIO DE ZZ EN AGOSTO 2012 - ENERO 2013	227.544,74	189.813,76
Total	2.314.507,14	1.929.338,00

Preguntándose a XX si dichas obras le eran comunicadas, hizo constar lo siguiente, a través de escrito de fecha 17 de mayo de 2017 aportado a la inspección:

“La comunicación por el arrendador al obligado de su decisión de realizar obras en la finca, así como la explicación de su alcance, calendario de ejecución, etc., se ha realizado siempre de forma verbal, práctica que se explica por la antigüedad de la relación entre partes y por las características de las obras.”

Tampoco consta que YY haya elevado el importe de la renta del arriendo, como consecuencia de las numerosas obras de mejora efectuadas y que son disfrutadas por el arrendatario.

Asimismo, solicitados los soportes documentales que acreditaran negociaciones llevadas a cabo entre el arrendador y el arrendatario relativo a las obras a efectuar, XX hizo constar lo siguiente:

“La contribuyente mantuvo conversaciones con los arquitectos que YY contrató para la dirección técnica de las obras realizadas en el inmueble de su propiedad, y para actuar como interlocutor entre la propiedad y la obligada en la coordinación de la ejecución de las obras con la actividad ordinaria desarrollada por ésta. Para acreditar dicho extremo se acompañan, señaladas como Documento único número 1, copias de mensajes de correo electrónico intercambiados entre el responsable de mantenimiento de la contribuyente, D. FS, y distintos profesionales independientes contratados por la propietaria del inmueble entre los que destaca el arquitecto D. TD, del despacho AB.”

4. Inexistencia de gastos comunes en cualquier actividad económica.

Del examen del libro registro de YY no se ha identificado ningún gasto de los habituales en cualquier actividad económica, tales como suministros de luz, agua, servicios telefónicos, combustible, profesionales relacionados con su actividad de arriendo, gastos de publicidad, comerciales, ...

Sexto.- Extremos comprobados por la Inspección (II)

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

1. XX, cliente único.

Los ingresos obtenidos por YY derivados de su actividad de alquiler, proceden -según el Modelo 347. Declaración informativa anual de operaciones con terceros - de un único cliente, y fueron los siguientes en el período 2002 a 2015:

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ingresos de explotación	32.454,65	32.454,65	43.103,45	60.344,83	60.345,00	104.655,17	110.000,04
Variación respecto al año anterior		0%	33%	40%	0%	73%	5%

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Total
72.210,00	112.000,00	112.000,00	112.000,00	112.000,00	112.000,00	112.000,00	1.187.567,79
-33%	55%	0%	0%	0%	0%	0%	

De la documentación aportada relativa a los cobros se desprende lo siguiente:

- El contrato estipula que el cobro se realizará mediante domiciliación bancaria. No obstante, la mayor parte de los cobros se efectúan por transferencia ordenada por XX.

- Los pagos efectuados por XX no se llevan a cabo en los siete primeros días de cada mes por adelantado, que es el plazo estipulado en el contrato. Así, se observan acumulaciones en una sola transferencia de varios meses de renta. De este modo, se han detectado retrasos en el pago de varios meses que XX atribuye a *“la tensión de tesorería que sufre la sociedad en los meses de vacaciones escolares (julio, agosto y septiembre), en los que no se giran recibos o se giran de menor importe. En este sentido, de los nueve retrasos existentes en el periodo de treinta y tres meses considerado, cinco corresponden a los meses citados.”*

Al solicitar copia de las reclamaciones efectuadas por YY, XX manifiesta que:

“No existe reclamación escrita alguna por parte de la arrendadora que, ante los retrasos ocasionales en el pago, ha optado, en algunos casos, por plantear la cuestión solicitando una estimación de puesta al día de los pagos.”

2. Medios personales y materiales.

De acuerdo con los modelos 190 (Declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas) presentados, YY no dispone de ningún trabajador por cuenta ajena al objeto de poder llevar a cabo su actividad. Tampoco consta en los modelos 036 (Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores) presentados que declare disponer de un local para llevar a cabo su actividad económica.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Por otro lado, teniendo en cuenta el modelo 159 (Declaración informativa. Declaración anual de consumo de energía eléctrica) y las facturas anotadas en su libro registro de facturas recibidas, no consta que YY satisfaga ningún importe en concepto de suministro eléctrico.

Finalmente, del análisis de las facturas contabilizadas en el libro registro de facturas recibidas, la Inspección no identifica ningún gasto que, atendiendo a su naturaleza, difiera del asesoramiento jurídico, gestoría o consista en bienes o no sean servicios que son disfrutados por la arrendataria, XX.

3. Información del modelo 347.

Del modelo 347, declaración informativa anual de operaciones con terceros, se obtienen los siguientes importes declarados por YY en concepto de ventas a clientes y compras a proveedores relativos al período 2002 a 2015:

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Ventas	37.647,40	37.647,39	50.000,00	70.000,00	70.000,00	121.400,00	127.600,04
Compras	203.009,25	476.512,95	386.896,79	962.648,97	29.131,09	222.653,77	237.277,22
Ventas/compras (incluyendo IVA)	19%	8%	13%	7%	240%	55%	54%

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
83.763,60	131.274,00	132.396,00	133.518,00	135.762,00	135.762,00	135.762,00
307.711,44	1.543.260,45	824.246,93	337.449,27	1.100.459,42	419.529,36	148.003,80
27%	9%	16%	40%	12%	32%	92%

Como puede observarse, las compras declaradas son siempre superiores a las ventas asimismo declaradas, a excepción del año 2006.

Además, los recursos financieros obtenidos por su actividad de alquiler en el período 2002 a 2015 únicamente cubrieron el 19% del total de los importes satisfechos que han sido declarados en el modelo 347. El importe global de ventas y compras declaradas en el modelo 347 del período 2002 a 2015 es:

	TOTAL
Ventas	1.402.532,43
Compras	7.198.790,71
Ventas/compras	19%

4. Gastos satisfechos por YY disfrutados por XX.

La mayor parte de los gastos que satisface YY corresponden únicamente a bienes o servicios que sólo son disfrutados por la entidad XX o bien cuya finalidad es que sean

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

disfrutados por esta última. A modo de ejemplo la Inspección destaca alguno de estos gastos:

Fecha	Cliente/deudor	Base Imponible	IVA repercutido	Total factura	Observaciones
24/01/2012		2.903,50	522,63	3.426,13	Automatización sacristía
10/07/2012		3.766,36	677,94	4.444,30	Buffets COLEGIO ZZ
30/08/2012		1.440,00	259,2	1.699,20	Arreglos de la cocina
31/08/2012		5.649,54	1.016,92	6.666,46	Buffets COLEGIO ZZ, guías para bandeja, cristal curvo, ...
09/06/2015		3.500,00	735	4.235,00	Obras varias, escudo ZZ
09/07/2014		69.493,20	14.593,57	84.086,77	Pedido bombillas LED (más de 2000 bombillas)
08/08/2014		5.721,75	1.201,57	6.923,32	Pedido bombillas LED (más de 200 bombillas)
27/08/2014		1.048,80	220,25	1.269,05	Pedido bombillas LED
14/08/2014		162	34,02	196,02	Bombillas LED COLEGIO ZZ
26/08/2014		64,8	13,61	78,41	Bombillas LED COLEGIO ZZ
01/10/2014		25.053,76	5.261,29	30.315,05	Instalación LED COLEGIO ZZ

Así pues, se satisfacen gastos como montar un buffet para el arrendatario, la automatización de la sacristía, asumir la compra de más de 2.000 bombillas LED. Incluso asume a su costa obras para poner el escudo del colegio ZZ en el inmueble, pese a tratarse de la imagen de la actividad que realiza el arrendatario:

5. Gastos asumidos por YY exigibles según contrato a XX.

Al arrendatario le son exigibles una serie de gastos, según las cláusulas séptima y octava del contrato de arrendamiento:

"SÉPTIMO.- La adquisición, conservación, reparación o sustitución de los contadores de suministros y el importe del consumo, son de cuenta y cargo exclusivo del arrendatario que ya los tiene a su nombre.

La finca se alquila en el estado actual de las acometidas generales y ramales o líneas existentes correspondientes al mismo, para los suministros de los que está dotada.

Si se hubiere de efectuar alguna modificación, en la finca tanto en las instalaciones generales como en las particulares de cada uno de los edificios que forman parte de la finca arrendada, su costo se será íntegramente a cargo del arrendatario, caso de que le interese y desee continuar con el suministro de que se trata, pero previamente deberá someter a la propiedad, para su aprobación, el informe y proyecto de las variaciones que en cada caso deban realizarse, exigidas por la respectiva compañía suministradora.

OCTAVO.- Igualmente son de cuenta y cargo del arrendatario los gastos

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

ocasionados por los desperfectos que se produzcan, ya sean cristales, cerraduras y demás útiles y utensilios de las instalaciones y su adecuado entretenimiento, los gastos de conservación y reparación de las instalaciones de agua, gas, electricidad, calefacción, e instalaciones sanitarias y de servicios, y en particular todos los desagües, atascos, aire acondicionado, y sus tuberías, como también la conservación, reparación y sustitución de persianas, existentes.

A pesar de las estipulaciones contractuales, lo cierto es que gastos de esta naturaleza los asume el propietario YY (arrendador) sin que exista una refacturación a XX (arrendataria). A modo de ejemplo:

Fecha	Cliente/deudor	Base Imponible	iva repercutido	Total factura	Observaciones
02/01/2012		4.181,81	752,73	4.934,54	Trabajos de carpintería de reparación y renovación de locales sanitarios
20/04/2012		2.173,00	391,14	2.564,14	Reforma inodoro, trabajos línea telefónica, cable antena TV, caja repartidora y tomas, reforma garaje, traslado líneas eléctricas,...
30/04/2012		3.306,00	595,08	3.901,08	Instalación de puntos de luz y enchufes, instalación de nuevas líneas para timbres de aviso de puertas entrada y teléfono. Cambio cableado antiguo. Repaso fontanería y electricidad en planta baja,...
31/08/2012		15.684,87	2.823,28	18.508,15	Reforma aseos parvulario
31/08/2012		5.710,00	1.027,80	6.737,80	Instalación eléctrica para nuevos inodoros, cambiar tapas inodoros por tapas amortiguadas, accesorios lavabo profesoras, cambio griferías, instalación de videoportero, desplazar desagüe,...
31/08/2012		6.076,00	1.093,68	7.169,68	Instalación de línea y toma red internet, instalación de dos pantallas de proyección eléctricas, instalación de altavoces, línea eléctrica para enchufes, tomas de red en 6 aulas, instalación de enchufes en comedor y cocina, entre otros
25/01/2013		5.012,29	1.052,58	6.064,87	Instalación ventanas y motores eléctricos
25/01/2013		7.723,90	1.622,02	9.345,92	Instalación de puerta y espejos
06/03/2013		564	118,44	682,44	Reparación auditorio y techos de lavabos
27/09/2013		724	152,04	876,04	Reparaciones aulas
23/07/2014		2.033,20	426,97	2.460,17	Reubicación modulo antiguo comedor COLEGIO ZZ
23/07/2014		2.033,20	426,97	2.460,17	Reubicación modulo antiguo comedor COLEGIO ZZ
03/09/2014		196	41,16	237,16	Trabajos radiadores
30/10/2014		40.972,00	8.604,12	49.576,12	Arreglos taquillas, armarios, puertas,...
02/06/2015		2.000,00	420	2.420,00	Trabajos instalaciones generales exteriores y acometidas COLEGIO ZZ
06/07/2015		7.434,00	1.561,14	8.995,14	Servicios relacionados con ventanas, puertas y persianas
22/07/2015		2.428,00	509,88	2.937,88	Trabajos patio parvulario, instalación de focos LED, desplazamiento tomas de tierra, griferías,...
14/09/2015		5.865,00	1.231,65	7.096,65	Obras varias tales como cambiar mano puerta del aula de bebes, colocación y arreglos de percheros, cortinas y arreglos mesas, remates vestuario profesoras, sustituir 40 cerraduras armarios parvulario
30/09/2015		6.950,00	1.459,50	8.409,50	Obras varias, tales como desmontar y desplazar instalaciones eléctricas, instalar enchufes, cambiar cuadro eléctrico, instalar alumbrado, reprogramar centralita de incendios, instalación de dos aires acondicionados

6. Resultado de las declaraciones de IVA de YY.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

YY declara en concepto de resultado de liquidación del IVA en el modelo 390 (Declaración resumen anual de IVA) los siguientes importes en el período 2002 a 2015:

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
-23.731,61	-52.258,33	-39.700,52	-123.853,87	-34.745,06	-16.716,84	-62.283,77

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
-68.372,67	-245.799,48	-138.135,55	-67.716,64	-19.072,19	-51.667,17	-4.550,15	-948.603,85

De esta forma, resulta que, en términos anuales, YY no obtiene un resultado positivo, a ingresar, y declara en el 4T de cada uno de los años analizados importes a compensar o a devolver. Las devoluciones que le han sido abonadas de forma efectiva en el período 2002 a 2015, ascienden a 939.392,00 euros.

Séptimo.- FPS

Unos de los gastos relevantes satisfechos por YY son los facturados por la entidad FPS, en particular los correspondientes a la reforma de las instalaciones polideportivas del Colegio ZZ.

Analizadas las certificaciones de obras emitidas por FPS, se aprecia el escudo del colegio ZZ, imagen que es propia de la entidad XX:

A preguntas de la Inspección, FPSA manifestó:

"I.- Preguntado por la descripción de la obra identificada como "ESCOLA ZZ YY" el compareciente manifiesta que la obra consistía en tres campos de fútbol de césped artificial, los campos ya existían, pero era de tierra, así como gradas, riego artificial y pista de atletismo.

II.- Solicitado identificación de la persona que se puso en contacto para contratar sus servicios en lo concerniente a la obra "ESCOLA ZZ YY" el compareciente identifica al Señor M, de nombre J. El compareciente manifiesta que la persona Señor M se identificaba como gerente del colegio ZZ, encargado de la parte administrativa y de infraestructura. El compareciente manifiesta a la Inspección que el señor M no es el director del colegio ZZ, asimismo, hace constar que la empresa FPS no tuvo contacto en el día a día con el director del colegio durante la ejecución de la obra efectuada en el inmueble en el que se localiza el colegio ZZ. "

Analizado el modelo 190, "Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Resumen anual" presentado por el contribuyente en los años 2013 a 2015 "se comprueba que las siguientes personas físicas mantuvieron una relación laboral con el contribuyente XX:

- Señor M, F
- Señor S, F

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Por otra parte, preguntado por las personas físicas firmantes del contrato entre YY y FPS, que actúan en representación de la entidad YY, el compareciente facilita la siguiente información:

“III.- Analizado el contrato aportado por el obligado tributario, se identifica como intervinientes al propio obligado tributario y a la entidad YY. Esta última representada a través de Don RC y Don JC. Preguntado al compareciente los contactos efectuados con estas personas físicas antes de la celebración del contrato, el compareciente manifiesta que, según tiene conocimiento, no se tuvo contacto alguno hasta la celebración del contrato. Asimismo, preguntado si tuvieron contacto con estas personas físicas con posterioridad de la celebración del contrato, el compareciente manifiesta que según tiene conocimiento tampoco se tuvo contacto con posterioridad. Preguntado por el lugar de celebración del contrato, el compareciente manifiesta que, salvo error, el contrato se celebró en el Colegio ZZ situado en del municipio de TT.”

Por otra parte, preguntado el motivo por el cual el promotor efectuó las obras, el requerido manifestó:

“IV.-Preguntado si tienen conocimiento del motivo por el cual el promotor decidió efectuar esta obra, el compareciente manifiesta que sí, que según manifestó el promotor la obra se efectuó para celebrar el 50 aniversario del colegio ZZ.”

Esta manifestación es coincidente con la información que se desprende de la página web del Colegio ZZ, página puesta a disposición por la entidad XX como así se desprende en su política de privacidad, a través de la cual se publicó el siguiente anuncio:

Curso 2013-2014

ZZ pasa a tener todos los campos de fútbol de hierba artificial

Con motivo del 50º aniversario, los directivos del Colegio han decidido poner hierba artificial a todos los campos de fútbol.

Los campos de arriba ya están acabados. El estadio lo estará a principios de octubre, ya que se ha modificado también las gradas y la pista de atletismo.

Se afirma que la decisión fue adoptada por los directivos del Colegio. No obstante, lo cierto es que las obras se facturaron a la propietaria del inmueble, es decir, YY (arrendadora) siendo esta entidad la que se dedujo la totalidad del IVA soportado correspondiente a las obras de los campos de fútbol. En consecuencia, la obra no se efectuó por el arrendatario, XX, entidad que no hubiera tenido derecho a deducirse el IVA soportado.

En relación con el acta de recepción de la obra, FPSA manifestó:

“V.- Analizado por la Inspección el acta de recepción de la obra se identifica el siguiente teléfono 0000000000. El compareciente identifica este teléfono como el teléfono de contacto del Colegio ZZ promotor de la obra. Por otra parte, en el acta de recepción se identifica a la persona física F, el compareciente identifica esta persona como PS, jefe de mantenimiento del Colegio ZZ y encargado por parte del Colegio ZZ para vigilar la

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

obra y facilitar pequeñas gestiones a efectuar a pie de obra, tales como identificar tomas de bocas de riego cuando fuera necesario en la obra suministro de agua, tareas de coordinación como identificar los lugares en los cuales se puede depositar los materiales, entre otras tareas,...

Este mismo número de teléfono es el que aparece publicado en la página web www.ZZ.es.

En este sentido, preguntada por el contacto de la entidad YY, FPSA respondió:

“X.- Solicitado los datos de contacto del promotor de la obra, el compareciente facilita los siguientes datos de contacto:

*Razón social: YY
Teléfono: 000000000
Correo electrónico: @ZZ.es”*

Por último, facilitó la siguiente información con transcendencia tributaria:

“XI.-El compareciente asimismo hace constar que el comercial de la obra que identifica como ISL puede tener conocimiento más profundo respecto a las actuaciones realizadas por la compañía. Solicitado a la empresa la puesta en contacto con la persona ISL, el obligado tributario llama a D. ISL, poniéndose esta persona en manos libres en presencia de los actuarios y el compareciente. A las preguntas de la Inspección efectúa las siguientes manifestaciones:

A.- D. ISL no tuvo contacto con las personas que se identifican en el contrato celebrado con la entidad YY en fecha 27 de junio de 2013 con anterioridad a dicha fecha.

B.- El lugar de la celebración del contrato con YY era en el colegio ZZ.

C.- D. ISL identifica como persona con el que se efectuaron las actuaciones comerciales a D. JM, que identifica como gerente del colegio ZZ.

D.- Preguntado por la Inspección si identifica a la persona de D. FS, ISL manifiesta que sí, identificándolo como jefe de mantenimiento del Colegio ZZ.

E.- Preguntado si identifica a la persona de IB, D. ISL manifiesta que no.

F.- Preguntado si identifica a la persona de DT, D. ISL manifiesta que sí, identificándolo como arquitecto.

G.- Preguntado desde cuando tuvo conocimiento de la existencia de la entidad YY, D. ISL manifiesta que al momento de la celebración del contrato en fecha 27 de junio de 2013.”

En el contrato celebrado entre la entidad YY y FPS figuran las siguientes cláusulas:

A.- Suministros.

“Octavo.- Suministros

YY deberá facilitar el suministro de agua y energía eléctrica a pie de obra, para su libre utilización, por FP, siendo a cargo de YY el pago del consumo que se produzca por tales contrataciones durante el período de construcción.”

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

En el libro registro de facturas recibidas de YY no se identifica ningún importe satisfecho en concepto de suministro de agua y energía. Por otra parte, del examen de las facturas emitidas por XX resulta que tampoco aparece ningún importe por el que refacture a la entidad YY en concepto de suministros de agua, energía eléctrica o concepto análogo.

B.-Terminación y recepción de las obras.

“Noveno.- Terminación de las obras

Cuando las obras estén totalmente terminadas a juicio de YY y de la Dirección facultativa, ésta expedirá el certificado final de obra.

Décimo.- Recepción de la obra

Dentro del plazo de un mes, a contar desde la notificación del certificado final de obra efectuada a YY, se procederá a su recepción, la cual se consignará en un Acta que estará firmada por FP y YY y en la que se hará constar:

- 1. Las partes que intervienen*
- 2. La fecha del certificado final de obra*
- 3. El coste final de la ejecución material de la obra*
- 4. La declaración de recepción de la obra con o sin reservas, especificando, en su caso, éstas de manera objetiva, y el plazo en que deberán quedar subsanados los mismos se hará constar en un acta aparte, suscrita por los firmantes de la recepción”*

Así pues, corresponde a YY firmar el acta de recepción de la obra. FPS aportó dicho documento:

Se aprecia que la persona que recibe la obra es el Sr. FS, que interviene como responsable de mantenimiento de la Escola ZZ y que tiene un contrato laboral con XX. Por el contrario, no existe en el acta de recepción constancia de que haya sido firmada por ningún representante ni empleado de la entidad YY.

FPSA también aportó facturas emitidas a YY. De su análisis se comprueba que no le repercute el IVA, al hacer constar que es aplicable la inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.uno.2º.f) LIVA. Se reproduce parcialmente una de estas facturas:

La siguiente tabla presenta los importes facturados a YY por FPS:

31/07/2013	227.065,48
30/08/2013	309.210,01
30/09/2013	293.197,89

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

21/11/2013	33.526,62
31/01/2014	20.640,00

YY registró estas operaciones como sigue, aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo:

FECHA	BASE IMP.	CUOTA	TOTAL FRA.
31/07/2013	227.065,48	47.683,75	274.749,23
30/08/2013	309.210,01	64.934,10	374.144,11
30/09/2013	293.197,89	61.571,56	354.769,45
21/11/2013	33.526,62	7.040,59	40.567,21
31/01/2014	20.640,00	4.334,40	24.974,40

Por último, FPSA aportó una factura con el concepto “Escudo del ZZ”, escudo que se facturó a su vez a la entidad YY. También aportó foto del trabajo facturado:

Es decir, se facturó a la propietaria del inmueble (YY), la realización de un escudo del Colegio ZZ, relativo pues a la actividad económica desarrollada por la arrendataria XX.

Octavo.- FUNDACIÓN ZZ

La FUNDACIÓN ZZ (NIF) fue constituida el 22 de septiembre de 1992.

Según se desprende de su memoria económica, la fundación tiene por objeto, con carácter general,

“el fomento y desarrollo de la enseñanza y de la cultura, así como la promoción, divulgación y patrocinio de actividades artísticas, científicas, técnicas, formativas y/o benéficas.

La Fundación tiene como fines inmediatos, entre otros, prestar auxilio económico a personas o instituciones dedicadas a la formación humana, la enseñanza, etc, así como a los estudiantes para la realización de sus estudios.

Para el mejor cumplimiento de sus fines de la Fundación, el Patronato trabaja en estrecha colaboración con los órganos de gobierno del Colegio ZZ (centro concertado con la Generalitat de Catalunya), realizando el seguimiento de los proyectos, presupuestos, actividades, etc. que cree necesarios o convenientes.”

En lo relativo a iniciativas culturales y becas, las memorias de la entidad reflejan lo siguiente:

“Además concedió ayudas al colegio ZZ para complementos de formación humana, becas de estudio en cursos no concertados, conservación y reparación de inmuebles, déficit de gestión, mantenimiento de las instalaciones docentes, material informático y formación del profesorado.”

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

Según la información reflejada por la entidad, dichas ayudas al colegio ZZ ascienden a los siguientes importes en el período 2009 a 2014:

2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
845.000,00	950.000,00	950.000,00	950.000,00	950.000,00	942.500,00	5.587.500,00

Por otra parte, la entidad tiene una dotación fundacional de 1.023.824,01 euros constituido por acciones de YY, que según hace constar en su memoria la entidad, dicho activo está destinado al cumplimiento de sus fines fundacionales.

En lo concerniente a subvenciones, donaciones y legados, la FUNDACIÓN ZZ refleja en su memoria de 2014 que ha recibido 7.350.251,18 euros, de los cuales 5.449.243,45 euros son para acudir a ampliaciones de capital de YY para la construcción de un centro infantil y para obras de mejoras y sociales del Colegio ZZ. Este hecho es reflejado por la entidad FUNDACIÓN ZZ en los siguientes términos:

“La cantidad de 5.449.243,45 € se ha recibido para acudir a futuras ampliaciones de capital de YY para la construcción de un Centro de Educación Infantil (2.869.524,07 €) y para obras de mejora y sociales del Colegio ZZ (2.579.719,38 €)”

En lo relativo a las inversiones financieras, hace constar en su memoria lo siguiente:

“Las inversiones a largo plazo que figuran en el balance de la Fundación recogen el valor de las acciones de la entidad YY de las que es titular la Fundación. Su adquisición se ha venido realizando mediante sucesivas ampliaciones de capital, por donación o por herencia y suponen una participación del 46,89% del capital social. Esta sociedad es propietaria de inmuebles destinados a la enseñanza y no reparte dividendos. Mediante la propiedad de acciones de esta compañía la Fundación cumple también con sus fines fundacionales ya que según el artículo 7, c de sus estatutos forma parte de los objetivos de la Fundación “promover, crear, construir equipamientos... que contribuyan a los fines de la Fundación”, y según el artículo 8 “la Fundación podrá realizar sus fines directa o indirectamente”.

Además, la fundación es titular de inversiones financieras temporales por importe de 850.000 €, 227.622,60 €, 100.000 €, 101.000 €, 100.000 €”

Con arreglo a las memorias presentadas, FUNDACIÓN ZZ acudió a diferentes ampliaciones de capital de YY, bien en solitario o en confluencia con otros socios de la entidad. Ya se han expuesto anteriormente las ampliaciones de capital llevadas a cabo por esta última entidad.

Preguntándose a XX si lleva a cabo actuaciones al objeto de facilitar que personas relacionadas con la institución denominada “Colegio ZZ” efectúen donaciones a la entidad FUNDACIÓN, aportó un escrito en el cual hace constar:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

“Sí se realizan actuaciones en el sentido enunciado, siendo sus destinatarios los padres de alumnos, a quienes se les invita a hacer aportaciones que permitan el desarrollo de sus fines fundacionales por parte de las fundaciones.”

Asimismo, en cuanto a las ayudas recibidas de la FUNDACIÓN ZZ, XX aportó la siguiente información:

CURSO	IMPORTE
2011-2012	1.000.000,00
2012-2013	930.000,00
2014-2015	645.000,00

XX también aportó libro registro de facturas emitidas, en el que se identifica a sus clientes por familias. La inspección ha analizado la información fiscal que se dispone de las personas que efectúan donativos a la FUNDACION y las personas que tienen a sus hijos escolarizados en el colegio ZZ, o bien a quienes la entidad XX les emite facturas. Conforme al estudio efectuado, para los años 2012 a 2015 se comprueba que el 87% de los importes corresponde a donativos de personas físicas que tienen sus hijos escolarizados en el COLEGIO ZZ, o al menos se le emite facturas a su nombre por parte de la entidad XX.

La siguiente tabla lo resume:

	Número de vínculos	Importe donado	Porcentaje
Escolarizados	1.682	3.958.834,00	87%
No hallada vinculación escolarización	390	602.291,00	13%
Total	2.072	4.560.125,00	

Asimismo, se han identificado otras personas que no están incluidos en el 87% anterior, pero que mantienen también vínculos con el COLEGIO ZZ, como por ejemplo el Sr. M, trabajador de XX, que efectúa donativos a la fundación.

Noveno.- FUNDACIÓN YY

La entidad FUNDACIÓN PRIVADA YY fue constituida en fecha 16 de abril de 2012.

Tiene por objeto *“el fomento y desarrollo de la enseñanza y de la cultura, así como la promoción, divulgación y patrocinio de actividades artísticas, científicas, técnicas, formativas y benéficas”*.

De conformidad con las memorias económicas, la entidad, al igual que la FUNDACIÓN ZZ, concedió ayudas a XX (colegio ZZ) y suscribió diversas ampliaciones de capital de YY en los períodos objeto de comprobación. Según consta, la ampliación se lleva a cabo por lo siguiente:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

“Esta sociedad es propietaria de inmuebles destinados a la enseñanza y no reparte dividendos. Mediante la propiedad de acciones de esta compañía la Fundación cumple con sus fines fundacionales colaborando en el fomento, desarrollo y realización de actividades de formación profesional, cultural y educativa”

Preguntándose a XX si lleva a cabo actuaciones al objeto de facilitar que personas relacionadas con la institución denominada “Colegio ZZ” efectúen donaciones a la FUNDACION YY, aportó un escrito en el cual hace constar:

“Sí se realizan actuaciones en el sentido enunciado, siendo sus destinatarios los padres de alumnos, a quienes se les invita a hacer aportaciones que permitan el desarrollo de sus fines fundacionales por parte de las fundaciones.”

Asimismo, solicitada identificación de las ayudas recibidas de la FUNDACIÓN YY, XX aportó documento en el que reúne los importes percibidos atendiendo al curso escolar (septiembre-agosto). Estos datos se resumen en la siguiente tabla:

CURSO	IMPORTE
2013-2014	280.000,00
2014-2015	305.000,00

Al igual que para la FUNDACIÓN ZZ, se efectuó estudio para determinar los vínculos de los donantes con la fundación, que pueden resumirse en la siguiente tabla:

	Número de vínculos	Importe donado	Porcentaje
ESCOLARIZADO	375	645.155,00	89,40%
NO HALLADO VINCULO ESCOLARIZACION	40	76.473,00	10,60%
Total		721.628,00	

Así, el 90% de las donaciones que recibe la fundación de personas físicas proceden de personas (padres de alumnos) relacionadas con el colegio ZZ explotado por XX.

Décimo.- Alegaciones de la interesada

Como se ha anticipado, XX presentó un escrito de alegaciones en el que expresa su convicción de la improcedencia de apreciar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el caso que nos ocupa.

En ese sentido, alega que no concurren los requisitos legales para poder declarar el conflicto, pues entiende que YY es un operador normal en el mercado inmobiliario (recuerda que la normativa de IVA no exige disponer de medio alguno); el contrato no es artificioso sino “el título jurídico adecuado” que permitió desarrollar las respectivas actividades de ambas sociedades; y la renta pactada es “de mercado y rentable en términos económicos”, pues debe calcularse en función del coste y no del “valor catastral de un ejercicio aleatorio”. Sostiene así que la rentabilidad es del 3.106%, o

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

mayor incluso, ya que “la arrendadora repercute a XX el importe anual del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)”, lo que, siempre en sus palabras, eleva “la rentabilidad anual media” al 5.435% del coste de la inversión.

Asimismo, niega que la propiedad asuma gastos que no le corresponden al entender que está obligado a realizar las reparaciones necesarias para servir al uso convenido (art. 21.1 LAU) y mantener el bien en su estado idóneo. En cuanto a la intervención de XX en la ejecución de las obras la considera “lógica”, para garantizar su coordinación con el normal desarrollo de la actividad docente. A lo largo del escrito se hace especial hincapié en el hecho de que se trata de dos entidades independientes.

Por último, recuerda que XX viene soportando el IVA derivado del arrendamiento sin posibilidad de recuperación, y apunta que en el caso de coincidir en una misma persona la propiedad del inmueble y el titular del centro docente, la finca gozaría de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), del artículo 62.2.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). Ello habría implicado, en los tres años a que se extiende la comprobación, un ahorro fiscal de 252.388 euros.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la LGT, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya a estos efectos. El artículo 194 del RGAT desarrolla la composición de la Comisión consultiva en los siguientes términos:

“4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) *Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de ésta designados por el director del departamento competente.*
(...)

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.”

Segundo.- Procedimiento

El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en los artículos 159 de la LGT y 194 del RGAT en los siguientes términos:

“Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.”

“Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección tributaria.

(...)

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra entre la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante dicha situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva.”

Tercero.- El conflicto en la aplicación de la norma: concepto y requisitos

La nueva regulación que se realiza de este instituto viene a sustituir a la anterior figura del fraude de ley, tal y como dispone la propia LGT en su Exposición de motivos, con la finalidad de erigirse como un instrumento efectivo de la lucha contra el fraude sofisticado que a la vez supere los tradicionales problemas de aplicación que había presentado el fraude de ley en materia tributaria.

A este respecto, la Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 3 de mayo de 2006 (Rec. 562/04), ha manifestado que:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

“la nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana.”

Así pues, el conflicto viene a ser un nuevo instrumento jurídico en poder de la Administración tributaria, que le permite reaccionar contra las infracciones indirectas del ordenamiento pero que no presenta características sustanciales que lo diferencien de su precedente, el fraude de ley. En esencia, ambas figuras se dirigen contra los comportamientos elusivos de los obligados tributarios que pretenden reducir indebidamente sus cargas tributarias; propósito que se manifestaba fundamentalmente mediante la ausencia de una verdadera sustancia económica o sustrato mercantil en la operativa realizada como se explicita en la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En este sentido, el artículo 15 de la Ley establece lo siguiente:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

El análisis de dicho precepto implica delimitar qué requisitos se han de cumplir para que nos encontremos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma. Éstos se pueden condensar en los siguientes: la utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido (actos artificiosos o impropios), la ausencia de otros efectos económicos relevantes y la existencia, en cambio, de una ventaja tributaria o ahorro fiscal.

Procede, por tanto, analizar el conjunto de las operaciones para resolver si las mismas, globalmente consideradas, han sido o no artificiosas en orden a la consecución del resultado obtenido. Para poder hallarnos dentro del ámbito de esta figura, la conclusión a la que debe llegarse es que el efecto relevante contrastado de las operaciones llevadas a término sea el ahorro fiscal, y no otras eventuales consecuencias jurídicas o económicas. Este ahorro fiscal podrá consistir en la elusión total o parcial del hecho

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

imponible, la minoración de la base o la deuda tributaria o bien, con carácter general, la persecución de cualquier ventaja fiscal que pueda reputarse ilícita.

En la delimitación de lo que debe entenderse como actos notoriamente artificiosos o impropios, en contraposición a aquellos usuales o propios, debe tomarse como punto de partida la configuración de la figura del fraude de ley efectuada por los Tribunales, ya que, como se ha señalado, la figura del conflicto puede calificarse como una sucesora de aquélla.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de julio de 1996, ha señalado que las actuaciones en fraude de ley se realizan *“infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”*.

El Tribunal Constitucional, por su parte, en Sentencia 220/2005, de 10 de mayo, ha definido el fraude de ley en los siguientes términos (FJ Cuarto):

“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificial de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

Tomando como base estos pronunciamientos, distintas resoluciones del TEAC asimismo relativas al fraude de ley hacen hincapié en la impropiedad de los negocios celebrados que debe resultar del examen del conjunto de operaciones, en tanto que determinan una creación artificial por parte del sujeto pasivo de las condiciones necesarias para la consecución del efecto pretendido. A estos efectos, se destaca si la operativa utilizada sólo se justifica o adquiere sentido para evitar el efecto exigido por el ordenamiento tributario. En síntesis, señala el Tribunal (Resolución de 22 de octubre de 2009):

“En suma, cuando todas estas operaciones en su conjunto consideradas no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente. En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico,

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

ha constituido un rodeo que buscaba crear artificialmente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura comercial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal.

Obsérvese cómo, en realidad, existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia sólo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos. La jurisprudencia comunitaria también ha amparado esta asociación en numerosas ocasiones. Así, como tiene declarado el TJCE, la necesidad de prevenir la evasión fiscal o el abuso puede constituir una imperiosa razón de interés público, capaz de justificar incluso una restricción de las libertades fundamentales. Pero, para que una restricción a la libertad de establecimiento, por ejemplo, pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/2000), carentes de realidad económica o motivos comerciales reales, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes y Cadbury-Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007, Thin Cap Group, C-524/2004, entre otras). Son diversas las sentencias en que el Tribunal de Luxemburgo identifica la elusión impositiva que se pretende alcanzar mediante esos montajes puramente artificiales con la búsqueda, como único objetivo o como objetivo esencial, de una ventaja fiscal (en este sentido, *vid.* sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/2007, de 21 de febrero de 2008, Part Service Srl, C-425/2006 y de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica Srl y Amplifin SpA, C-162/2007)

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios —sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme—, no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (*vid.*, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16). De ello se sigue

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal denegación (vid., en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16).

Así pues, el análisis conjunto de los actos realizados y sus consecuencias en el ámbito tributario nos permitirá delimitar su eventual artificiosidad o inusualidad en relación con el resultado obtenido. Debe tratarse de actos queridos por las partes pero que, analizados desde el punto de vista de la norma tributaria, llevan a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del puro ahorro fiscal. Hay pues que analizarlos y verificar si mantendrían su sentido caso de ignorarse el elemento fiscal. En definitiva, dilucidar si responden a una lógica empresarial o si, como ocurrirá en los supuestos de conflicto, la operativa realizada no reporta ventajas relevantes en otros órdenes, de modo que el objeto fundamental de las mismas resulte ser el ahorro fiscal obtenido. Esto sucede cuando se comprueba que el conjunto de operaciones, sin suponer una violación frontal del ordenamiento jurídico, supone un rodeo que busca crear artificiosamente la aplicación de unas normas con la que primordialmente se consigue disminuir la carga tributaria.

En este contexto, cobra especial interés la concepción alemana de fraude, que ha servido de inspiración de la nueva regulación del fraude de ley según la interpretación dada por la Audiencia Nacional, por cuanto hace especial hincapié en el análisis de la finalidad de la operación supuestamente fraudulenta. Se entiende así que se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica cuando se utiliza una forma inadecuada al fin perseguido por las partes, que pretenden, en definitiva, obtener una ventaja tributaria al margen de otras razones económicas o extratributarias.

Por último, la ventaja fiscal obtenida, en tanto que finalidad última de los actos artificiosos o impropios, ha de existir siempre en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, y como se ha dicho anteriormente, debe entenderse en un sentido necesariamente amplio, ya que puede suponer desde la no tributación directa e inmediata, a un diferimiento, a la aplicación de alguna norma más beneficiosa que implique menor tributación, o bien a la obtención indebida de beneficios tales como exenciones, compensaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc., presentes o futuras.

Cuarto.- Circunstancias fácticas concurrentes

Una vez expuestos los antecedentes, los hechos y parte de los fundamentos de derecho, corresponde analizar si en el presente caso concurren las circunstancias necesarias para que exista el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. A juicio de esta Comisión, resulta relevante lo siguiente:

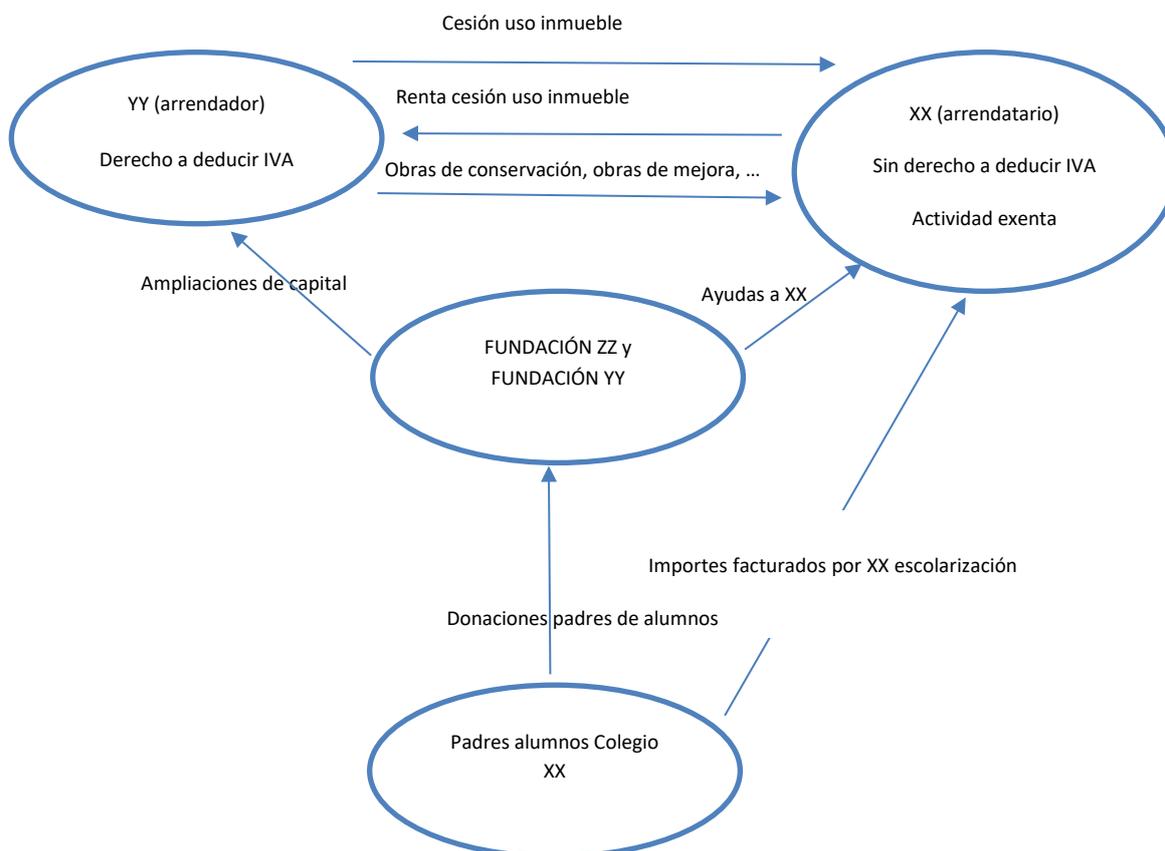
COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

1. YY es la propietaria de una finca y las construcciones allí edificadas sita en TT, y XX es la arrendataria que desarrolla en ella la actividad de enseñanza (Colegio ZZ). El citado inmueble es el único que arrienda YY y lo hace a un solo cliente que es XX.
2. Como arrendadora, YY tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. En cambio, XX no goza de este derecho, ya que se dedica a la actividad de enseñanza, sujeta y exenta de IVA.
3. YY asume el coste de obras y la adquisición de bienes y servicios que redundan en beneficio de XX. YY deduce el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios.
4. El alquiler pactado con XX se revela insuficiente siquiera para que YY sufrague tales gastos. De acuerdo con las declaraciones anuales de operaciones con terceras personas (modelo 347) presentadas por YY en el período 2002 a 2015, los gastos o pagos a proveedores por adquisiciones de bienes y servicios son siempre, a excepción del año 2006, muy superiores a los ingresos derivados de su única operación, el arrendamiento del inmueble a XX. El importe total de los ingresos declarados en el citado período 2002 a 2015 es de 1.402.532,43 euros frente a 7.198.790,71 euros de gastos. Es decir, los ingresos derivados del alquiler solo cubren el 19% de los gastos.
5. Dos fundaciones –ZZ y YY– le transfieren fondos para sufragar tales costes. Estas mismas entidades reconocen, y publicitan, que gran parte de los fondos obtenidos se destinan a efectuar obras en el colegio.
6. Tales fundaciones obtienen fondos que en su gran mayoría provienen de los padres de los alumnos del colegio (más del 85% de los fondos donados por personas físicas), y se distribuyen entre las dos sociedades, YY y XX, a la primera mediante ampliaciones de capital, y a la segunda para cubrir los déficits de explotación.
7. De acuerdo con la operativa descrita, YY ha asumido gastos que han posibilitado la deducción íntegra de un IVA que hubiera resultado no deducible para la entidad arrendataria y beneficiaria de los mismos, XX, en tanto en cuanto realiza una actividad completamente exenta, según los artículos 20.Uno.º y 94 LIVA.
8. De forma específica, resulta que las operaciones en que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo (art. 84 LIVA), correspondientes a las obras llevadas a cabo por FP que XX publicita como propias, son asumidas por YY. De este modo, la operación tiene un resultado neutro para dicha mercantil, lo que no hubiera sucedido de ser XX su destinataria, pues habría tenido que declarar e ingresar el IVA que debería haberse autorrepercutido y que no hubiera podido deducirse.

Quinto.- Análisis del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 15 LGT en el supuesto presente. Calificación de las operaciones realizadas y su encaje en la figura del conflicto en la aplicación de la norma (I)

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

El gráfico elaborado por la inspección permite tener una visión conjunta de las distintas prestaciones y los flujos de fondos establecidos entre las partes intervinientes:



En primer lugar, YY lleva a cabo una actividad de arrendamiento de fincas para la que sin embargo no dispone de ningún trabajador ni posee local afecto; del mismo modo, tampoco incurre en ningún gasto por ningún tipo de suministro, ni cualquier otro de los que podrían considerarse ordinarios en cualquier actividad -y propiamente de la de arrendamiento de inmuebles-, fuera de los relativos a asesoramiento jurídico y gestoría.

En cuanto a la concreta actividad desarrollada, es pacífico que tiene un único cliente, XX, siendo así su única fuente de ingresos recurrentes. En este sentido, se estiman sólidamente fundamentados los indicios reunidos de que se produce una suerte de confusión entre arrendador y arrendatario, de la que son prueba los siguientes:

1. La existencia de correspondencia de YY que sin embargo se dirige a personal de XX
2. La indicación en cuentas bancarias como domicilio de la propietaria, a efectos de notificaciones de las entidades, el del colegio, que ocupa y explota la arrendataria.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

3. La recepción por XX de correspondencia de YY, enviada a nombre de uno de los trabajadores de aquélla y con información como las facturas relativas a los anuncios de las juntas generales de YY.
4. El sellado por XX de facturas emitidas a nombre de YY.

En segundo lugar, y respecto a la reforma de los campos de fútbol, que el verdadero promotor de la obra es el colegio ZZ (esto es, XX) se ve confirmado por la taxativa manifestación de la empresa contratista de que su contacto fue el Sr. JM, gerente del propio colegio, y por los datos de contacto (teléfono, dirección de correo electrónico) facilitados, todos ellos relativos a XX, por los intervinientes que constan en el acta de recepción de la obra (un trabajador de XX, nadie de YY), y, en fin, por el desconocimiento completo de la contratista de nadie relacionado con YY, cuando se trataba nada menos que de la promotora de la obra, de más de 1 millón de euros de coste final.

En el mismo sentido, no puede dejar de referirse que XX hiciera público que la decisión de acometer obras de reforma del campo de fútbol fue adoptada por la directiva del colegio en conmemoración de su 50º aniversario, mientras los costes de la obra eran realmente asumidos por YY.

Abundan en ello otras circunstancias probadas tales como la asunción por parte de YY de gastos claramente propios y en beneficio de XX (arrendataria), por conceptos tales como la compra de 2.000 bombillas, o la realización de un escudo del colegio destinado a adornar los campos de fútbol del colegio.

En tercer lugar, por lo que se refiere al contrato de arrendamiento concertado en 2011 entre ambas entidades, se pacta una renta anual de 112.000 euros, cuantía carente de todo sentido económico atendiendo a las características de la finca, a la propia finalidad del negocio inmobiliario, y a un volumen de compras y gastos que asume YY que resulta muy superior a la renta percibida, sin que, por otra parte, se hayan acreditado los cálculos eventualmente elaborados para su fijación. Tampoco se ha aportado ninguna prueba ni indicio de que se hubiera producido cualquier suerte de negociación entre las partes previa a la firma del contrato. La única justificación esgrimida para justificar la renta pactada (tener en cuenta las “previsibles inversiones y los perjuicios ocasionados al arrendatario”) se ha revelado también carente de soporte probatorio. Frente a ello, el valor catastral del inmueble, revisado en el año 2006, asciende a 16.069.365,11 euros, lo que da una idea indicativa de la distancia a la que se encuentra la renta convenida y, por ende, de su incongruencia, por más que se tenga en consideración la singularidad de la finca y sus usos.

En este sentido, cabe añadir que no consta que las obras de mejora efectuadas y costeadas por YY (propietaria) se hayan refacturado a XX (arrendataria) ni que se hayan traducido en un aumento del precio del alquiler, pese a que la legislación aplicable recoge el derecho a hacerlo y teniendo en cuenta además que ello le permitiría recuperar unos costes que no le corresponden. Como ya se ha señalado, el ingreso derivado del alquiler se revela insuficiente para que YY no solo no obtenga beneficio, sino que ni siquiera sufrague unos gastos que, de acuerdo con lo declarado en el 347, son muy superiores a los ingresos en el período de 2002 a 2015. En dicho período, el

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

ingreso derivado del alquiler cubre solo el 19% del total de gastos o pagos a terceros por adquisiciones de bienes y servicios. Es por ello que los recursos financieros necesarios para paliar el persistente desequilibrio entre ingresos y gastos y seguir acometiendo nuevas obras los obtiene principalmente por medio de operaciones de aumento de capital (a razón de una por año, desde 2007 a 2014).

Las entidades que acuden y suscriben íntegramente las ampliaciones de capital acordadas por YY en los años comprobados son, invariablemente, las Fundaciones privadas ZZ y YY. Estas dos entidades también allegan fondos a XX, arrendataria del inmueble y titular de la actividad docente (por ejemplo, un total de 1.000.000 euros en el curso 2011-2012, o 930.000 euros en el 2012-2013).

Por otra parte, se ha comprobado que ambas fundaciones reciben donativos que en más del 85% de su total importe proceden de las familias de alumnos escolarizados en el Colegio ZZ.

En definitiva, XX es la arrendataria de un inmueble en el que desarrolla una actividad exenta a efectos de IVA, de forma que no tiene derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado en el ejercicio de su actividad. Esta sociedad abona una renta a YY por el alquiler que es notoriamente inferior al que se hubiera pactado con sólo atender a la superficie y valor catastral de la finca, lo que, junto al hecho de que YY asuma multitud de gastos e inversiones en beneficio de la arrendataria, propicia que los ingresos de YY solo cubran, de promedio, el 19% de sus gastos, de acuerdo con lo declarado en el 347, y, por tanto, incurra en necesidades continuas de tesorería, que deben ser cubiertas por aportaciones de capital de dos Fundaciones (ZZ y YY), quienes a su vez también financian a XX.

Por último, percibe rentas de los padres de su alumnado por los servicios prestados, incentivando a su vez, a que los padres efectúen donaciones a favor de las fundaciones ZZ e YY.

Sexto.- Análisis del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 15 LGT en el supuesto presente. Calificación de las operaciones realizadas y su encaje en la figura del conflicto en la aplicación de la norma (II)

La operación que aquí se considera es pues el arrendamiento por un precio muy inferior al que cabalmente sería esperable para una finca de 155.589 m² de superficie y casi 30.000 m² construidos, en la que se ejerce la actividad de enseñanza, sujeta y exenta de IVA. En el marco de esta concreta relación, se ha constatado también la asunción por parte de YY –entidad que carece de medios materiales y personales- de múltiples gastos y obras de reforma y mejora de las instalaciones que redundan en beneficio directo de XX y su actividad de explotación del colegio. De ello resulta que los ingresos ordinarios de YY tan sólo cubren, de promedio, el 19% de los gastos a los que hace frente anualmente.

Ahora bien, lo cierto es que de este modo se está posibilitando la deducción del IVA soportado, que desde luego no procedería si los gastos los sufragara el inquilino,

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

atendida la limitación a la deducción del impuesto que la ley impone a las operaciones exentas como la enseñanza (art. 20.Uno.9º LIVA). Se obtiene así una ventaja fiscal que no podemos sino tildar de impropia. Las circunstancias concurrentes que han podido acreditarse confluyen como se ha visto en la apreciación de artificiosidad en la operativa, comenzando por la mencionada ausencia de toda estructura empresarial en la propietaria, su falta de visibilidad frente a los propios terceros que contratan con ella, o la confusión que por momentos se produce entre ambas entidades, elementos que cristalizan esencialmente en la asunción por la propietaria de obras y adquisiciones de bienes y servicios que de ordinario en ningún caso correrían a cargo del arrendador. Las relaciones existentes entre ambas partes de la relación arrendaticia, que pivotan alrededor de la actividad de enseñanza y la compartición de una misma forma de financiación, a través de las Fundaciones ZZ e YY (que en última instancia son vehículos a través de los que se canalizan los donativos de los padres de alumnos, como muestra el gráfico anteriormente reproducido) son otro elemento concurrente que evidencia que para obtener una clara ventaja fiscal se ha instrumentado una forma de actuar impropia y que, fuera como parece de cualquier otra significación mercantil o empresarial, evidenciaría su condición de artificio.

Por tanto, concluimos que la operativa resulta artificiosa en tanto que los elementos y circunstancias puestas de manifiesto carecen de sentido en una recta apreciación de las relaciones entre propietario y arrendatario. Por otro lado, lo exiguo de la renta pactada hace desvanecer cualquier sentido económico a la conducta de la sociedad arrendadora, quien se ve obligada a ampliar capital de modo recurrente para poder acometer las obras y gastos que realiza en la finca, de los que no se beneficia más que el arrendatario, a quien en ningún momento se le incrementa el precio del alquiler ni se le refacturan los importes satisfechos por la propiedad.

En cuanto a la segunda condición requerida para la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no se observa –ni se ha alegado por la interesada– que de las relaciones establecidas entre ambas entidades alrededor del contrato de arrendamiento se haya deducido ningún otro efecto relevante y distinto al ahorro fiscal.

En definitiva, el resultado económico finalmente obtenido con las operaciones detalladas es la ventaja de recuperar las cuotas de IVA soportado por obras y servicios en el inmueble en el que se desarrolla la actividad de enseñanza, y obtener las correspondientes devoluciones de IVA, que XX no hubiera podido conseguir directamente por sí misma, al realizar una actividad exenta sin derecho a deducción.

En este sentido, la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables otros efectos jurídicos o económicos relevantes junto al fiscal. Se produce la cesión arrendaticia de una finca por un precio que puede calificarse de anormalmente bajo -a la luz de su superficie, características y valor-, y en cualquier caso carente de toda fundamentación, con simultánea asunción por el arrendador de múltiples gastos e inversiones en beneficio directo de la explotación desarrollada por el arrendatario. Pues bien, a juicio de esta Comisión no resulta una operativa razonable ni justificada, pues se ha constatado que ni YY posee ningún motivo propio para asumir dichos costes, ni tampoco los repercute ni actualiza nunca el precio de la renta, que al revelarse palmariamente insuficiente para atender tales inversiones y gastos, le genera una

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

constante situación de desequilibrio y correlativas necesidades de financiación, que se cubren mediante sucesivas ampliaciones de capital anuales suscritas por las dos fundaciones referidas, quienes a su vez se nutren principalmente de los donativos de los propios padres de los alumnos del colegio de la arrendataria.

La operatoria seguida carece pues de cualquier otra sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. Prescindiendo de este último, no se aprecia en fin que el conjunto operacional guarde ninguna consistencia.

Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de deducir las cuotas de IVA soportado que XX nunca hubiera podido practicar, de haber asumido directamente aquellas obras y gastos que redundaban en beneficio suyo, por hallarse exenta del IVA la actividad de enseñanza, y, por tanto, no otorgar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a la misma.

Séptimo.- Examen de las alegaciones de la interesada

Respecto a las alegaciones presentadas por XX (arrendataria), y contrariamente a lo que esgrime sobre YY (arrendadora), el hecho de que la normativa de IVA no exija contar con medios no implica que cualquier situación tenga que ser aceptada como “normal”, máxime cuando concurren las concretas circunstancias que se han examinado y que permiten albergar dudas razonables sobre su actividad e intervención.

Del mismo modo, no es posible acoger el argumento de que la renta pactada sea de mercado: recordemos que se trata de una finca de 155.000 metros cuadrados y casi 30.000 metros construidos, con un valor catastral de 16.000.000 euros. Como gráficamente apunta el informe de la inspección, un tercero que adquiriese el inmueble siquiera por su valor catastral (ya no el de mercado) “tardaría 144 años en recuperar la inversión” si lo cediera en arrendamiento por ese mismo importe.

En diversas ocasiones, el escrito remarca el hecho de que nos hallamos ante dos entidades independientes. Siendo ello cierto, no lo es menos que más allá de la vinculación jurídico-tributaria, ausente en este caso, ambas entidades mantienen una dependencia económica indiscutible de unas mismas Fundaciones (ZZ y YY), que las dotan de recursos bien a través de ampliaciones de capital anuales (YY), bien de donaciones (XX), fundaciones que precisamente se nutren a su vez, y de forma muy principal, de los donativos y aportaciones de los padres de los alumnos del Colegio ZZ que explota la interesada en la finca arrendada a YY

Por último, la interesada arguye que en el caso de coincidir titular de la finca y de la actividad docente, gozaría de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). En este punto, debe advertirse que durante los ejercicios comprobados no se pagaba el IBI (ni siquiera la propietaria) y una vez liquidados el año 2016 y los tres anteriores a consecuencia y como resultado de una comprobación administrativa, se pactó la

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «XX, S.A.»

repercusión de la propietaria a la interesada del IBI correspondiente a la finca (tributo, por cierto, cuyo importe anual supone un 75% aproximadamente de la renta pactada), de suerte que la alegación no puede admitirse.

IV. CONCLUSIONES

La Comisión considera en definitiva que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal, y que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, de suerte que la intervención de YY obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en los gastos y obras realizadas en el inmueble donde se ubica el colegio ZZ.

Por todo lo cual, y ante la evidencia de los elementos probatorios examinados y las circunstancias concurrentes, esta Comisión consultiva concluye que **PROCEDE DECLARAR**, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 LGT:

LA EXISTENCIA DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA en relación con el expediente de comprobación de "XX", en cuanto atañe a las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos impositivos de referencia.

A 11 de febrero de 2022,

EL PRESIDENTE

EL VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL