

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 11 PUBLICADO EN ENERO DE 2023.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de acuerdo con lo establecido en el artículo 194.6 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se procede a publicar copia del informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma relativo al contribuyente "CXZ". La denominación de este informe será "Conflicto nº 11. Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Desdoblamiento artificioso de actividad de enseñanza de idiomas en dos sociedades para la deducción del IVA soportado."

En la versión del informe que es objeto de publicación se ha eliminado la información necesaria para guardar la debida reserva en relación con los sujetos afectados.

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 Regional de Inspección de la AEAT cerca del siguiente obligado tributario:

CXZ S.L.

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 desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general cerca de la sociedad interesada, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos trimestrales del ejercicio 2017. Como resultado, se firmó el acta A02 XXXXXXXX.

En el acuerdo de liquidación que confirmó la propuesta del acta, la Inspección sostuvo:

“En el presente caso, en el curso de las actuaciones se han puesto de manifiesto una serie de hechos que permiten a la Inspección concluir que la cesión de la explotación de las dos escuelas por parte de la entidad CXZ, S.L. a ISL, S.L. se realizó con el único propósito de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado en el arrendamiento de los locales en los que se ejerce la actividad de enseñanza, así como en la reforma y acondicionamiento de dichos locales y en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de la actividad de enseñanza, cuotas que, de otro modo, no hubieran resultado deducibles al constituir la actividad de enseñanza una prestación de servicios exenta (artículo 20.Uno.9º de la LIVA) que no origina el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado en su ejercicio.

Los indicios acumulados durante la instrucción del presente procedimiento inspector que conducen de manera razonada y justificada a afirmar la existencia

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

de simulación son los que se detallan a continuación: (...)"

SEGUNDO.-

Impugnada dicha liquidación en vía económico-administrativa, el TEAR resolvió en fecha XX/06/2021 anularla con el siguiente argumento:

SEXTO.- En virtud de todo lo expuesto, resulta que no pueden utilizarse indistintamente figuras como la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de forma que pese a existir en el presente caso una situación de abuso de las normas tributarias que permitiría negar la deducción de las cuotas soportadas, en aplicación de la doctrina citada y valorando los elementos del presente caso, coincidentes esencialmente con los del caso analizado, resulta que no cabe entender la existencia de simulación en el entramado negocial, sino un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria sin que se haya seguido el cauce previsto en el artículo 159 LGT. Ello puesto que más allá de la ventaja fiscal mediante una práctica abusiva, no se prueba la existencia de falsedad en el acto o negocio, exigible en caso de simulación.

TERCERO.-

En fecha 16/11/2021 se dictó acuerdo de ejecución que anuló la liquidación anterior, y se iniciaron nuevas actuaciones inspectoras cerca de la interesada por los mismos periodos y concepto. El procedimiento se inició mediante comunicación de comprobación e investigación de alcance general por IVA 1T/2017 a 4T/2017 de fecha 17/12/2021, que fue notificada el 18/12/2021.

El 31/01/2022 la Inspección puso en conocimiento de la entidad 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 de la LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia. El día 21/02/2022 se presentó el escrito de alegaciones, a las que se hará referencia tras la debida exposición de los hechos 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 28 de junio de 2022 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, por lo que se dirigió a esta Comisión Consultiva oficio en solicitud de informe vinculante, adjuntándose los citados antecedentes.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El 3 de julio 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.- CONSTITUCIÓN Y OBJETO SOCIAL

CXZ, S.L. se constituyó en fecha 06/10/2016, mediante escritura pública, con número de protocolo XXX y con un capital social de 192.500 €. De acuerdo con la propia escritura de constitución, los socios son los siguientes:

| Razón social | NIF | % Participación |
|--------------|-----|-----------------|
| AA | | 30% |
| BB | | 25% |
| CC | | 38% |
| DD | | 7% |

En la misma escritura se nombra administrador único a D. JKL.

El domicilio de la sociedad se establece en calle DDD, que coincide con su domicilio fiscal.

Según el artículo 2 de sus Estatutos, la Sociedad tiene por objeto:

“Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica, alquiler de toda clase de inmuebles con o sin opción de compra, ya sean terrenos, locales industriales, de negocios o viviendas.

La actividad de obra de paleta y pequeños trabajos de construcción en general, carpintería y cerrajería, pintura de cualquier clase, revestimientos con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales, así como trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

La compra y/o venta de edificaciones totales o parciales, construidas directamente o por medio de terceros.

Promoción Inmobiliaria, la compra y/o venta de terrenos, así como su urbanización, parcelación, etc.

Fabricación y comercialización de materiales para la construcción.

Comercio con cursos de formación.

Selección de personal.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Marketing.

Subcontratación de servicios (outsourcing) de limpieza, mantenimiento, contabilidad, de centros de enseñanza.

Participación en otras sociedades.

Asimismo, podrá realizar cuantas operaciones sean preparatorias, auxiliares o complementarias de aquellas que constituyen el objeto social.

A la actividad principal que constituye el objeto social le corresponde en la CNAE (Clasificación Nacional de Actividades Económicas) el número 4110 Promoción Inmobiliaria”.

En este sentido, la obligada figuraba de alta desde su constitución en los siguientes epígrafes del I.A.E:

| GRUPO/EPÍGRAFE | DENOMINACIÓN DE LA ACTIVIDAD |
|----------------|-------------------------------|
| 861.2 | Alquiler Locales Industriales |
| 933.9 | Otros Actividad de Enseñanza |

Actualmente consta de baja en ambas actividades, desde el 31/12/2020.

SEGUNDO. - CONCURSO DE ACREEDORES

La entidad fue declarada en concurso voluntario por auto de fecha 6 de octubre de 2020 del Juzgado de lo Mercantil nº x de Ciudad 1, con lo que quedaron suspendidas sus facultades de administración y gestión.

El Sr. HGF, ha sido designado para el cargo de administrador concursal, como consta acreditado en el expediente.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

TERCERO.- DECLARACIONES PRESENTADAS

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, la entidad había presentado las declaraciones-liquidaciones por los períodos comprobados con los siguientes datos:

| | 2017 - 1T | 2017 - 2T | 2017 - 3T | 2017 - 4T |
|--------------------------------------|------------|------------|------------|-------------|
| BASE IMPONIBLE | | | | |
| Tipo General | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 10.000,00 |
| TOTAL BASE IVA | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 10.000,00 |
| CUOTAS IVA | | | | |
| Tipo general | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2.100,00 |
| TOTAL CUOTAS DEVENGADAS | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2.100,00 |
| IVA DEDUCIBLE | | | | |
| Opera. interiores corrien | 13.341,70 | 10.456,59 | 0,00 | 19.882,66 |
| Opera. interiores bs inver | 3.875,91 | 8.535,76 | 22.948,19 | 32.857,25 |
| SUMA DEDUCCIONES | 17.217,61 | 18.992,35 | 22.948,19 | 52.739,91 |
| Diferencia/Resultado Régimen General | -17.217,61 | -18.992,35 | -22.948,19 | -50.639,91 |
| SUMA DE RESULTADOS | -17.217,61 | -18.992,35 | -22.948,19 | -50.639,91 |
| % Atribuible Admón Estado | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Cuotas comp period anter | 0,00 | 17.217,61 | 36.209,96 | 59.158,15 |
| Rtdo. liquidación Estado | -17.217,61 | -36.209,96 | -59.158,15 | -109.798,06 |
| RESULTADO LIQUIDACIÓN | -17.217,61 | -36.209,96 | -59.158,15 | -109.798,06 |
| A DEVOLVER | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 109.798,06 |
| ----- Estado | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 109.798,06 |
| A COMPENSAR PERIOD. POSTERIORES | 17.217,61 | 36.209,96 | 59.158,15 | 0,00 |
| ----- Estado | 17.217,61 | 36.209,96 | 59.158,15 | 0,00 |

El sujeto pasivo solicitó la devolución del siguiente importe que se hizo efectiva el 16 de noviembre de 2021, en ejecución de la citada resolución del TEAR:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

| | |
|--------------------|------------|
| | 2017 - 4T |
| Importe a devolver | 109.798,06 |

CUARTO.- ACTIVIDAD DESARROLLADA (I)

De acuerdo con las manifestaciones de la propia entidad:

“CXZ es una empresa que ha desarrollado un sistema de enseñanza exclusivo de idioma para adultos tanto particulares como de empresa, en sus propias instalaciones o en las de la empresa-cliente que, entre otros, ofrece máxima flexibilidad de horarios a sus alumnos.

CXZ, además de poseer una metodología que permite ofrecer un servicio único a sus alumnos, es propietaria de la marca BNM y de un software de gestión que le permite la matriculación, planificación de las clases y el seguimiento de los alumnos.

CXZ tiene la intención de desarrollar una red de escuelas en el territorio español y, en un futuro, en otros países que operarán bajo la misma marca, ofreciendo el mismo servicio y utilizando el mismo software de gestión. Las escuelas tendrán una imagen igual o muy parecida, no tanto a nivel de marca, sino también a nivel de metodología y servicio al alumno.

CXZ construye las escuelas, elige la ciudad, zona, local y el diseño de las mismas y cede la explotación a terceras empresas a cambio de la contratación de servicios de marketing, comercial, formación y selección de personal y, en un futuro, de un porcentaje sobre la cifra de facturación de cada escuela.

Para el lanzamiento del negocio y con el fin de dar a conocer la marca, testear la metodología y el propio modelo de negocio, a la vez que generar confianza en el mercado para la búsqueda de empresas dispuestas a la explotación de las futuras escuelas, CXZ ha cedido la explotación de las primeras escuelas a una empresa participada por el mismo accionariado.

A finales del año 2016, CXZ firmó un contrato con ISL para la explotación de la escuela de Ciudad 1, la de Ciudad 2 y eventualmente otras más, si ambas partes lo consideran oportuno (...).”

Entre los datos relevantes de su actividad destacan:

- a. En el año 2017, satisfizo las siguientes **retribuciones sujetas a retención**:

| NIF | PERCEPTOR | CLAVE | RETRIBUCIÓN | RETENCIÓN |
|-----|-----------|-------|-------------|-----------|
| | MNB | G | 13.450,00 | 2.017,50 |

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

| | | | | |
|--|--------------------------------|---|------------|-----------|
| | HGF | A | 120.000,00 | 42.456,00 |
| | ASD | G | 6.500,00 | 975,00 |
| | QWE | G | 1.400,00 | 210,00 |
| | REGISTRO MERCANTIL DE CIUDAD 1 | G | 38,05 | 5,71 |

- D. HFG *“da servicio a las escuelas de selección de personal, formación, planes de marketing, ventas planificación del servicio, etc.”.*
- D^a MNB *“es experta en metodología y en didáctica y ayudaba en la formación y en temas didácticos”.*
- ASD *“es la empresa que hizo todo el estudio de Ciudad 2 para la apertura de la segunda escuela”.*
- QWE *“fue el ingeniero que participó en la construcción de la escuela de Ciudad 2”.*

b. Los **proveedores** de CXZ, S.L. en ese mismo año fueron los siguientes: [

[Tabla con proveedores identificados eliminado]

Del Libro Registro de Facturas Recibidas correspondiente al ejercicio 2017 se extrae el siguiente resumen:

| | Base imponible | % IVA | Cuota IVA | Cuota deducible |
|---------|----------------|-------|-----------|-----------------|
| 4T/2016 | 174.198,98 | 21,00 | 36.581,82 | 36.581,82 |
| 1T/2017 | 81.988,64 | 21,00 | 17.217,61 | 17.217,61 |
| 2T/2017 | 90.439,45 | 21,00 | 18.992,35 | 18.992,35 |
| 3T/2017 | 110.777,10 | 21,00 | 23.263,20 | 22.948,20 |
| 4T/2017 | 78.912,68 | 21,00 | 16.571,71 | 16.571,71 |
| | 189,49 | 10,00 | 18,95 | 18,95 |

c. Arrendamiento de locales

La interesada arrendó dos locales, uno de Ciudad 1 y otro en Ciudad 2, desde los que se imparten las clases de idiomas desde el ejercicio 2017.

c.1 Local de Ciudad 1

En la reserva del contrato de arrendamiento consta como cliente *“HGF, con nacionalidad española y DNI en representación de las sociedades en constitución (06.10.2016) CXZ, s.l. y ISL.”.*

En el contrato de arrendamiento, de 14/10/2016, consta CXZ, S.L. como arrendataria del local y la entidad LKJ. como propietaria. Se establecen las siguientes condiciones:

- Objeto y finalidad: se establece en el contrato que la finca objeto de arrendamiento será destinada a la actividad de centro de formación de idiomas (*“la parte de la finca objeto de arrendamiento será destinada a la actividad de centro de formación de idiomas”*).

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- Duración: 15 años a partir de la fecha de firma (14/10/2016).
- Precio (IVA no incluido): se establece una carencia en el abono de la renta hasta el 15/01/2017 y después:

| Periodo | Alquiler mensual (€) |
|----------------------------|------------------------------|
| De 16/01/2017 a 15/01/2018 | 4.500 |
| De 16/01/2018 a 15/01/2019 | 5.500 |
| De 16/01/2019 a 15/01/2020 | 6.500 |
| A partir de 16/01/2020 | 6.500 + IPC (revisión anual) |

- Renuncia al derecho de cesión: La interesada se obliga a no subarrendar, en todo o en parte, ni ceder o traspasar el local sin consentimiento expreso y por escrito de la arrendadora, salvo que dicha cesión o subarrendamiento se produzca a favor de la sociedad ISL, estableciéndose esta última como “*única excepción prevista y aceptada*”.

c.2 Local de Ciudad 2

En el contrato, de 30/05/2017, consta CXZ, S.L. como arrendataria. Entre las condiciones pactadas destacan:

- Objeto: se establece que el inmueble arrendado se destinará a academia de idiomas y otros usos docentes, y que la arrendataria precisará la autorización previa y por escrito del arrendador para variar el uso al que se destine el local arrendado.
- Duración: un año, prorrogable nueve anualidades.
- Precio del arrendamiento (IVA no incluido):

| Periodo | Mensualidad (€) |
|--|------------------------------|
| Primer año (2017, a partir de octubre) | 2.200 |
| Segundo año | 2.500 |
| Tercer año y siguientes | 2.500 + IPC (revisión anual) |

- Cesión del contrato: se autoriza expresamente a que se pueda subrogar en el contrato la empresa ISL.

En relación con los alquileres de ambos locales fueron registradas y deducidas las siguientes facturas, de acuerdo con la documentación aportada por el obligado tributario:

| Fecha | N.I.F. | Arrendador | Base imponible | % IVA | Cuota IVA Deducible |
|------------|--------|-------------|----------------|-------|---------------------|
| 14/10/2016 | | SRE, S.L. | 6.765,29 € | 21,00 | 1.420,71 € |
| 31/12/2016 | | LKJ, S.L.U. | 1.021,53 € | 21,00 | 214,52 € |
| 02/01/2017 | | LKJ, S.L.U. | 2.527,67 € | 21,00 | 530,81 € |

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

| Fecha | N.I.F. | Arrendador | Base imponible | % IVA | Cuota IVA Deducible |
|------------|--------|-------------|----------------|-------|---------------------|
| 01/02/2017 | | LKJ, S.L.U. | 5.055,00 € | 21,00 | 1.061,55 € |
| 01/03/2017 | | LKJ, S.L.U. | 700,97 € | 21,00 | 147,20 € |
| 01/03/2017 | | LKJ, S.L.U. | 5.055,00 € | 21,00 | 1.061,55 € |
| 01/04/2017 | | LKJ, S.L.U. | 1.412,64 € | 21,00 | 296,65 € |
| 01/04/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.687,50 € | 21,00 | 984,38 € |
| 02/05/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 30/05/2017 | | DLP | 2.500,00 € | 21,00 | 525,00 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 1.826,48 € | 21,00 | 383,56 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 792,69 € | 21,00 | 166,46 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 1.221,76 € | 21,00 | 256,57 € |
| 01/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 02/10/2017 | | MCF | - 145,20 € | - € | - € |
| 02/10/2017 | | MCF | 2.200,00 € | 21,00 | 462,00 € |
| 04/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 23/10/2017 | | LKJ, S.L.U. | 1.015,83 € | 21,00 | 213,32 € |
| 06/11/2017 | | LKJ, S.L.U. | 4.950,00 € | 21,00 | 1.039,50 € |
| 07/11/2017 | | MCF | 2.200,00 € | 21,00 | 462,00 € |
| 09/11/2017 | | LKJ, S.L.U. | 702,26 € | 21,00 | 147,47 € |
| 30/11/2017 | | LKJ, S.L.U. | 764,09 € | 21,00 | 160,46 € |
| 04/12/2017 | | LKJ, S.L.U. | 1.950,00 € | 21,00 | 409,50 € |

c.3 Obras de adecuación y reforma.

La sociedad realizó una serie de obras y reformas de los locales arrendados para adecuarlos para el desarrollo de la actividad de enseñanza de idiomas. Se ha aportado documentación en relación con sus proveedores principales:

c.3.1 MFP, SL

Se han aportado dos presupuestos de acometida eléctrica general y de reforma general. De acuerdo con los trabajos especificados en los mismos se trata de una reforma global del local sito en Calle D. Las facturas registradas y declaradas a este respecto, de acuerdo con el Libro Registro de facturas recibidas, son:

| Fecha | Base imponible | Cuota IVA deducible (21%) |
|------------|----------------|---------------------------|
| 27/10/2016 | 48.468,32 € | 10.178,35 € |
| 28/11/2016 | 41.544,27 € | 8.724,30 € |
| 20/12/2016 | 27.696,18 € | 5.816,20 € |

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

| Fecha | Base imponible | Cuota IVA deducible (21%) |
|------------|----------------|---------------------------|
| 31/01/2017 | 160,25 € | 33,65 € |
| 06/02/2017 | 18.456,73 € | 3.875,91 € |
| 24/02/2017 | 102,00 € | 21,42 € |
| 27/03/2017 | 87,50 € | 18,38 € |
| 06/04/2017 | 4.560,00 € | 957,60 € |
| 26/04/2017 | 102,00 € | 21,42 € |
| 26/05/2017 | 112,50 € | 23,63 € |
| 28/06/2017 | 87,50 € | 18,38 € |
| 01/10/2017 | 87,50 € | 18,38 € |
| 01/10/2017 | 69,19 € | 14,53 € |
| 01/10/2017 | 102,00 € | 21,42 € |
| 25/10/2017 | 87,50 € | 18,38 € |
| 27/11/2017 | 132,00 € | 27,72 € |
| 27/12/2017 | 87,50 € | 18,38 € |

De acuerdo con las manifestaciones del obligado tributario en Diligencia nº 4 de fecha 23/05/2018, *“CXZ tiene una parte de oficinas propias en el local de D y otra parte se dedica a actividades de academia”*.

El obligado tributario aportó los planos correspondientes al local alquilado, pudiendo observarse que consta de dos plantas con una distribución en varias estancias denominadas y organizadas como clases, una zona comercial, una estancia para profesores y otra para dirección, así como otra zona de *“open club”* y *“open space”*.

c.3.2 MLM, S.L.

Consta en el expediente un presupuesto relativo a la obra de una *“academia de idioma BNM Ciudad 2”* en base a un proyecto de mayo de 2017.

En relación con la reforma en dicho local el obligado aportó los planos correspondientes donde se observa que el local se compone de recepción y de una planta dividida principalmente en ocho aulas, una estancia para profesores y otra estancia de uso comercial y para la dirección.

Las facturas recibidas de MLM, S.L. registradas y declaradas por CXZ, S.L. son las siguientes:

| Fecha | Base imponible | Cuota IVA deducible (21%) |
|------------|----------------|---------------------------|
| 13/06/2017 | 36.191,49 € | 7.600,21 € |
| 03/07/2017 | 36.191,49 € | 7.600,21 € |
| 25/08/2017 | 44.205,95 € | 9.283,25 € |

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

| Fecha | Base imponible | Cuota IVA deducible (21%) |
|------------|----------------|---------------------------|
| 01/10/2017 | 10.102,68 € | 2.121,56 € |
| 20/11/2017 | - 2.179,43 € | - 457,68 € |

c.3.3 CCC, S.L.

Se han aportado los presupuestos para el proyecto de interiorismo e imagen para escuelas de idioma de Ciudad 1 y de "BNM Ciudad 2", los planos de los dos locales a reformar, así como la documentación relativa a la tramitación de la licencia de actividad para desarrollar la actividad de escuela de idiomas, cuyo solicitante es CXZ, S.L.

De acuerdo con el Libro Registro de Facturas Recibidas, las facturas correspondientes a CCC, S.L. son las siguientes:

| Fecha | Base imponible | % IVA | Cuota IVA Deducible |
|------------|----------------|-------|---------------------|
| 26/10/2016 | 5.600,00 € | 21,00 | 1.176,00 € |
| 09/01/2017 | 2.400,00 € | 21,00 | 504,00 € |
| 10/02/2017 | 1.500,00 € | 21,00 | 315,00 € |
| 13/03/2017 | 1.662,00 € | 21,00 | 349,02 € |
| 19/06/2017 | 4.000,00 € | 21,00 | 840,00 € |
| 15/09/2017 | 2.000,00 € | 21,00 | 420,00 € |
| 17/10/2017 | 2.000,00 € | 21,00 | 420,00 € |
| 11/12/2017 | 961,50 € | 21,00 | 201,92 € |

c.3.4 Otras adquisiciones de bienes y servicios

De acuerdo con el resto de facturas aportadas por el obligado tributario, la Inspección destaca que entre los bienes y servicios adquiridos por el obligado tributario se encuentran los siguientes:

- Factura emitida por EP, S.A. el 04/01/2017, por el suministro y colocación de vinilos y el rótulo de [...].
- Facturas emitidas por ELECTRONICA S.L. por la adquisición de varios ordenadores, teclados, televisiones, discos duros y diverso material informático.
- Factura de MOBILIARIO S.L., por la adquisición de sillas con destinatario BNM Ciudad 2.

QUINTO.- ACTIVIDAD DESARROLLADA (II): SERVICIOS PRESTADOS EN EL EJERCICIO 2017

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

De acuerdo con las manifestaciones de la propia entidad interesada, *“CXZ ha cedido la explotación de las primeras escuelas a una empresa participada por el mismo accionariado. A finales del año 2016, CXZ firmó un contrato con ISL para la explotación de la escuela de Ciudad 1, la de Ciudad 2 y eventualmente otras más, si ambas partes lo consideran oportuno”*.

Figura en el expediente el contrato de prestación de servicios con la citada entidad, de fecha 1/12/2016, en que las partes manifiestan:

“1. CXZ es una empresa que ha desarrollado un sistema de enseñanza exclusivo de idioma para adultos tanto particulares como de empresa, en sus propias instalaciones o en las de la empresa-cliente que entre otros ofrece máxima flexibilidad de horarios a sus alumnos.

CXZ, además de poseer una metodología que permite ofrecer un servicio único a sus alumnos, es propietaria de la marca BNM y de un software de gestión que le permite la matriculación, planificación de las clases y el seguimiento de los alumnos.

CXZ tiene intención de desarrollar una red de escuelas en el territorio español y, en un futuro, en otros países que operarán bajo la misma marca, ofreciendo el mismo servicio y utilizando el mismo software de gestión. Las escuelas tendrán una imagen igual o muy parecida, no tanto a nivel de marca, sino también a nivel de metodología.

CXZ construye las escuelas, elige la ciudad, zona, local y el diseño de las mismas y cede la explotación a terceras empresas a cambio de la contratación de servicios de marketing, comercial, formación y selección de personal y, en un futuro, de un porcentaje sobre la cifra de facturación de cada escuela.

Para el lanzamiento del negocio y con el fin de dar a conocer la marca, testear la metodología y el propio modelo de negocio a la vez que generar confianza en el mercado para la búsqueda de empresas dispuestas a la explotación de las futuras escuelas, CXZ ha cedido la explotación de las primeras escuelas a una empresa participada por el mismo accionariado (...).”

De acuerdo con el objeto del contrato, ISL se obliga a prestar los servicios de gestión de la actividad de CXZ que se acaban de relacionar.

Respecto al precio pactado, se estipula lo siguiente:

“Puesto que, en una primera etapa, ni las escuelas, ni la marca ni la metodología son conocidas por el mercado, ISL invierte una cantidad muy importante en marketing para dar a conocer el negocio y sobre todo la marca. Es por ello, y por el tiempo que se tarda en conseguir la masa de alumnos que permita la viabilidad del negocio que CXZ ofrece una carencia de 9 meses para la escuela de Ciudad 1 y de 4 para la de Ciudad 2”.

“Ciudad 1:

Hasta fin agosto 2017: sin cargo.

Septiembre a diciembre 2017: 10.000€ (importe equivalente a 2.500€ x 4, en una única factura al finalizar el período).

Año 2018: 2.500€/mes + IVA.

Año 2019: 3.500€/mes + IVA.

A partir del año 2020: la cantidad mayor entre:

- *3.500€ + IVA*
- *4,5% + IVA sobre la facturación de cada trimestre (a regularizar a trimestre vencido)*

Ciudad 2:

Hasta fin diciembre 2017: sin cargo.

Año 2018: 2.200€/mes + IVA.

Año 2019: 2.600€/mes + IVA.

A partir del año 2020: la cantidad mayor entre:

- *3500€ + IVA*
- *4,5% + IVA sobre la facturación de cada trimestre (a regularizar a trimestre vencido).*

De este modo, CXZ preserva la continuidad y la homogeneidad de imagen, servicio y productos en toda la red de escuelas a la vez que, en caso de incumplimiento o retirada por cualquier motivo de la empresa que explote el negocio pudiendo retomar la explotación del mismo sin ningún impacto en los anteriormente mencionado ni en los alumnos”.

En cuanto a la duración del contrato, para ambos centros se fija en 5 años renovables por otros 5.

En relación con la rescisión del contrato, se establece que cualquiera de las dos sociedades puede rescindir el contrato mediante una comunicación a la otra parte con un preaviso de dos meses. Sin embargo, se constata que no se establece ninguna consecuencia en el caso de incumplimiento del contrato. Tampoco se exige ningún otro tipo de garantía.

Acerca de las condiciones y cláusulas contractuales, D. HGF manifestó que *“habría pactado un precio por la prestación de servicios similar con un tercero independiente, pero con un incremento en el precio más acelerado en el tiempo. Manifiesta que el menor precio en la actualidad en la prestación de servicios viene motivado por la necesidad de dar a conocer la marca”*.

Y sobre el contrato en general, que *“la redacción del contrato con terceros independientes en el futuro será mucho más detallada en las condiciones del negocio (como la cesión de los derechos que aún no se encuentran registrados o las cláusulas de rescisión). En el futuro, la contratación con terceros se estructura más según un modelo de negocio de franquicias porque aún no está decidido el sistema y tendrán que definirlo en los próximos meses”*.

En este mismo sentido, manifestó que *“el contrato está aún poco definido, pero que cuando se redacten contratos con terceros las causas de rescisión estarán más definidas. Esto aún está por definir con sus abogados, las previsiones acerca de la posible rescisión del contrato y cómo continuar la explotación del negocio llegado el momento (personal contratado, contrato con los alumnos, etc.)”*.

Por otra parte, en justificación del pago de los servicios prestados a ISL se aportó documento de transferencia emitida a su favor el 19/01/2018, cuyo ordenante es ISL. en concepto de “pago a cuenta”, por importe de 25.000,00 €.

SEXTO.- NATURALEZA Y CARACTERÍSTICA DE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA A FAVOR DE ISL.

Preguntado sobre en qué consiste el know-how prestado por la obligada a las academias de Ciudad 1 y Ciudad 2, su representante manifestó que:

“Respecto a las academias de Ciudad 1 y Ciudad 2 hemos realizado las siguientes acciones:

- *La elaboración del plan de marketing y de ventas de cada mes con el fin de introducir y dar a conocer la marca en el territorio de cada escuela. Estas acciones comienzan a partir de finales de diciembre del 2016 en Ciudad 1 y en agosto de 2017 en Ciudad 2. Tienen una continuidad permanente en distintos medios (principalmente medios digitales). Estas acciones comprenden la creatividad tanto de diseño gráfico como de mensaje para cada uno de los medios. Hemos implementado un sistema de seguimiento para monitorizar la eficacia de cada una de estas acciones (todo tipo de ratios y conversores).*
- *Elaboración de los objetivos comerciales y del sistema de incentivos para los asesores comerciales. Cada escuela establece objetivos comerciales*

mensuales por canal y por asesor comercial. Estos objetivos comerciales van soportados por una estrategia para cada uno de los canales. Cada mes, en función del objetivo de la escuela, fija unas condiciones y unos bonos para cada uno de los asesores y del equipo en general.

- *Elaboración de la planificación de las clases. Cada escuela en función del número de alumnos, del tipo de alumno y de los distintos niveles elabora una oferta de clases que es cambiante cada semana con el fin de ofrecer la flexibilidad y la oferta de clases necesaria para satisfacer a todos los alumnos. La elaboración de esta planificación es compleja debido a lo anteriormente mencionado que tiene que cuadrar con la disponibilidad de horas profesor de cada escuela.*
- *Para la realización de las clases siguiendo los estándares de la metodología BNM (cada clase sigue un programa perfectamente detallado) se realiza la correspondiente formación de los jefes de estudio y de los profesores de cada escuela.*
- *Atención y seguimiento de los alumnos. Tanto el personal de recepción, comercial, como de los profesores, deben realizar una serie de acciones de seguimiento de los alumnos a lo largo de todo el curso. Ayuda a los alumnos en la reserva de sus clases, reuniones periódicas sobre todo al principio de curso y al finalizar cada nivel con el fin de ayudar al alumno a alcanzar sus objetivos de aprendizaje.*
- *Gran parte de este know-how se refleja en el programa informático de matriculación, planificación de clases, seguimiento de los alumnos y en la página web que utilizan los alumnos para reservar sus clases y realizar sus ejercicios”.*

Del mismo modo, afirmó que los servicios prestados “son los mismos durante todo el contrato, pero el precio se calculará de diversas maneras de acuerdo con las estipulaciones del mismo. Señala que ellos no fijan los precios de las clases a los alumnos, pero sí les obligan a seguir una misma metodología, les ceden el derecho a usar la marca y así la imagen es la misma para todas las academias. En la actualidad manifiesta que ellos explotan el negocio de manera provisional a través de estas academias para darlo a conocer en el mercado. La redacción del contrato con terceros independientes en el futuro será mucho más detallada en las condiciones del negocio (como la cesión de los derechos que aún no se encuentran registrados o las cláusulas de rescisión). En el futuro, la contratación con terceros se estructura más según un modelo de negocio de franquicias, aunque aún no está decidido el sistema y tendrán que definirlo en los próximos meses”.

En relación con quién organiza las horas semanales de profesores según necesidades de los alumnos, y quién gestiona la página web, contestó que “es la parte más compleja del negocio, que las clases y la disponibilidad de las mismas se tienen que ir configurando semanalmente y que este servicio lo desarrolla CXZ. Manifiesta que la

complejidad es configurar una planificación adecuada de la disponibilidad de horarios ofertada a los alumnos y que se encuentran en fase de validar efectivamente que su organización funciona, señala que el software les ayuda y lo están todavía implementando pero que hay una gestión planificadora constante por parte de CXZ, S.L.”, añadiendo que “este es el hecho diferencial que los distingue de otras escuelas, la flexibilidad ofrecida en la disponibilidad de horarios, cancelación, recuperación de clases, etc., es lo que los diferencia de la competencia, que permite adaptarse a las necesidades de los clientes y conseguir el seguimiento óptimo de los cursos. Manifiesta que ellos enseñan a hacer esta planificación a la academia y a partir de ahí los monitorizan para comprobar el nivel de satisfacción de los alumnos”.

En cuanto al personal se refiere, “CXZ, S.L. selecciona a puestos claves como jefe de estudios y los forma para seleccionar y formar a otros profesionales. Después ofrece formación profesional en los casos necesarios, como en el caso de Ciudad 2, donde se ha ofrecido una formación específica para desarrollar los cursos intensivos de verano. Muchas formaciones las ofrece el compareciente personalmente y otras se ha contratado a profesionales externos”.

Sobre el mantenimiento de los equipos y el suministro del material de aprendizaje, “ofrece un guion de cada clase para que ISL pueda seguirla en cada sesión pero que los libros utilizados, físicos y digitales, y la parte de acceso a la plataforma del campus (que se realiza a través de la página web de BNM) se subcontrata con terceros por parte de ISL. Los equipos informáticos son de CXZ, el mantenimiento lo hacen ellos mismos por el momento”.

En relación con la búsqueda de clientes y la posterior contratación con los mismos, afirma que “ellos mantienen la web y elaboran las campañas publicitarias, pero la inversión en marketing la paga ISL. CXZ solo hizo una campaña de lanzamiento inicial de su marca, pero las campañas posteriores para captar clientes potenciales las asume ISL. Los servicios de marketing de CXZ consisten en el diseño de las campañas para cada medio, pero la publicidad de dichas campañas ya las asumirá ISL. De hecho, el motivo de carencia inicial de cuotas establecido en el contrato se introdujo precisamente por esos gastos en publicidad que debía realizar ISL para captar clientes en los primeros meses”.

En relación con las actuaciones de marketing relacionadas con las academias, declaró asimismo que la sociedad se encarga de “la elaboración del plan de marketing y de ventas de cada mes con el fin de introducir y dar a conocer la marca en el territorio de cada escuela”, y elaboran las propias campañas publicitarias. Además, se encargan de la “elaboración de los objetivos comerciales y del sistema de incentivos para los asesores comerciales. Cada escuela establece objetivos comerciales mensuales por canal y por asesor comercial. Estos objetivos comerciales van soportados por una estrategia para cada uno de los canales. Cada mes en función del objetivo de la escuela fija unas condiciones y unos bonos para cada uno de los asesores y del equipo en general”.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En cuanto al control de los alquileres, *“CXZ mantiene precisamente el control de los alquileres y locales en todo momento durante la vigencia de los contratos de explotación con terceros, a fin de poder recuperar en cualquier instante la explotación del negocio ellos mismos o cederlos a otros terceros llegado el caso. Es CXZ, por tanto, quien contrata esos alquileres y soporta los gastos de los locales”*.

Por lo que atañe a los gastos que asume ISL, el representante manifestó que asume los gastos de *“los trabajadores, los libros y licencias con el editor, la publicidad y el coste de los servicios facturados por CXZ”*.

Por último, respecto a las funciones desarrolladas por D. HGF en el ejercicio 2017, refirió que *“da servicio a las escuelas de selección de personal, formación, planes de marketing, ventas, planificación del servicio, etc.”*. Asimismo, señaló que el método *BNM “se elaboró entre D. HGF y MT”*, y que los encargados de formar a los jefes de estudio y profesores de cada escuela *“son MNB y él mismo, HGF”*. Por su parte, en cuanto a la Sra. MNB manifestó que *“es experta en metodología y en didáctica y ayudaba en la formación y en temas didácticos”*.

Prestaciones de servicios a terceros:

Por otra parte, la obligada afirma que *“todavía no han contratado con terceros y están terminando de diseñar el negocio”*.

Además, preguntado el representante si se publicitó de alguna forma la posibilidad de explotación de la marca *BNM* por terceros, contestó que *“no ha publicitado esa posibilidad por no estar todavía el modelo totalmente testado”*.

En la página web de *BNM*, que ha sido incorporada al expediente electrónico, no se ha publicitado de ninguna forma la posibilidad de que la marca pueda ser explotada por terceros. En la actualidad esta página ya no existe.

SÉPTIMO.- DECLARACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el ejercicio 2017 a que se refiere el expediente, y de acuerdo con la declaración presentada del Impuesto sobre Sociedades por la interesada, el resultado de Pérdidas y Ganancias fue de -298.120,43 €, y la Base Imponible, de -297.895,43 €. Los únicos ingresos obtenidos en 2017 son precisamente los derivados de ISL, esto es, 10.000 € (2.500 €/mensuales x 4 meses). En ejercicios posteriores se registran Bases negativas por importes similares (-275.341,52 € en 2018; -211.553,68 en 2019).

Esta situación determina que la cifra de los fondos propios de la sociedad sea también negativa, de -44.187,62 € en 2017, y que vaya incrementándose hasta -541.393,28 € en 2020, año en que se dicta el auto de declaración de concurso voluntario de la interesada.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

OCTAVO.- ISL

La sociedad se constituyó en fecha 06/10/2016, mediante escritura pública, con número de protocolo XXX.

El capital social se fija en 192.500 €, dividido en 192.500 participaciones con un valor nominal de 1 euro cada una de ellas.

De acuerdo con la propia escritura de constitución, los socios de ISL son los siguientes:

| Razón social | NIF | % Participación |
|--------------|-----|-----------------|
| AA | | 30% |
| BB | | 25% |
| CC | | 38% |
| DD | | 7% |

En la misma escritura se nombra administrador único a D. HGF.

El domicilio de la sociedad se establece en Calle D de Ciudad 1, que coincide con su domicilio fiscal.

Según el artículo 2 de los Estatutos sociales, la Sociedad tiene por objeto:

“Todo lo relacionado con la enseñanza no reglada, como la formación de Idiomas y Marketing entre otras, ya sea impartiendo cursos presenciales o a distancia.

Comercio al por menor de libros, periódicos y papelería.

Participación en otras sociedades.

Asimismo, podrá realizar cuentas operaciones sean preparatorias, auxiliares o complementarias de aquellas que constituyen el objeto social.

A la actividad principal que constituye el objeto social le corresponde en la CNAE (Clasificación Nacional de Actividades Económicas) el número 8559 n.c.o.p.”.

La sociedad figura dada de alta en el siguiente epígrafe del I.A.E:

| GRUPO/EPÍGRAFE | DENOMINACIÓN DE LA ACTIVIDAD | FECHA DE INICIO |
|----------------|------------------------------|-----------------|
| 933.9 | Otros Activ. Enseñanza | 14-10-2016 |

De acuerdo con el modelo 190 del año 2017 presentado, la sociedad tiene 59 trabajadores. Entre ellos se halla la principal trabajadora de CXZ, S.L., D^a. MNB

Por auto firme de 26/10/2020, se declaró el concurso voluntario de la entidad y su acumulación con el de la obligada tributaria.

III. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

En la comunicación notificada en fecha 31/01/2022, en virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, se comunicó a la interesada la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 LGT y se le confirió un plazo de 15 días para la formulación de alegaciones.

El 21/02/2022 presentó escrito en el que, en primer lugar, señala que *“al tratarse de una reanudación de actuaciones, disponiendo ya la Inspección de toda la documentación necesaria pues ya fue aportada en su momento cuando este impuesto y periodo fue revisado y liquidado, y como respuesta a lo indicado en el punto CUARTO de la comunicación, desea reiterar las alegaciones ya formuladas en su momento en la reclamación presentada al TEAR el 14/11/2019 contra la liquidación y sanción practicadas por la Inspección, reclamación que fue estimada por el Tribunal en fecha 17 de junio de 2021, al considerar que no existió simulación en el entramado negocial y no habiéndose probado la existencia de falsedad en el acto o negocio, requisito exigible en caso de simulación.”*

Seguidamente efectúa las siguientes consideraciones:

- Identidad de socios

El obligado señala que, aunque CXZ, S.L. y ISL cuentan con los mismos socios y con los mismos porcentajes de participación en cada una de las sociedades, ello no impide que jurídicamente se trata de dos personas jurídicas diferentes.

- Identidad de administrador

De la misma manera, entiende que el hecho de que ambas sociedades tengan un mismo administrador no implica necesariamente que deban considerarse como una única empresa.

- Identidad de fecha de constitución

Que ambas empresas se constituyeran el mismo día ante el mismo fedatario público y con número de protocolo consecutivo, tampoco puede sin más implicar que se trata de una única empresa. Indica que es una cuestión de eficiencia y ahorro de tiempo, poder gestionar los trámites de constituir una sociedad de forma concentrada con cita en la Notaría un mismo día.

- Identidad de domicilios social y fiscal

De nuevo, la coincidencia del respectivo domicilio social y fiscal tampoco puede

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

considerarse, a su juicio, un indicio para concluir que ambas empresas son una sola y que las operaciones entre ellas son una simulación.

El obligado señala que se trata, de nuevo, de lograr la máxima eficiencia dada una estructura de negocio concreta, puesto que el objetivo último perseguido es poder, en el futuro, ceder a terceros la marca BNM para, para que a través de empresas externas se expanda la actividad de formación de idiomas. Sin embargo, en una primera fase, ha sido necesario realizar las dos actividades paralelas para poder diferenciar justamente los distintos negocios.

- Epígrafes de IAE de CXZ SL

CXZ SL se encuentra dada de alta en el epígrafe 861.2 de “Alquiler de locales industriales”, así como en el epígrafe 933.9 “Otras actividades de enseñanza”.

La actividad de enseñanza de CXZ no está pensada como enseñanza o formación de idiomas, sino en la formación del personal, profesorado y gerentes de las empresas que gestionarán el negocio de las escuelas de idiomas. Esta actividad de formación no se corresponde con la enseñanza de idiomas.

- Trabajadores comunes

En cuanto a la afirmación de la Inspección según la cual para el desarrollo de su actividad CXZ, S.L. no cuenta con medios personales distintos de los de ISL, se señala que no es correcta. A este respecto pone de manifiesto que el único trabajador de la interesada es D. HGF, quien, a su vez, presta servicios a ISL. pero a través de CXZ. Y por otro lado, D^a MNB no es trabajadora de ninguna de las dos empresas, se trata de una profesional independiente que presta sus servicios de forma autónoma.

En consecuencia, estima falso que CXZ, S.L. no cuente con medios personales distintos de aquellos que se encuentran a disposición del ISL, puesto que cuenta con los servicios exclusivos de D. HGF, que es trabajador de CXZ y no de ISL.

- Único cliente

Sobre esta cuestión, advierte que sólo ha transcurrido un año desde la constitución de la sociedad hasta el ejercicio objeto de comprobación, añadiendo que *“era voluntad poder externalizar el negocio cuanto antes con el objetivo de rentabilizar cuanto antes la inversión. No obstante, con el alcance temporal tan a corto plazo que se está analizando, no se ha dado tiempo aún a que el proyecto de negocio llegue a su punto álgido, sino que se encuentra aún en fase de desarrollo y prueba”*.

- Ausencia de publicidad

Se justifica por la parte con base en que *“CXZ se constituye el día 06/10/2016, efectuando toda una serie de inversiones iniciales típicas de todo inicio de negocio. El*

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

ejercicio de comprobación es el ejercicio 2017. Solo ha transcurrido un año prácticamente desde el inicio de la actividad de ISL como prestación de servicios (...). Era voluntad de la empresa poder externalizar el negocio cuanto antes con el objetivo de rentabilizar cuanto antes la inversión. No obstante, con el alcance temporal tan a corto plazo que se está analizando, no se ha dado tiempo aún a que el proyecto de negocio llegue a su punto álgido, sino que se encuentra aún en fase de desarrollo y prueba.”

- Cuestiones relacionadas con el alquiler y la inversión efectuada

El alegante argumenta la diferencia entre el precio del alquiler soportado por la entidad obligada y el precio que se repercute a ISL, aduciendo que se trata de una inversión en la propia marca y en el hecho de que una parte importante de dicha inversión se está realizando por ISL.

- Funciones desarrolladas por la obligada

Se advierte que las funciones que desarrolla CXZ según se indicó (planificación de las clases, selección de puestos claves como jefes de estudios y la formación de profesorado, elaboración del plan de marketing y de ventas, etc.) tendrían su encuadre en un sistema de franquicia, en el que lo que se pretende es que todos los franquiciados sigan unas mismas indicaciones, reglas, planificación de clases, plan de marketing, etc. y ello, según afirma, sólo se llega a conseguir con una estrategia de negocio dirigida desde una empresa supervisora y que gestione y dirija todos estos aspectos.

Finalmente, en cuanto a la supuesta admisión por parte de la obligada de que CXZ y ISL son una misma cosa, que la Inspección deduce de afirmaciones como las que realiza en la diligencia nº 4 de 23/05/2019, por ejemplo *“la redacción del contrato con terceros independientes en el futuro...”*, *“en el futuro, la contratación con terceros...”*, *“a partir de ahí se diseñará el negocio con terceros...”*, opone la obligada que *“cuando dos empresas tienen vínculos entre ellas, ya sea por coincidencia de socios, ya sea por coincidir el órgano de administración, desde un punto de vista no solo mercantil sino también fiscal, son consideradas empresas vinculadas (...). Así pues, la expresión “con terceros” (...) tiene que entenderse como (...) que la fase expansiva del negocio quiere hacerse de manera similar a como funciona una franquicia o cesión de la marca, tal y como ha quedado ya reflejado a lo largo de estas alegaciones.”*

IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la Ley 58/2003, General Tributaria, 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.*
(...)

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 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.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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.”

Por su parte, el artículo 194 del RGAT establece, en lo que respecta al procedimiento:

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

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 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:

“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.”

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 concurran 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 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, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente 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 Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 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 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), 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 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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

exenciones, compensaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc., presentes o futuras.

CUARTO. - CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES

Una vez expuestos los antecedentes, los hechos y la delimitación y requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, corresponde analizar si en el supuesto sometido a nuestra consideración se reúnen tales condiciones. A juicio de esta Comisión, las circunstancias que resultan relevantes en orden a la fijación de una postura sobre la operativa analizada son las siguientes:

- Tanto la interesada, CXZ, S.L., como ISL se constituyeron el mismo día, el 6 de octubre de 2016, ante la misma notaria, y las escrituras tienen número de protocolo consecutivo.
- Ambas entidades tienen los mismos socios con los mismos porcentajes de participación en cada una de ellas:

| Razón social | NIF | % Participación |
|--------------|-----|-----------------|
| | | 30% |
| | | 25% |
| | | 38% |
| | | 7% |

- Tienen también un mismo administrador único, el mencionado Sr. HGF.
- Coinciden igualmente sus respectivos domicilios social y fiscal, en la Calle D, de Ciudad 1.
- La actividad que desarrollan dirigida a terceros es la prestación de los servicios propios de enseñanza del idioma.
- A tal fin, la obligada, CXZ, alquiló dos locales comerciales, sitios en Ciudad 1 y Ciudad 2, que cedió seguidamente a ISL.
- La obligada, además de estar matriculada en el epígrafe 861.2 de las Tarifas del IAE (“Alquiler de Locales Industriales”), también se encuentra dada de alta desde su constitución en el epígrafe 933.9 “Otros Activ. Enseñanza”.
- Los únicos medios personales de que dispone son D. HGF quien a la sazón es también administrador de ISL, y D^a. MNB, que también presta servicios a esta última. Por tanto, CXZ no cuenta con recursos humanos distintos de aquellos que también se encuentran a disposición de ISL.
- El único cliente de la obligada ha sido ISL. Nunca se ha producido efectivamente

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

ninguna apertura del negocio hacia terceros independientes.

- En este mismo sentido, no existe constancia de que la entidad haya publicado de ninguna forma ni en ningún medio que su marca *BNM* podía ser cedida o franquiciada a terceros. Ni siquiera en la página web de la marca, hoy día ya no disponible, se hacía mención de tal posibilidad.
- Es la obligada quien solicitó y a cuyo nombre se tramitó la licencia de actividades para desarrollar la de escuela de idiomas, y no ISL.
- En el documento de reserva del contrato de arrendamiento del local de Ciudad 1, D. HGF interviene tanto en representación de la interesada como de ISL.

En este mismo caso del local de Ciudad 1, CXZ se obliga a no subarrendar, ceder ni traspasar el local, salvo que dicha cesión se produzca a favor de ISL, posibilidad que se explicita como “*única excepción prevista y aceptada*”. Y en el caso del local de Ciudad 2, se autoriza expresamente la subrogación en el contrato a la misma empresa ISL.

Ambos contratos estipulan que los locales objeto de alquiler serán destinados a la actividad de centro de formación de idiomas, por lo que no pueden destinarse a otra finalidad.

Los contratos de arrendamiento se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, que soporta la interesada como arrendataria.

- Resulta significativa la desproporción existente entre el coste que asume la sociedad por el arrendamiento de los locales de Ciudad 1 y Ciudad 2 y el precio acordado por la prestación de sus servicios a ISL (que incluyen la cesión de esos mismos locales).

En el caso de la academia de Ciudad 1 la diferencia entre ambas variables es particularmente acusada:

| Año | Coste del Arrendamiento (€/mes) | Importe de los servicios prestados (€/mes) | Resultado mensual (€) |
|------------|---------------------------------|--|-----------------------|
| 2017 | 4.500,00 | 2.500,00 (desde septiembre 2017) | -2.000,00 |
| 2018 | 5.500,00 | 2.500,00 | -3.000,00 |
| 2019 | 6.500,00 | 3.500,00 | -3.000,00 |
| 2020 y ss. | 6.500,00 | 3.500,00 (al menos) | -3.000,00 |

Como se aprecia, las condiciones pactadas implican la asunción por la obligada de que la cesión de la explotación a ISL le va a reportar sin excepción pérdidas sistemáticas a lo largo de la duración del contrato. Y ello, sin considerar el resto de gastos que habrá de afrontar a lo largo de este tiempo (trabajadores, proveedores

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

de bienes y servicios, ...).

En cuanto a la academia de Ciudad 2:

| Periodo | Coste del Arrendamiento (€/mes) | Importe de los servicios prestados (€/mes) | Resultado mensual (€) |
|-----------------------|---------------------------------|--|-------------------------|
| 01/06/2017-31/12/2017 | 2.200,00 | 0,00 | -2.200,00 |
| 01/01/2018-30/05/2018 | 2.200,00 | 2.200,00 | 0,00 |
| 01/06/2018-31/12/2018 | 2.500,00 | 2.200,00 | -300,00 |
| 01/01/2019-30/05/2019 | 2.500,00 | 2.600,00 | +100,00 |
| 01/06/2019-31/12/2019 | 2.500,00 | 2.600,00 | +100,00 |
| A partir de 2020 | 2.500,00 | 3.500,00 (al menos) | +1.000,00 (al menos) |

Igualmente, el resultado previsto son pérdidas, cuando menos hasta el año 2020, momento a partir del cual el precio a pagar por ISL supera en 1.000 € el coste del arrendamiento del local. En cualquier caso, tampoco aquí se consideran otros costes que asume la obligada.

- En el Libro de Facturas Recibidas de CXZ, S.L. constan los siguientes datos:

| | Base Imponible |
|---------|----------------|
| 4T/2016 | 174.198,98 |
| 1T/2017 | 81.988,64 |
| 2T/2017 | 90.439,45 |
| 3T/2017 | 110.777,10 |
| 4T/2017 | 79.102,17 |
| TOTAL | 536.506,24 |

Esto es, la obligada afrontó en 2016 y 2017 costes por importe de 536.506,24 €, la mayor parte de los cuales están relacionados con las obras de adecuación de los dos locales. Sobre estos importes los diferentes proveedores repercutieron a la interesada el IVA correspondiente.

- Como ha manifestado su representante, es CXZ, S.L. la que desarrolla “la parte más compleja del negocio”, y se encarga de realizar las funciones esenciales de una academia de idioma, tanto en la planificación de clases como en la organización del profesorado.
 - En cuanto a la planificación de las clases, “cada escuela en función del número de alumnos, del tipo de alumno y de los distintos niveles elabora una oferta de clases que es cambiante cada semana con el fin de ofrecer la flexibilidad y la oferta de clases necesaria para satisfacer a todos los alumnos”. Además, ofrece “un guion de cada clase para que ISL pueda seguirlo en cada sesión” y se encarga de la atención y seguimiento de los alumnos.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- En relación con el profesorado, es la obligada quien selecciona puestos claves como los jefes de estudios y los forma *“para seleccionar y formar a otros profesionales. Después ofrece formación profesional en los casos necesarios como en el caso de Ciudad 2 donde se ha ofrecido una formación específica para desarrollar los cursos intensivos de verano. Muchas formaciones las ofrece el compareciente personalmente y otras se ha contratado a profesionales externos”*. Corre de su cuenta, pues, *“la formación de los jefes de estudio y de los profesores de cada escuela”*. Además, también se encarga de organizar las horas semanales de los profesores.
- Respecto a las actuaciones de marketing, se ocupa de *“la elaboración del plan de marketing y de ventas de cada mes con el fin de introducir y dar a conocer la marca en el territorio de cada escuela”*, y de elaborar las campañas publicitarias, así como de la *“elaboración de los objetivos comerciales y del sistema de incentivos para los asesores comerciales. Cada escuela establece objetivos comerciales mensuales por canal y por asesor comercial. Estos objetivos comerciales van soportados por una estrategia para cada uno de los canales”*.
- La obligada también cuida de todo lo relacionado con los alquileres soportando todos los gastos de los locales: *“CXZ mantiene precisamente el control de los alquileres y locales en todo momento durante la vigencia de los contratos de explotación con terceros a fin de poder recuperar en cualquier instante la explotación del negocio ellos mismos o cederlos a otros terceros llegado el caso. Es CXZ, por tanto, quien contrata esos alquileres y soporta los gastos de los locales”*.
- Finalmente, también se encarga de otras cuestiones, como la gestión de la página web o el mantenimiento de los equipos informáticos, que son de su propiedad.

Por exclusión, las funciones que desarrolla ISL son:

- La contratación de los profesores (algunos previamente seleccionados y todos formados por CXZ).
- Seguimiento de las clases, de acuerdo con los guiones elaborados por la interesada.
- La inversión en campañas publicitarias, que también habían de ser diseñadas previamente por CXZ en el seno de un plan de marketing igualmente desarrollado por esta última.
- El suministro de libros físicos y digitales a los alumnos, prestación de servicios que se subcontrata.

De lo anterior puede concluirse sin dificultad que la mayoría de las funciones que son propias de una academia de enseñanza de idiomas, y especialmente las más relevantes, como la planificación de las clases, organización de horarios, coordinación de profesores, elaboración de los guiones de las clases, etc. son desarrolladas por la sociedad aquí interesada.

- En el contrato suscrito con ISL no se recoge, como se ha indicado y contra lo que es habitual y sería esperable, ninguna cláusula de rescisión, ninguna garantía, ni previsión de las consecuencias para el caso de incumplimiento de alguna de las partes.

Y por contraste con las manifestaciones del representante de CXZ, en el sentido de que es CXZ quien se encarga de realizar las funciones esenciales de la academia de idioma, el contrato no define las funciones que respectivamente corresponden a cada parte, pues se limita a relacionar las de la sociedad aquí interesada de forma muy vaga e imprecisa, de suerte que cuestiones nucleares como las condiciones de la cesión de la explotación de la marca *BNM*, quedan sin definir. En efecto, no se atribuyen a ninguna de las partes las funciones correspondientes, como pueden ser la planificación y la elaboración de los guiones de las clases, que, en principio, deberían corresponder a la sociedad encargada de explotar las academias, y que, sin embargo, son tareas que realiza de facto CXZ, S.L., según admite la propia interesada.

En esencia, la operativa descrita consiste en la creación simultánea de dos sociedades por parte de unos mismos socios, una de las cuales ejerce la actividad de enseñanza de idiomas, mientras que la otra –la obligada tributaria- alquila y acondiciona dos locales que cede a la primera, junto con la prestación de unos indeterminados servicios que a lo largo del expediente el representante de la interesada ha ido concretando y que se ubicarían dentro de los ámbitos de planificación, organización, formación, marketing y apoyo.

Se constata no obstante que el precio pactado en el contrato entre CXZ y ISL por dichos servicios es manifiestamente inferior a la renta que está obligada a satisfacer CXZ por el arrendamiento de los locales de Ciudad 1 y Ciudad 2 que luego cede a su vinculada. Tales divergencias son llamativas por sustanciales, de modo que, como consecuencia de las condiciones pactadas para la cesión y de la propia estructura societaria organizada, la obligada presenta sistemática y continuadamente pérdidas y bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. En el ejercicio 2017 el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias fue de -298.120,43 €, y la Base Imponible, de -297.895,43 €. En los períodos siguientes se registran Bases Imponibles negativas por importes parecidos, -275.341,52 € en 2018 y -211.553,68 € en 2019.

La situación originada conduce a que los fondos propios sean también de signo negativo, -44.187,62 € en el propio año 2017, y que vayan aumentando hasta -541.393,28 € en 2020 (año de la declaración de concurso de la entidad).

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

La consideración de que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con las operaciones señaladas se basa, como se ha dicho, en los siguientes requisitos:

1. Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas.
2. De las mismas no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal derivado de las operaciones realizadas.

Los argumentos a tener en cuenta para considerar que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en dichas operaciones son:

- **Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas para la consecución del resultado**

Para llegar a esta conclusión, se hace necesario, en primer lugar, desentrañar el sustrato o realidad económica de los hechos y circunstancias acaecidas:

En principio, y sin perjuicio del respeto al principio de autonomía de la voluntad, cabe apreciar que la forma recta de operar en este supuesto no pasa por desagregar una sola actividad entre dos personas jurídicas distintas. Sucede sin embargo que en caso de desarrollar la actividad de enseñanza una única entidad, ésta soportaría las cuotas de IVA devengadas en el arrendamiento y obras de acondicionamiento de los locales y en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de dicha actividad, pero no gozaría del derecho a su deducción, al constituir la actividad de enseñanza una prestación de servicios exenta (artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA) que no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por repercusión (arts. 92 y 94 LIVA). De acuerdo con el citado artículo 20.Uno.9º LIVA, está exenta del impuesto:

“La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.”

La constitución de una segunda sociedad, constituida por los mismos socios con el mismo porcentaje de participación en ambas, origina consecuencias inmediatas en el orden tributario. En efecto, como quiera que el IVA repercutido a ISL es

sistemáticamente inferior al soportado por CXZ, dado que ésta soporta las cuotas de los arrendamientos de locales y de las obras en ellos efectuadas, y, sobre todo, atendidas las condiciones económicas pactadas entre las partes, se obtiene una evidente ventaja fiscal consistente en obtener devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de un sujeto que, a priori, no tendría derecho a ello de haber actuado de modo usual.

En efecto, en el esquema operacional diseñado, CXZ no desarrolla la actividad propia de quien opera en el sector de la enseñanza de idiomas, puesto que tan sólo presta servicios a un único cliente vinculado (ISL), y los proyectos de externalización a terceros y aun internacionalización vía franquiciado de la actividad carecen de la menor materialización en la realidad, siquiera a nivel de tentativa, pues de hecho ni tan solo se llegaron a publicitar u ofrecer. Además de que una eventual expansión mediante una red de franquicias tampoco justificaría *per se* que se creen dos sociedades cuando se opta por explotar el negocio directamente.

Por otra parte, CXZ no dispone de personal distinto del que se encuentra a disposición de ISL. Y, por el contrario, asume gastos que redundan en provecho de ISL pero que en ningún caso se los repercute pese a que tendría legalmente derecho a ello (tampoco se incrementa el precio pactado por las obras de reforma y acondicionamiento de los locales igualmente disfrutadas por ISL). CXZ es quien contrata las reformas de los locales arrendados para su adecuación como academias, y quien adquiere bienes para la actividad docente cuyo IVA se deduce, cuotas soportadas que no tendría derecho a deducirse ISL, al llevar a cabo una actividad de enseñanza, exenta del impuesto, lo que impide la deducción de las cuotas soportadas por repercusión.

Esta es una clara ventaja fiscal, para cuya obtención se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y que, fuera como parece de cualquier otra significación mercantil o empresarial, evidenciaría así su condición de artificio. En definitiva, el resultado económico finalmente obtenido con las operaciones detalladas es la ventaja de recuperar las cuotas de IVA soportado que CXZ no hubiera podido conseguir directamente por sí misma, burlando así los principios del ordenamiento tributario español y europeo.

- **No concurrencia de efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas.**

No obstante lo anterior, es preciso que valoremos la posible existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes junto al fiscal. En este sentido, podemos avanzar que la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables. En efecto, no sólo no es posible identificar ningún efecto concreto, sino que las cesiones de los locales y prestaciones de servicios de CXZ a ISL se pactan por un precio tan fuera de toda lógica de mercado que priva a la operativa orquestada de cualquier sentido económico y aun de todo viso de razonabilidad. Esto es, CXZ cede a ISL los locales y le presta todos los servicios que se relacionan en el Antecedente de hecho sexto por un precio notoriamente inferior al que satisface por el mero alquiler de los mismos locales. La operación se sitúa por tanto completamente fuera de mercado, máxime si añadimos las

obras y costes que asume CXZ y que en ningún caso repercute al beneficiario, ISL. En otras palabras, CXZ se ve abocada al sinsentido de una ineludible obtención de pérdidas sistemáticas, sin que a cambio obtenga ninguna ventaja conocida, excluido el efecto tributario que se ha expuesto. En efecto, las condiciones contractuales pactadas hacen impensable siquiera la recuperación de la inversión por parte de CXZ.

En el contrato mercantil de prestación de servicios firmado entre ambas sociedades el 1 de diciembre de 2016 no existe una distribución nítida de funciones entre las dos entidades, ni una relación precisa de derechos y obligaciones, hecho que la propia interesada reconoce sin ambages. Ciertamente, por la Cláusula primera ISL se obliga a *“prestar los servicios de gestión de la actividad que CXZ enumera en el Manifiesta I”*, pero puede constatarse que este apartado sólo alude a la “explotación” de las escuelas, sin mayor detalle, puesto que el resto de sus párrafos son descriptivos de las intenciones y propósitos de CXZ (vid. a este respecto el Antecedente de hecho quinto). En este sentido, se afirma en el Manifiesta II que *“ISL, tiene la capacitación, la capacidad, los medios y el know-how suficiente para ofrecer los servicios de explotación de la escuela de idiomas de CXZ”*. Pues bien, a 1 de diciembre de 2016 ISL no hacía dos meses que se había constituido y sólo contaba con dos empleados por cuenta ajena cuya respectiva retribución total no alcanzó los 2.000 €.

La ponderación de las circunstancias concurrentes conduce pues a la conclusión de que la operación no genera ningún otro beneficio tangible ni parece responder a motivaciones plausibles. Lo cierto es que el desarrollo de lo que en última instancia no es sino una actividad de enseñanza del idioma se ha repartido entre dos sociedades, una de las cuales –precisamente la que no desarrolla la actividad de enseñanza- ha asumido la gran mayoría de costes, y cómo esta decisión ha permitido la deducción (y la correlativa devolución) de un IVA que *prima facie* no hubiera sido dable deducir, atendido el régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las actividades docentes.

En definitiva, la operatoria seguida carece de otra sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. Prescindiendo de este último, no se aprecia, en fin, que el conjunto operacional obedezca a ninguna motivación ni guarde ninguna consistencia. La coincidencia absoluta de propietarios entre una y otra sociedad sujetas a una dirección única, atendida la coincidencia también en su administrador, es la circunstancia que permite explicar lo que de otro modo resultaría incomprensible por absurdo.

Hay que concluir, por lo tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de deducir el IVA soportado en el desarrollo de la actividad de enseñanza del idioma, lo que no resultaría factible si dicha actividad docente la realizase una sola entidad, habida cuenta de la exención de que goza en el IVA, y, por ende, la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas en los arrendamientos, obras de acondicionamiento y demás adquisiciones de bienes y servicios necesarios para llevar a cabo dicha actividad.

V. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

El escrito de alegaciones de la parte se limita a ofrecer argumentos en algún caso indemostrados: así, las invocaciones al encuadre del esquema analizado en un sistema de franquiciado no dejan de ser meras afirmaciones sin sustento probatorio, toda vez que la creación de una red de franquicias no pasa de ser expresión de un hipotético propósito que nunca llegó a tener una materialización real (y ni siquiera se publicitó), y que mucho menos responde a la relación entre CXZ y ISL.

Arguye por otra parte que las coincidencias existentes entre ambas sociedades en cuanto a socios, administrador, constitución, domicilio, etc. no son óbice para que puedan ser consideradas entidades distintas. A ello cabe oponer que lo que tales identidades permiten concluir, en una valoración conjunta con las demás circunstancias concurrentes, es que la operación aquí enjuiciada no hubiera podido llevarse a cabo en la forma y condiciones en que se diseñó de no tratarse de dos entidades sujetas a una misma dirección e interés. En efecto, la relación existente entre CXZ y ISL sería impensable, por antieconómica y carente de toda lógica empresarial, si se tratara de sociedades terceras, independientes una de otra. Baste considerar el precio pactado a la luz del conjunto de funciones que dice realizar CXZ para ISL y de la cesión de los propios locales incluida en el contrato, y compararlo con el precio del arrendamiento de esos mismos locales por parte de CXZ. La desproporción es tan manifiesta que su razonabilidad no puede más que descartarse.

Por otra parte, la Resolución del TEAR anuló la liquidación de la Inspección por haber regularizado las conductas al amparo del instituto de la simulación. Con todo, la propia resolución señala la posible existencia de la figura del conflicto en la aplicación de la norma.

Las propias Sentencias de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 2019 y 13 de octubre de 2020, recogidas por el TEAC en resolución de 15 de diciembre de 2020, rechazaron la posibilidad de acudir a la regularización por simulación en supuestos análogos al presente, cuya *“única finalidad relevante es la de eludir la efectiva tributación mediante operaciones y mecanismos insustanciales pero legales creados con un espurio fin”*, pero admitiendo claramente la posibilidad de reconducirlos recurriendo al expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

VI. CONCLUSIONES

La Comisión considera en definitiva que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal. Si bien es cierto que la realización

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

del conjunto de negocios examinados podría buscar amparo en el principio de autonomía de la voluntad, no lo es menos que, para que fuera atendible, habría que estar en disposición de dar cuenta de las razones económicas, jurídicas o de otro signo que justificasen una tal actuación. Se ha comprobado que no es eso lo que sucede en este caso, ya que no se conoce ninguna explicación verosímil y fundamentada de los hipotéticos objetivos alternativos que se pretendían alcanzar. De ahí que los negocios resulten notoriamente artificiosos.

Por todo ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, y que la intervención de dos entidades, obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en los arrendamientos, obras realizadas en los locales y demás adquisiciones de bienes y servicios por parte de CXZ, S.L.

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

LA CONCURRENCIA EN EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE CXZ, S.L., DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, en relación con las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos impositivos de referencia.

A 28 de septiembre de 2022

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL