

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 12 PUBLICADO EN JULIO 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 "SM y ML, SL". La denominación de este informe será "Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa de sociedad para la deducción del IVA soportado. Arrendamiento de vivienda a particular".

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 de Inspección de la AEAT respecto del siguiente obligado tributario:

SM y ML, SL

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 2016. Como resultado, se firmó el acta A02 XXXXXX.

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

“Conviene recordar que las operaciones controvertidas eran operaciones en las cuales las sociedades participantes (“SM Y ML SL” y “FFTT SA”) están todas ellas controladas por las mismas personas y, por tanto, los vínculos entre los operadores implicados constituyen claros indicios de que la finalidad perseguida es la obtener una ventaja fiscal. A partir de estas consideraciones, hay que concluir que dichas operaciones (compra de los inmueble por una sociedad, arrendamiento a otra mercantil, cesión por ésta de los inmueble a un empleado –El Sr. FFTT HIJO-, como retribución por su trabajo) no tienen otra motivación que la puramente fiscal, y que tiene como resultado evitar tener que soportar el pago del IVA sin posibilidad de recuperarlo vía deducción del mismo, en el supuesto de que la compra de los inmuebles se hubiese realizado directamente por parte de quien va a utilizarlos de una forma personal y a título particular, como hace el Sr. FFTT HIJO. En definitiva, la única ventaja obtenida por la entidad como consecuencia del contrato de arrendamiento, evidentemente no es

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

la percepción de la renta, insignificante en relación con el importe de la inversión llevada a cabo, sino la ventaja fiscal.

De conformidad con lo expuesto, no procede la deducción de las cuotas de IVA soportado por la adquisición y reformas realizadas al quedar acreditado la existencia de una conducta o práctica abusiva, calificándose de simulado el negocio jurídico de arrendamiento y procede, por ello, minorar la base imponible declarada en el importe correspondiente a las mensualidades derivadas del simulado contrato de arrendamiento”

SEGUNDO. -

Impugnada dicha liquidación en vía económico-administrativa, el TEAR resolvió en fecha 25/11/2021 anularla con el siguiente argumento, recogido por el Tribunal en el fundamento de derecho quinto de su resolución:

“(…) A juicio de este Tribunal la simulación no se encuentra suficientemente acreditada. La administración basa su argumento en la vinculación entre las partes (arrendadora, arrendataria y cesionario) y de la ventaja fiscal que se obtiene (deducción de las cuotas de IVA) en los negocios que formalmente se han realizado en comparación con el resultado que se hubiera producido, en términos literales utilizadas en el acuerdo de liquidación: " en el supuesto de haberse llevado a cabo dicha adquisición y reforma por parte de D. FFTT HIJO (hijo), que es quien lo acaba utilizando y disfrutando, dada su condición de consumidor final". Ahora bien, la administración no ha motivado de forma suficiente la existencia de una o varias declaraciones de voluntad de un contenido no real emitidas conscientemente, y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño.

El acuerdo se limita a señalar que existe simulación en base a indicios y a juicio de este Tribunal ello resulta insuficiente para afirmar la existencia de simulación. Es más ni siquiera se llega a afirmar que la compra por parte de SM Y ML, SL, el arrendamiento de ésta a FFTT SL y la cesión de la misma a la persona física no existan en realidad o sean los intervinientes distintos de los que aparecen, más bien se alude a la constatación de una práctica abusiva que se concreta en el carácter artificial de las operaciones, así como a los vínculos de carácter jurídico económico y/o personal entre los operadores implicados que constituyen claros indicios de que la finalidad perseguida es la de obtener una ventaja fiscal, de acuerdo a los criterios del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C- 255/02, sentencia Halifax.

A este respecto se debe señalar que, de confirmarse tal práctica abusiva, en aplicación de la doctrina del TEAC manifestada en la resolución 00-4029-2017 de 15 de diciembre de 2020, procede enfrentarse a dicha práctica regularizando la situación tributaria conforme a lo dispuesto por el citado artículo 15 de la LGT, no conforme a su artículo 16.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En definitiva, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, la regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas. La misma consecuencia se prevé por la LGT al disponer en el artículo 15.3 que en las liquidaciones que se realicen como resultado de la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

No cabe apreciar simulación en el entramado negocial analizado, lo que implica necesariamente la anulación del acuerdo de liquidación impugnado y, en consecuencia también, por traer causa del mismo, de la sanción impuesta.”

TERCERO. -

En fecha 10/05/2022 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/2016 a 4T/2016, de fecha 19/07/2022, que le fue notificada ese mismo día.

El 20/01/2023 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 obligado tributario no ha presentado alegaciones.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del RGAT, el 16 de febrero de 2023 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 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.

El 31 de marzo de 2023 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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La entidad SM Y ML SL (anteriormente su denominación era: "Sociedad Gestora, S.L.U"), se constituye mediante escritura pública autorizada por la notaria Dña. YYY, de fecha 10 de noviembre de 2004 y número de protocolo 1964. Su capital social se cifra en 3.006 € (3.006 participaciones sociales de un euro de valor nominal cada una de ellas) y es suscrito en su totalidad por su único socio, D. FFTT PADRE (NIF:XXXXXXX).

En la misma escritura se nombra administrador único, por tiempo indefinido, al mencionado D. FFTT PADRE.

El domicilio de la sociedad se establece en Calle NNNN nº 6, en LLLL.

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

1. La compraventa y administración de valores, así como la participación en otras compañías y la gestión y dirección de dichas participaciones, todo ello con la salvedad de lo establecido en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las instituciones de inversión colectiva, y lo que se establece para las agencias de valores de la Ley 24/1988, de 28 de julio.
2. La prestación de servicios de asistencia técnica, dirección, gestión, administración y asesoramiento no reservados por la Ley a organismos, entidades o profesionales; con excepción de las actividades propias de las instituciones de inversión colectiva, de mediación, o en general de sociedades sometidas a legislación especial.
3. La creación de sociedades cuyo objeto social esté comprendido dentro del propio de la compañía, con ejercicio de los derechos inherentes a los socios y a los órganos de Administración social.

Quedan excluidas del objeto social aquellas actividades que precisen por la ley de requisitos no cumplidos por la sociedad ni por estos Estatutos.

No figura de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) hasta el año 2016.

El 13 de mayo de 2016, en escritura pública autorizada por D. JS, y con número de protocolo 532, modifica su razón social (pasa a denominarse "SM Y ML, S.L.") y amplía su objeto social al arrendamiento de inmuebles y a la promoción inmobiliaria.

Este año 2016, presenta alta en el censo del IAE, en los siguientes epígrafes:

GRUPO/EPÍGRAFE	DENOMINACIÓN DE LA ACTIVIDAD	FECHA ALTA
833.1	Promoción inmobiliaria de terrenos	22-4-2016
861.1	Alquiler de viviendas	1-11-2016

Actualmente mantiene el alta en los dos epígrafes anteriores, y consta alta adicional, el 1-10-2018, en el epígrafe 861.2, de "alquiler de locales industriales".

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

SEGUNDO. - DECLARACIONES DE IVA PRESENTADAS

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

Ejercicio 2016:

DECLARACIONES IVA DE "SM Y ML"	2016			
	TRIMESTRE 1º	TRIMESTRE 2º	TRIMESTRE 3º	TRIMESTRE 4º
Régimen general				6.400,00
Régimen general. Tipo				21
Régimen general. Cuota				1.344,00
Total cuota devengada (03+06+09+11+13+15+18+21+24+26)				1.344,00
IVA deducible				
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes. Base		1.928.098,53	24.039,65	496,69
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes. Cuota		195.570,70	5.048,33	104,31
Rectificación de deducciones. Base				295.064,24
Rectificación de deducciones. Cuota				61.963,48
Total a deducir (29+31+33+35+37+39+41+42+43+44)		195.570,70	5.048,33	62.067,79
RESULTADO DEL RÉGIMEN GENERAL (27-45)		-195.570,70	-5.048,33	-60.723,79
Resultado				
Suma de resultados (46+58+76)	0	-195.570,70	-5.048,33	-60.723,79
Atribuible a la Administración del Estado. Porcentaje	100	100	100	100
Atribuible a la Administración del Estado. Cuota	0	-195.570,70	-5.048,33	-60.723,79
Cuotas a compensar de períodos anteriores	444,66	444,66	196.015,36	201.063,69
Resultado (66+77-67+68)	-444,66	-196.015,36	-201.063,69	-261.787,48
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN	-444,66	-196.015,36	-201.063,69	-261.787,48
IMPORTE A COMPENSAR	444,66	196.015,36	201.063,69	0,00
IMPORTE A DEVOLVER				261.787,48
Operaciones en régimen general				6.400,00
Total volumen de operaciones (art. 121 Ley IVA) (80+81+82+83+84+85+86-87)				6.400,00

El sujeto pasivo solicitó la devolución del siguiente importe que se hizo efectiva el 1 de junio de 2022, en ejecución de la citada resolución del TEAR, que junto con los intereses de demora se cifró en el siguiente montante:

	2016 - 4T
Importe a devolver	299.316,25

TERCERO. - BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.

La entidad "SM Y ML, S.L.", durante el periodo objeto de la presente comprobación - ejercicio 2016- desarrolló la actividad de arrendamiento de viviendas, y su actividad se concreta, en lo que respecta a las operaciones en las que se centran las presentes actuaciones, en los siguientes hechos:

- Adquisición de dos pisos contiguos, dos plazas de garaje y dos trasteros en el mismo inmueble, por 1.903.000 € (más 190.300 € de IVA).

- Actuaciones tendentes al acondicionamiento, reforma y decoración de los pisos antes citados, con un montante de las facturas recibidas por dichos servicios y por la adquisición de los materiales de construcción empleados de 310.910,50 € (más 65.291,20 € de IVA).

- Arrendamiento, por su propietaria "SM Y ML, S.L.", de los citados pisos, plazas de garaje y trasteros, a la entidad "FFTT, S.A.". Ambas entidades están vinculadas en la medida que tienen unos administradores y socios comunes. En base a dicha operación "SM Y ML, S.L." deduce la totalidad de las cuotas de IVA soportadas derivadas de la adquisición y reforma de los inmuebles y solicita y obtiene su devolución.

- La entidad arrendataria de los citados inmuebles ("FFTT, S.A.") cede el uso de la totalidad de los mismos a D. FFTT HIJO, constituyendo los mismos su vivienda habitual. El Sr. FFTT HIJO es el hijo de D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ, que son los administradores únicos de "SM Y ML, S.L." (mercantil adquirente del inmueble), y que también ostentan el cargo de administradores, junto a su hijo, de la entidad "FFTT, S.A." (arrendataria de esos mismos inmuebles). Esta última mercantil soporta el IVA que lleva aparejado el pago del arrendamiento de los inmuebles (IVA que no puede deducir) y no repercute IVA por la cesión de los inmuebles al Sr. FFTT HIJO en la medida que dicha cesión de los inmuebles se encuentra exenta de IVA.

CUARTO. - SOCIEDADES Y PERSONAS FISICAS INTERVINIENTES EN LAS OPERACIONES.

En el presente informe, se hace referencia a tres sociedades vinculadas y una persona física, cuyas características son las siguientes:

- A) "SM Y ML, S.L." - Que es la sociedad adquirente de los inmuebles, tiene como hechos reseñables los siguientes:
- 1) Fecha constitución: 10 noviembre 2004
 - 2) No ha tenido prácticamente ninguna actividad desde que se constituyó hasta el año 2016.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- 3) Administradores de la entidad (los cónyuges):
 - o FFTT PADRE
 - o ZZZZ.

- 4) Partícipes de la entidad:
 - a) Según el libro registro de socios y las declaraciones del impuesto sobre sociedades de los años 2014 y 2015, y hasta 22 de abril de 2016:
 - AA, SL (99,63%) 825.147,00 €
 - FFTT PADRE (0,37%) 3.006 €

 - b) Según el libro de socios y la declaración del Impuesto de Sociedades 2016, desde 22 de abril de 2016:
 - FRFR (10,70%) 512.500 €
 - MRMR (10,70%) 512.500 €
 - FFTT PADRE (21,48%) 1.028.006 €
 - AA, SL (57,12%) 2.734.975 €

Esta nueva composición del accionariado se debe a una ampliación de capital, realizada el 22 de abril de 2016, en la que los accionistas aportan un terreno en PPPP.

Los administradores de la mercantil son los mismos de "SM Y ML SL", es decir, los cónyuges, D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ. El Sr. FFTT PADRE tiene el 99% de su capital social.

- 5) Empleados. - Tiene como únicos empleados a sus dos administradores (los cónyuges, Sr. FFTT PADRE y Sra. ZZZZ) que perciben 14.009 €, por su condición de administrador (no como empleado por cuenta ajena).

B) "FFTT, S.A.". - En relación a esta sociedad, que es la arrendataria de los inmuebles, podemos entresacar los hechos más importantes de la misma:

- 1) Fecha constitución: 3 de octubre de 1984

- 2) Su actividad es el comercio mayor de frutas y verduras figurando matriculada en el epígrafe 612.3 del I.A.E. El 28-8-2018 se da baja en dicho epígrafe del I.A.E., cesando en dicha actividad. Con fecha 2-8-2017, cursó su alta en el epígrafe 861.2 –"Alquiler de locales industriales".

- 3) Administradores de la entidad:

NIF	APELLIDOS Y NOMBRE
-----	--------------------

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

	FFTT HIJO
	FFTT PADRE
	ZZZZ
	SVSV

- 4) Partícipes de la entidad:

El Sr. FFTT PADRE en un 94,84 %.

C) “AA, S.L.”. - En relación a esta sociedad, que es la que financia en última instancia y de forma mayoritaria la devolución del préstamo con el que se pagan los inmuebles y las obras de acondicionamiento, reforma y decoración de los pisos, podemos entresacar los hechos más importantes de la misma:

- 1) Fecha constitución: 17 de abril de 1998
- 2) Su actividad es el comercio mayor de frutas y verduras –Epígrafe 612.3 del I.A.E.-, e intermediario del comercio – Epígrafe 631-.
- 3) Administradores de la entidad:
 - o FFTT PADRE
 - o ZZZZ
- 4) Partícipes de la entidad:

El Sr. FFTT PADRE en un 99,99%

D) D. FFTT HIJO. - Respecto de esta persona física, que es el destinatario último y quien disfruta efectivamente de dichos inmuebles, podemos destacar las siguientes circunstancias:

- 1) Tiene la condición de administrador de la mercantil “FFTT, S.A.” (entidad arrendataria de los inmuebles, y que a su vez los cede al mencionado Sr. FFTT HIJO), durante el período 2016 a 2018, percibiendo retribuciones de dicha entidad por el ejercicio de dicho cargo, a la vez que percibe retribuciones como empleado por cuenta ajena de esta misma mercantil, hasta el año 2019, en que las percibe de la entidad “FFTTCC, S.L.” (entidad vinculada a la anterior), según el siguiente cuadro que se adjunta.

NIF	DECLARANTE	CLAVE	RETRIBUCIÓN			
			2016	2017	2018	2019
	FFTT SA	Empleado por cta. ajena	78.132,11	108.463,70	77.891,38	0
	FFTT SA	Consejeros y administradores	29.209,20	29.209,20	29.300,00	30.000,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

	FFTTCC SL	Empleado por cta. ajena	0	0	38.419,53	113.495,95
--	-----------	-------------------------	---	---	-----------	------------

- 2) Es hijo de los cónyuges, D. FFTT PADRE y Dña ZZZZ, que son los administradores únicos de la entidad "SM Y ML, S.L." (entidad adquirente y propietaria de los inmuebles) y también figura como administrador de la mercantil "FFTT, S.A."
- 3) D. FFTT HIJO, es quien declara como domicilio habitual en su declaración del IRFP del año 2016, las puertas nº N+1 y N+2 de la Calle VVV en LLL (que son esos dos pisos), junto a sus respectivas dos plazas de garaje y trasteros, ya que está utilizando los dos pisos porque son contiguos y en la misma planta (las referencias catastrales coinciden con las que consigna el hijo como vivienda habitual en su declaración del IRPF, como arrendadas).

QUINTO. - ANALISIS DETALLADO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.

Las operaciones realizadas por el obligado tributario, durante el ejercicio 2016, y objeto del presente informe son las siguientes:

- 1) Adquisición de inmuebles. - En el año 2016, el obligado tributario adquiere varios inmuebles, en concreto y por lo que interesa en esta comprobación:
 - o Los inmuebles en la Calle VVV en LLL (según factura el 26-4-2016 y escritura pública realizada ante el notario D. JS, de fecha 29 de abril de 2016 y con número de protocolo 512), que son dos pisos, 2 garajes y 2 trasteros, por un precio de 1.903.000 (más 190.300 € de IVA), dicha operación se recoge en el libro registro de facturas recibidas de IVA, con el siguiente apunte:

<u>FECHA</u>	<u>ACREEDOR</u>	<u>NIF</u>	<u>BASE</u>	<u>%</u>	<u>CUOTA</u>	<u>TOTAL</u>
29/04/2016	XXXXXXXX	XXXXX	1.903.000,00	10	190.300,00	2.093.300,00

- o También recibe un terreno de 12.000 m2 sito en PPPP, que se valora en 1.923.000 €, como consecuencia de la aportación no dineraria que tiene lugar el 22 de abril de 2016, realizada por

RELACIÓN DE TRANSMITENTES		
NIF	NOMBRE/RAZON SOCIAL	% DERECHO
	MRMR	25,00
	FRFR	25,00
	FFTT PADRE	25,00
	ZZZZ	25,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- El 16 de noviembre de 2016, en escritura pública autorizada por el notario D. FP, y con número de protocolo 1887, lleva a cabo la adquisición de un apartamento por 180.000 €.

- 2) Adicionalmente a los inmuebles adquiridos, y centrándonos en los dos pisos ubicados en la Calle VVV, el obligado tributario incurre en una serie de gastos relacionados con dichos pisos, en concreto:

a) Facturas relativas a la decoración de los pisos (según certifica el proveedor DDD, S.L.", en documento incorporado al expediente electrónico), por un montante de 119.120 € (IVA soportado incluido: 20.673,72 €) que aparecen en los siguientes apuntes en el libro registro de facturas recibidas:

Registro	F. Factura	Acreeedor	Base	Cuota	Total
25	20/10/2016	20 DDD	22.727,27	4.772,73	27.500,00
35	28/12/2016	20 DDD	24.425,71	5.129,40	29.555,11
36	28/12/2016	20 DDD	38.459,82	8.076,56	46.536,38
37	28/12/2016	20 DDD	2.244,79	471,41	2.716,20
38	28/12/2016	20 DDD	122,72	25,78	148,5
39	28/12/2016	20 DDD	818,51	171,88	990,39
40	30/12/2016	20 DDD	3.843,81	807,2	4.651,01
41	30/12/2016	20 DDD	1.648,36	346,15	1.994,51
42	30/12/2016	20 DDD	3.992,40	838,4	4.830,80
43	30/12/2016	20 DDD	162,89	34,21	197,1
TOTAL			98.446,28	20.673,72	119.120

b) Facturas relativas a las reformas en los pisos (según certificado del proveedor "CGD, SL", incorporado al expediente electrónico), por un montante de 185.376,51 € (IVA soportado incluido: 32.172,78 €) que se detallan en los siguientes apuntes:

Registro	F. Factura	Acreeedor	Base	%	Cuota	Total
24	02/09/2016	CGD	28.298,26	21	5.942,63	34.240,89
29	25/10/2016	CGD	39.793,01	21	8.356,53	48.149,54
30	19/10/2016	CGD	4.527,80	21	950,84	5.478,64
34	07/12/2016	CGD	23.219,08	21	4.876,01	28.095,09
44	14/12/2016	CGD	57.365,58	21	12.046,77	69.412,35
TOTAL			153.203,73		32.172,78	185.376,51

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

c) Facturas relativas a la compra de material de construcción (según certificado del proveedor "OOOO, S.L.U", incorporado al expediente electrónico), por un montante de 71.705,19 € (IVA soportado incluido: 12.444,70 €), que se detallan en los siguientes apuntes:

Registro	Factura	F. Factura	Acreedor	Base	Cuota	Total
20	9116001480	29/07/2016	18 OOOO	5.578,51	1.171,49	6.750,00
21	9116001544	10/08/2016	18 OOOO	13.867,75	2.912,23	16.779,98
31	9116002197	16/11/2016	18 OOOO	9.299,34	1.952,86	11.252,20
45	9116002424	19/12/2016	18 OOOO	25.368,08	5.327,29	30.695,37
46	9116002458	23/12/2016	18 OOOO	5.146,81	1.080,83	6.227,64
47	3616103691	02/09/2016	18 OOOO	0	0	0
48	3616104779	11/11/2016	18 OOOO	0	0	0
49	3616105026	25/11/2016	18 OOOO	0	0	0
50	3616105245	09/12/2016	18 OOOO	0	0	0
51	3616105524	31/12/2016	18 OOOO	0	0	0
				-----	-----	-----
TOTAL				59.260,49	12.444,70	71.705,19

- 3) Una vez llevada a cabo la compra de los citados inmuebles y las obras relativas al acondicionamiento, decoración y reforma de los citados pisos, la entidad propietaria de los mismos ("SM Y ML, S.L.") efectúa su arrendamiento (junto con los dos garajes y trasteros) a la mercantil "FFTT, S.A.", en base al contrato de arrendamiento de fecha 1 de noviembre de 2016, suscrito entre ambas sociedades mencionadas y con una vigencia de un año y prorrogable. El precio pactado por el citado arrendamiento y por el conjunto de inmuebles reseñado es de 3.200 € (+ 672 € de IVA) mensuales -1.600 €/mensuales, cada piso junto a su plaza de garaje y trastero-
- 4) "FFTT S.A." (arrendataria del referido inmueble) cede el uso de esos mismos pisos, con sus respectivos dos garajes y dos trasteros, al hijo del matrimonio formado por D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ, es decir, a D. FFTT HIJO, que a su vez es administrador y consejero delegado de "FFTT S.A.". En la medida que no existe un documento donde se refleje dicha cesión, se aporta por parte del obligado tributario la siguiente documentación:

** La declaración de IRPF del Sr. FFTT HIJO, donde se refleja que dichos inmuebles constituyen su vivienda habitual.

** Certificado de retenciones e ingresos a cuenta que le practica la entidad "FFTT, S.A." al Sr. FFTT HIJO, y cuyo montante se corresponde

con los precios del arrendamiento estipulado entre “SM y ML” (propietaria de los inmuebles) y “FFTT SA” (arrendataria).

D. FFTT HIJO es quien declara como domicilio habitual en su declaración del IRFP del año 2016, las puertas nº N+1 y N+2 de la Calle VVV (que son esos dos pisos), junto a sus respectivos dos garajes, ya que está utilizando los dos pisos porque son contiguos y en la misma planta (las referencias catastrales coinciden con las que consigna el hijo como vivienda habitual en su declaración del IRPF, como arrendadas).

Por tanto, la cesión de los inmuebles reseñados al Sr. FFTT HIJO se instrumenta como una retribución del trabajo en especie, declarándose por parte de la entidad cedente (“FFTT, S.A.”) con el correspondiente ingreso a cuenta, durante los años 2016 a 2018.

Del análisis de las circunstancias y hechos económicos concurrentes, y con base en los argumentos que más adelante se detallan, se aprecia una falta de finalidad económica en las operaciones realizadas, más allá del ahorro fiscal que deriva de la inmediata deducción de las cuotas de IVA soportadas en la compra, decoración y reforma de los pisos, así como en la compra de las dos plazas de garaje y trateros (255.591,20 €) y el diferimiento en el tiempo para su ingreso por parte del obligado tributario, mediante el ingreso del IVA correspondiente al arrendamiento de dichos inmuebles (un total de 672 € mensuales), por tanto será necesario el transcurso de más de 31 años para poder recuperar dichas cuotas de IVA por parte de la Hacienda Pública, y ello sin perder de vista que, la vigencia del contrato de arrendamiento, que se limita a un año prorrogable, genera una incertidumbre total respecto de la recuperación del citado IVA a través del arrendamiento, en los términos que luego se expone.

SEXTO. - ANÁLISIS DEL ARRENDAMIENTO DE SM Y ML S.L. A FFTT S.A. DE LOS DOS PISOS DE LA CALLE VVVV DE LLLL

1. Análisis del precio pactado en el arrendamiento

Respecto del precio pactado en el contrato de arrendamiento de “SM Y ML, S.L.” a la entidad “FFTT, S.A.”, la Inspección ha realizado un análisis con la finalidad de valorar si el precio pactado por dicho alquiler se ajusta a los valores de mercado que hubiesen fijado partes independientes. Para ello ha procedido a determinar la rentabilidad de la inversión efectuada por el obligado tributario, el propietario de los inmuebles, incluyendo los costes en que incurre para la reforma y el acondicionamiento y decoración de los pisos, con las medias del mercado inmobiliario de alquiler.

- Coste de la inversión realizada por el propietario (“SM Y ML, S.L.”):
 - ** Adquisición de los inmuebles: 1.903.000 € (IVA excluido).
 - ** Coste reforma, acondicionamiento y decoración: 310.910 € (IVA excluido).

- Ingresos anuales generados por dicha inversión: 3.200 € x 12 meses = 38.400 €.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- Rentabilidad de la inversión: $38.400 / (1.903.000 + 310.910) =$

$$38.400 / 2.213.910 = 1,73 \%$$

Se compara dicha rentabilidad con la media del sector, en el ámbito de la provincia de LLLL, y para el segundo semestre del año 2016, para ello se aportan datos de distintas fuentes con la finalidad de poder comparar el precio fijado por las partes con los valores de mercado calculados por dichas fuentes, en concreto, estas son:

a) Según el portal de "idealista" (<https://www.idealista.com>), que fija por provincias los siguientes porcentajes de rentabilidad:

comprar activos inmobiliarios con el fin de obtener benefici


España	Vivienda	Oficinas	Locales	Garajes	Bc
Rentabilidad 2q 2016	6,1%	7,3%	7,7%	5,6%	
Rentabilidad 2q 2015	5,5%	6,3%	7,6%	4,6%	
Capital	Vivienda	Oficinas	Locales	Garajes	Bc
A Coruña	3,9%	5,1%	6,5%	4,0%	
Albacete	5,1%	n.d.	6,6%	4,0%	
Alicante / Alacant	6,4%	5,8%	8,4%	3,7%	
Almería	5,4%	6,1%	7,1%	5,4%	
Ávila	4,9%	n.d.	5,8%	n.d.	
Badajoz	5,3%	n.d.	6,5%	4,0%	
Barcelona	5,5%	6,2%	8,1%	2,4%	
Bilbao	4,6%	5,1%	7,8%	3,0%	
Burgos	5,1%	n.d.	7,0%	4,3%	
Cáceres	4,9%	n.d.	5,5%	n.d.	
Cádiz	5,0%	n.d.	6,7%	n.d.	
Castellón de la Plana	5,9%	6,0%	4,8%	5,5%	
Ciudad Real	5,0%	6,8%	7,2%	4,5%	
Córdoba	5,2%	8,1%	8,4%	4,1%	
Cuenca	5,3%	n.d.	n.d.	n.d.	
Donostia-San Sebastián	3,7%	5,3%	7,0%	3,1%	
Girona	5,9%	n.d.	7,4%	5,1%	
Granada	5,2%	n.d.	7,7%	3,1%	
Guadalajara	5,2%	n.d.	6,3%	4,9%	
Huelva	6,3%	n.d.	6,5%	n.d.	
Huesca	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	
Jaén	4,7%	n.d.	5,6%	n.d.	
Las Palmas de Gran Canaria	6,5%	6,1%	8,4%	8,2%	
León	5,2%	n.d.	7,9%	n.d.	
Lleida	7,7%	n.d.	8,1%	5,9%	
Logroño	5,4%	5,9%	6,8%	3,4%	
Lugo	4,4%	n.d.	8,0%	n.d.	
Madrid	5,5%	6,0%	7,7%	3,3%	
Málaga	5,6%	5,2%	10,6%	5,6%	
Murcia	5,1%	5,5%	6,4%	6,5%	
Ourense	3,7%	n.d.	7,3%	n.d.	
Oviedo	5,0%	5,4%	7,5%	3,1%	
Palencia	5,2%	5,3%	7,1%	n.d.	
Palma de Mallorca	6,7%	6,1%	7,7%	4,3%	
Pamplona/Iruña	4,7%	6,2%	7,7%	4,1%	
Pontevedra	4,6%	n.d.	n.d.	n.d.	
Salamanca	5,0%	n.d.	6,4%	2,6%	
Santa Cruz de Tenerife	5,6%	6,6%	7,0%	n.d.	
Santander	4,5%	4,6%	7,0%	3,1%	
Segovia	5,3%	n.d.	6,1%	n.d.	
Sevilla	5,3%	6,3%	7,9%	5,1%	
Soria	5,0%	n.d.	n.d.	n.d.	
Tarragona	5,7%	n.d.	8,5%	n.d.	
Teruel	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	
Toledo	5,2%	n.d.	6,5%	n.d.	
València	5,5%	5,0%	8,2%	3,9%	
Valladolid	5,4%	5,7%	6,4%	3,5%	
Vitoria-Gasteiz	5,3%	6,3%	6,0%	2,9%	
Zamora	4,3%	n.d.	6,0%	3,1%	
Zaragoza	5,9%	7,2%	8,4%	8,1%	

De esta forma, para el caso que nos ocupa de la provincia de LLLL, se fijan los siguientes porcentajes de rentabilidad:

- Viviendas: 5,5%.
- Garajes: 3,9%.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

b) Si se toma como referencia los datos del Banco de España, la rentabilidad por el alquiler de una vivienda en España, se sitúa en el 4,4%, en septiembre y diciembre de 2016 (ver página web: <https://www.finect.com>):



The screenshot shows a mobile browser interface with the URL [finect.com](https://www.finect.com). The page title is "Rentabilidad ...". Below the title, the text reads "Cuál es la rentabilidad total de una vivienda y la rentabilidad por alquiler". A table with three columns is displayed, showing rental yield percentages for various months and years.

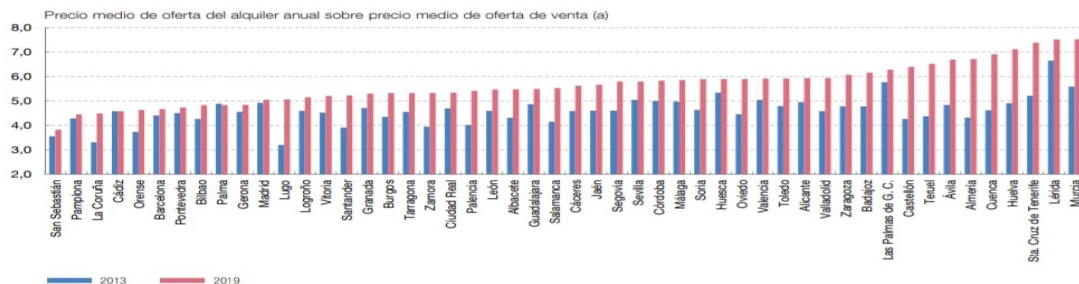
jun. 2015	8,6	4,6
sep-15	9,1	4,6
dic. 2015	8,8	4,5
mar. 2016	10,9	4,6
jun. 2016	8,3	4,4
sep-16	8,4	4,4
dic. 2016	8,8	4,4
mar. 2017	9,6	4,3
jun. 2017	9,8	4,3

También se adjunta gráfico del Banco de España donde se aprecia lo anteriormente referenciado, para el caso de la ciudad de LLLL (entre otras):

Gráfico 8

RENTABILIDAD BRUTA DEL ALQUILER EN CAPITALES DE PROVINCIA (2013-2019)

El indicador de rentabilidad bruta del alquiler residencial por capitales de provincia muestra una significativa heterogeneidad entre mercados locales. No obstante, en promedio, este indicador revela una tendencia generalizada de incremento del atractivo de la inversión en alquiler residencial, en un contexto de reducidas rentabilidades en activos alternativos.



FUENTES: Idealista y Banco de España.

a Los precios de oferta de venta y de alquiler residencial corresponden al precio medio de diciembre de 2013 y de mayo de 2019.

relativo en áreas de la ciudad con mayor presencia de hogares de renta elevada (Sarrià-Sant Gervasi, Les Corts). En el mercado del alquiler de la ciudad de Madrid, si bien en un primer momento los mayores incrementos del precio de oferta se concentraron en los distritos céntricos o con mayor renta per cápita (Centro, Salamanca, Chamberí y Retiro), en la fase más reciente se observa un proceso de convergencia en la dinámica de precios, debido al notable incremento de estos en distritos con menor renta relativa. Al mismo tiempo, se observan, en promedio, menores aumentos acumulados de precios de oferta del alquiler en municipios de renta elevada cercanos a Madrid (Majadahonda, Boadilla del Monte o Pozuelo de Alarcón) y mayores crecimientos en municipios con menor renta o que se encuentran más alejados del centro de la ciudad (como, por ejemplo, Navacarnero o Arroyomolinos). En conjunto, si bien de estos descriptivos no pueden inferirse patrones de precios claros ni identificarse causalmente sus determinantes, esta evidencia pone de manifiesto la existencia de múltiples mercados locales de alquiler residencial, que presentan tanto niveles como dinámicas de precios heterogéneos en función de la oferta y de la demanda de cada mercado, incluso dentro de una misma provincia o de un mismo municipio.

A partir de la ratio de los precios de oferta de alquiler y de compra de vivienda por metro cuadrado, se puede construir un indicador que aproxima la rentabilidad bruta de la vivienda de alquiler en un mercado. Este indicador muestra una dinámica similar en las ciudades de Barcelona y Madrid (véase gráfico 7.2), lo que refleja un incremento

del atractivo del alquiler como instrumento de inversión entre 2013 y 2017. Sin embargo, desde 2017 la rentabilidad bruta del alquiler se estaría reduciendo en estas ciudades, y alcanza en la actualidad los niveles de 2014. Esta dinámica refleja el notable incremento del precio de oferta del alquiler superior al precio de venta hasta 2017, observándose en 2018 una desaceleración del precio del alquiler —e incluso su

c) Según el portal de “Fotocasa” (<https://www.habitaclia.com>), que fija la rentabilidad de la inversión en vivienda en el 5,5%, en los términos que se recogen en el gráfico que se adjunta:

La rentabilidad interanual de la vivienda en España en los primeros seis meses de 2022 se sitúa en un 6,9%, 1 punto más que hace 5 años (un 5,9% en 2017) y 2,4 puntos más que hace 10 años (un 4,5% en 2012), según el estudio de **“La rentabilidad de la vivienda en España en 2022”**, basado en el análisis de los precios de la vivienda en venta y alquiler de junio de 2022 por el portal inmobiliario [Fotocasa](#). Los datos también indican que adquirir una propiedad para ponerla en alquiler en junio es un 0,2 punto más rentable que en 2021 (6,7%).



De la comparación resulta que el porcentaje de rentabilidad media del sector, y tomando como referencia la menor de las anteriormente mencionadas, es decir, el 4,4%, resulta que dicho porcentaje de rentabilidad es más de 2,5 veces superior al que declara el obligado tributario. La conclusión resulta evidente, en la medida que el precio pactado no es un precio de equilibrio entre el arrendador y el arrendatario, por tanto, la operación de compra, reforma, acondicionamiento y decoración de los inmuebles para su arrendamiento en los términos pactados, carece de la rentabilidad económica que cabría exigir para emprender un proyecto como el descrito. Sólo la existencia de vinculación entre “SM Y ML, S.L.” (propietaria); “FFTT, S.A.” (arrendataria) y D. FFTT HIJO (destinatario y usuario último de los inmuebles), y la posibilidad de deducir la totalidad del IVA soportado en la adquisición y acondicionamiento de los inmuebles, IVA que no sería deducible si se hubieran arrendado directamente a D. FFTT HIJO (usuario último

de las viviendas con sus plazas de garaje y trasteros), justifican la realización de la operación.

2. Duración del contrato de arrendamiento.

La duración fijada en el contrato de arrendamiento, de fecha 1 de noviembre de 2016, formalizado entre la propietaria de los inmuebles ("SM Y ML S.L.") y la arrendataria de los mismos ("FFTT S.A.") queda limitada a un año, de obligado cumplimiento por las partes, y prorrogable por dos años más, salvo que el arrendatario manifieste al arrendador su voluntad de no renovarlo:

Segunda.- Duración del contrato

La duración del contrato del arrendamiento, libremente pactada por las partes, es la de UN (1) AÑO, de obligado cumplimiento para las partes, contado desde la fecha del presente contrato, en que se ponen los inmuebles, con entrega de distintas llaves de acceso tanto a las viviendas como a las plazas de garaje y las de los cuartos trasteros, a disposición de la parte arrendataria, quien los recibe en este mismo acto en perfecto estado y a su entera satisfacción.

Consiguientemente con lo acordado en el párrafo anterior, las partes expresamente declaran y convienen que la parte arrendataria no podrá desistir del contrato de arrendamiento, con anterioridad a la duración convenida; quedando expresamente excluida la aplicación del artículo 11 de la Ley de Arrendamientos Urbanos en cuanto se oponga a lo pactado en la presente cláusula.

Llegado el día del vencimiento de UN (1) AÑO arriba pactado, el contrato se prorrogará obligatoriamente por plazos anuales, en otros dos años más, hasta que el arrendamiento alcance una duración mínima de tres años, salvo que el arrendatario manifieste al arrendador con treinta días de antelación como mínimo a la fecha de terminación del contrato o de cualquiera de sus prórrogas, su voluntad de no renovarlo, por cualquier medio de los permitidos en derecho, que permita tener constancia de la recepción de dicha notificación.

SÉPTIMO .- ACTIVIDAD DESARROLLADA POR SM Y ML SL

"SM Y ML, S.L.", sociedad constituida en el año 2004, y que prácticamente había permanecido sin actividad desde su constitución, lleva a cabo el 29 de abril de 2016, la adquisición de dos pisos (contiguos y en la misma planta), dos plazas de garaje y dos trasteros. Estos son las únicas edificaciones titularidad de "SM Y ML, S.L." hasta dicho momento. Si bien, 7 días antes de dicha compra (es decir, el 22 de abril de 2016), con motivo de una ampliación de su capital social, se aporta por parte de sus socios un terreno en PPPP, que se valora en 1.923.000 €.

La citada inactividad de la mercantil "SM Y ML, S.L.", queda constatada con base en los siguientes hechos:

- El importe neto de su cifra de negocio declarada hasta 2016, ha sido de cero euros en todos los años, declarando algunos gastos de explotación (gastos de personal básicamente) y por tanto con una base imponible negativa o cero. En el cuadro siguiente se puede apreciar dicha circunstancia, desde el año 2011, si bien en los años anteriores la situación es similar:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Pérdidas y Ganancias									
Concepto	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1.- CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	-19.960,00	-29.816,15	-24.128,43	-21.997,58	-26.687,49	-61.928,98	-66.104,96	-37.465,44	553,21
1.1.- OPERACIONES CONTINUADAS	-19.960,00	-29.816,15	-24.128,43	-21.997,58	-26.687,49	-61.928,98	-66.104,96	-37.465,44	553,21
1.1.1.- Importe neto cifra de negocio	0	0	0	0	0	6.400,00	42.459,15	110.034,66	274.293,06
1.1.6.- Gastos de personal	-17.418,24	-28.018,24	-28.018,08	-28.018,08	-28.018,08	-28.018,08	-28.018,08	-46.496,34	-63.408,88
1.1.7.- Otros gastos de explotación	-69,85	-68,66	-1.721,20	-94,19	-15,57	-24.280,93	-29.822,22	-26.586,84	-47.484,98
1.1.8.- Amortización del inmovilizado	0	0	0	0	0	-7.578,50	-28.268,21	-39.670,34	-61.744,36
1.1.11.- Deterioro/rtido.por enaj.del inmovilizado	0	0	0	0	0	0	0	0	-10.517,74
1.1.13.- Otros resultados	0	0	0	0	7,47	0	3.332,41	1.611,73	0
1.1.14.- Resultado de explotación	-17.488,09	-28.086,90	-29.739,28	-28.112,27	-28.026,18	-53.477,51	-40.316,95	-1.107,13	91.137,10
1.1.15.- Ingresos financieros	0	0	0,22	0	0	9,07	0	0	424,53
1.1.16.- Gastos financieros	-11.026,19	-14.507,60	-4.730,13	-3.312,84	-9.039,78	-29.103,53	-27.725,72	-48.846,79	-90.824,02
1.1.21.- Resultado financiero	-11.026,19	-14.507,60	-4.729,91	-3.312,84	-9.039,78	-29.094,46	-27.725,72	-48.846,79	-90.399,49
1.1.22.- Resultado antes de impuestos	-28.514,28	-42.594,50	-34.469,19	-31.425,11	-37.065,96	-82.571,97	-68.042,67	-49.953,92	737,61
1.1.23.- Impuestos sobre beneficios	8.554,28	12.778,35	10.340,76	9.427,53	10.378,47	20.642,99	1.937,71	12.488,48	-184,4
1.1.24.- Resultado ejerc.de oper.continuadas	-19.960,00	-29.816,15	-24.128,43	-21.997,58	-26.687,49	-61.928,98	-66.104,96	-37.465,44	553,21

- No figura de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en el período 2004 hasta 22-4-2016, en que presenta la declaración de alta en el epígrafe 833.1, promoción inmobiliaria de terrenos, y el 15-12-2016, presenta el alta en el epígrafe 861.1, correspondiente a la actividad de arrendamiento de vivienda, con efectos de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

fecha de inicio desde 1 de noviembre de 2016, y ello con referencia a los inmuebles en Calle VVVV de LLL (los dos pisos, dos garajes y dos trasteros reseñados previamente) y otras dos altas relativas a los inmuebles en Calle FFF de LLL.

Así pues, es en el año 2016, concretamente el 22 de abril de dicho año, es decir, 7 días antes de materializarse la compra de los inmuebles en la Calle VVVV de LLLL (escrituras de compraventa que son de fecha 29 de abril de 2016), cuando dicha mercantil parece iniciar su actividad efectiva, en concreto mediante una ampliación de su capital social que es suscrito mediante una aportación no dineraria, en concreto un terreno de 12.000 metros cuadrados en PPPP. Por todo lo expuesto, parece rescatarse una sociedad, SM Y ML S.L., que no tenía prácticamente actividad, para poder realizar las operaciones de adquisición, acondicionamiento y reforma de los citados inmuebles de la calle VVVV de LLLL y su posterior arrendamiento a otra sociedad vinculada, FFTT S.A., con el único efecto pretendido de deducir la totalidad del IVA soportado en la adquisición y acondicionamiento de los inmuebles, IVA que no sería deducible si se hubieran arrendado directamente a D. FFTT HIJO (administrador de FFTT S.A. y usuario último de las viviendas con sus plazas de garaje y trasteros).

En el ejercicio 2016 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 -61.928,98 €, y la Base Imponible, de -82.571,97 €. Los únicos ingresos obtenidos en 2016 son precisamente los derivados del arrendamiento de los inmuebles a "FFTT, S.A.", esto es, 6.400 € (3.200 €/mensuales x 2 meses). En ejercicios posteriores se registran Bases imponibles negativas por importes similares (-68.042,67 € en 2017; -49.953,92 en 2018).

III. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

En la comunicación notificada en fecha 20/01/2023, en virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, se puso en conocimiento de 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 obligado tributario no presentó 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 conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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,

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

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

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

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

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

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

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

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 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.”

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

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

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

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

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

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

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

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

Procede, por tanto, analizar el conjunto de las operaciones para resolver si las mismas, globalmente consideradas, han sido o no artificiosas en orden a la consecución del resultado obtenido. Para poder hallarnos dentro del ámbito de esta figura, la conclusión a la que debe llegarse es que el efecto relevante contrastado de las operaciones

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 artificiosa 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 artificiosa 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 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:

1. Como se ha expuesto en los HECHOS (apartado SÉPTIMO), “SM Y ML, S.L.”, es una sociedad constituida en el año 2004, que prácticamente había permanecido sin actividad desde su constitución, y que lleva a cabo el 29 de abril de 2016 la adquisición de dos pisos (contiguos y en la misma planta), dos plazas de garaje y dos trasteros. Estas son las únicas edificaciones titularidad de “SM Y ML, S.L.” hasta dicho momento. Si bien, 7 días antes de dicha compra (es decir, el 22 de abril de 2016), con motivo de una ampliación de su capital social, se aporta por parte de sus socios un terreno en PPPP, que se valora en 1.923.000 €.

La citada inactividad de la mercantil “SM Y ML, S.L.” queda constatada en base a los hechos expuestos en el presente informe. Por un lado, que el importe neto de su cifra de negocios declarada hasta 2016 ha sido de cero euros en todos los años, con una base imponible negativa o cero. Por otro lado, la entidad no figuraba de alta en epígrafe alguno del Impuesto sobre Actividades Económicas en el período 2004 hasta 22-4-2016, en que presenta la declaración de alta en el epígrafe 833.1, promoción inmobiliaria de terrenos, y el 15-12-2016, presenta el alta en el epígrafe 861.1, correspondiente a la actividad de arrendamiento de vivienda, con efectos de fecha de inicio desde 1 de noviembre de 2016, y ello con referencia a los inmuebles en Calle VVVV de LLLL (los dos pisos, dos garajes y dos trasteros reseñados previamente).

Por todo lo expuesto, parece rescatarse una sociedad que no tenía prácticamente actividad para iniciar las operaciones que se exponen, configurándose este como el punto de partida de la estrategia fiscal desarrollada por el obligado tributario.

2. “SM Y ML, S.L.” lleva a cabo las operaciones inmobiliarias descritas previamente, en concreto:

- Adquisición de dos pisos, dos plazas de garaje y dos trasteros.
- Acondicionamiento, reforma y decoración de los citados inmuebles.

Por dichas operaciones soporta las correspondientes cuotas de IVA, que le son repercutidas por quien realiza las correspondientes operaciones, las registra en sus

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

correspondientes libros de IVA y solicita su devolución, que obtiene de la AEAT.

3. En el momento en que la mercantil “SM Y ML, S.L.” lleva a cabo la adquisición de los pisos (junto a los garajes y trasteros) en la Calle VVV de LLLL, resulta evidente que era plenamente conocedora de que el destino de los mismos, no podía ser otro que su uso por los propietarios de dicha entidad (los cónyuges D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ) o para una persona íntimamente vinculada a los mismos (el hijo de ambos, D. FFTT HIJO), y ello por las siguientes circunstancias:

- La naturaleza de la inversión realizada. No se adquiere un único piso en una de las mejores zonas de LLLL (en la Calle VVVV, junto a la calle más comercial y concurrida de la ciudad), sino que adquieren dos pisos, contiguos en una misma planta con la finalidad de unirlos y disponer de una vivienda con una superficie útil de más de 350 metros cuadrados.

- El montante de dicha inversión. El coste de adquisición de dichos inmuebles es de 1.903.000 € (sin incluir el IVA).

- El importe y las características de la reforma y la decoración que se realiza de dichos pisos. La reforma y decoración de los inmuebles asciende a 310.910 € (IVA excluido), además de utilizar primeras marcas de los materiales adquiridos (como es el caso de XXXXXXX, en el caso del pavimento) o, sirva a título de ejemplo el hecho de amueblar el citado piso adquiriendo un sofá por más de 8.700 €, 2 sillones por 5.500 €, una alfombra por 2.900 €, un cuadro por 1.300€, sillas por 900 € cada una, etc.

Resulta evidente que un piso de esa naturaleza y acondicionado de forma tan costosa y lujosa no podía ir destinado a ser arrendado o cedido a una tercera persona que no fuesen los propios dueños de la sociedad o a sus hijos, tal y como tiene lugar en el caso que nos ocupa. Ya que un inmueble con estas características no resulta entendible que se destine a su alquiler a un tercero que no se encuentre integrado en el ámbito familiar más próximo de los propietarios de la entidad que ostenta la titularidad del inmueble, y ello resulta mucho más claro y fehaciente cuando se analiza el precio que se fija por el alquiler del mismo en comparación con la inversión realizada.

4. Además, la conducta del obligado tributario (“SM Y ML S.L.”) pone de manifiesto que, no sólo es conocedor desde el momento inicial que el destinatario último del inmueble va a ser una persona del círculo familiar más próximo a los propietarios de “SM Y ML, S.L.” (titular de los inmuebles), por los motivos expuestos en el punto anterior, sino que también sabe que va existir previamente a su cesión a dicha persona física, un arrendamiento a otra sociedad vinculada (“FFTT S.A.”), tratándose de una operación sujeta y no exenta de IVA que le habilitará al obligado tributario a deducir la totalidad de las cuotas de IVA soportado, tanto por la compra de los inmuebles como por la reforma y decoración que se lleva a cabo en los mismos. Esta afirmación deriva de la propia actuación del obligado tributario consignando en su libro registro de facturas recibidas (y deduciendo el IVA soportado en las correspondientes declaraciones de IVA que presenta), en los períodos impositivos pertinentes, todas las facturas recibidas tanto del vendedor de los inmuebles como de quienes han efectuado el acondicionamiento, las reformas y la decoración de los mismos.

Esta afirmación se fundamenta también en que, cuando estamos ante la adquisición de una vivienda (como es el caso), el destino previsible de la misma es la realización de operaciones que no van a dar derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por su compra o reforma (postura mantenida de forma reiterada por la Dirección General de Tributos y por el TEAC, en concreto en Resolución 3393/2013 de 22 septiembre 2015), en la medida en que la citada vivienda, por lo general, se destinará:

- Al arrendamiento a un particular para su uso como tal vivienda (arrendamiento sujeto y exento – Art. 20.Uno.23º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA-)
- O su venta, en cuyo caso estamos ante una segunda entrega de edificación, que en principio estará sujeta y exenta –Art. 20.Uno.22º LIVA-, salvo que sea viable la renuncia a la exención (que no resultará aplicable si el comprador es un particular, como es lo más habitual).

No obstante lo anterior, en la declaración de IVA que presenta el obligado tributario en el segundo trimestre de 2016 (que incluye la operación de compra de los inmuebles que tiene lugar mediante escritura pública de 29 de abril de 2016, momento en el que todavía no se han arrendado los inmuebles, ya que el contrato de arrendamiento tiene fecha de 1 de noviembre de 2016) incluye la totalidad de las cuotas de IVA soportadas por su compra 190.300 €, lo que pone de manifiesto que en el momento de la compra el obligado tributario ya tiene diseñada su estrategia fiscal para poder sustentar la deducción de las cuotas de IVA soportadas, recuperando la totalidad de las mismas.

Esto exige arrendar los inmuebles a otra sociedad del grupo (en este caso a “FFTT, S.A.”), para que sea ella la que ceda el uso de los mismos a la persona física destinataria última y usuaria efectiva de los citados inmuebles (D. FFTT HIJO), en lugar de arrendar dicho inmueble directamente al mencionado Sr. FFTT HIJO, en cuyo caso, al tratarse de una operación exenta (exención limitada) no le hubiese permitido la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado. Así pues, esta operación carece totalmente de lógica económica para “SM Y ML, S.L.” y para “FFTT, S.L.”, ya que interponer a esta última mercantil como arrendataria, cuando el destinatario último y usuario del inmueble va a ser el mencionado Sr. FFTT HIJO, no tiene ningún otro efecto económico que el efecto fiscal.

Hay que tener presente que el propio Sr. FFTT HIJO, interviene en la firma del contrato de arrendamiento de los inmuebles por parte de “SM Y ML, S.L.” a “FFTT, S.A.”, firmando el citado contrato como Consejero-Delegado solidario de esta última entidad, en lugar de firmarlo directamente como arrendatario, ya que aunque la entidad “FFTT, S.A.” pretenda retribuir por su trabajo al Sr. FFTT HIJO mediante la cesión del uso de los inmuebles, podría haberlo hecho, exactamente igual, mediante el pago en dinero (retribución dineraria) del montante del arrendamiento a satisfacer por la citada persona física a SM Y ML SL, si se hubiese configurado como el arrendatario directo de los inmuebles, sin que hubiese resultado necesario efectuarle la retribución en especie que pactan ambas partes.

5. La financiación de la adquisición de los inmuebles, y de su acondicionamiento, reforma y decoración, en la medida que la entidad adquirente “SM Y ML, S.L.” no dispone inicialmente de fondos para financiar dichas operaciones, se realiza de la siguiente forma:

a) Respecto de la adquisición de los inmuebles. - Su precio de adquisición se paga mediante cheques bancarios, fechados el 29 de abril de 2016, cargados en la cuenta ESXXXXXX, titularidad del obligado tributario en la entidad BANCO. El origen de dichos fondos tiene lugar en base a un doble sistema de financiación:

** Por un lado, una póliza de préstamo, según escritura pública autorizada por el notario D. JS, en esa misma fecha (29-4-2016), y con número 36 de diligencia de incorporación, de la que se desprenden los siguientes hechos:

- Parte prestamista: “BANCO, S.A.”
- Parte prestataria: “SOCIEDAD GESTORA, S.L.U” (actualmente “SM Y ML, S.L.”).
- Fiadora: AA, S.L.”.
- Capital prestado: 1.600.000 €.
- Fecha de vencimiento: 30 de abril de 2022.
- Amortización: 72 meses. Pagos de 23.391,54 €/mes, en primera fase.
- Destino de los fondos: La financiación de los dos pisos y las dos plazas de garaje, anteriormente referidos, y que se identifican como las siguientes fincas registrales: [Omitido]

** Por otro lado, se financian dichas operaciones mediante un contrato de cuenta corriente mercantil, según documento aportado por el obligado tributario de fecha 1 de abril de 2008, por el que el prestamista “AA, S.L.” pone a disposición del prestatario (“SM Y ML, S.L.”) hasta una cuantía máxima de 1.500.000 €.

Así pues, es una entidad del grupo empresarial del Sr. FFTT PADRE, en concreto “AA, S.L.”, quien financia a “SM Y ML, S.L.”, que necesita los fondos para adquirir los inmuebles, acondicionarlos, reformarlos y decorarlos.

Se observa que, aunque quien necesita la financiación y obtiene el préstamo es “SM Y ML, S.L.”, no obstante, intervienen también en la operación otra de las entidades del grupo, “AA, S.L.”, como fiadora del préstamo y aportando los recursos necesarios, en los años 2016 y 2017, para hacer frente a los pagos de las reformas y decoración de los pisos.

Estos hechos confirman claramente una actuación unitaria de las entidades “SM Y ML, S.L.” y “AA, S.L.”, desde el punto de vista de la financiación de la adquisición de los inmuebles así como de su reforma y decoración y del pago de las cuotas de amortización del préstamo obtenido, ya que en dichos años, 2016 y 2017, los únicos ingresos generados por “SM Y ML, S.L.” quedan limitados, básicamente, a los derivados del arrendamiento de los pisos a “FFTT, SA” (3.200 €/mes), siendo totalmente insuficiente para atender los pagos comprometidos por la misma (cuotas mensuales de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

amortización del préstamo: 23.390,34 €/mes; gastos de reformas y decoración: 310.910 €,...). Es más, evidencian la imposibilidad de "SM Y ML, S.L." de abordar la adquisición y reforma de los inmuebles, pues carece, no ya de los fondos necesarios para emprender dichas operaciones, sino del mínimo de solvencia para poder garantizar por sí misma la devolución del préstamo necesario para poder acometer dichos proyectos, y esto es lo que plantea la necesidad de que aparezca como fiadora del préstamo la mercantil "AA, S.L."

b) Respecto de la financiación de los gastos derivados del acondicionamiento, reforma y decoración de los pisos, así como los pagos de las cuotas para devolver el préstamo concedido por "BANCO, S.A.", tiene lugar en base a disposiciones de fondos procedentes del contrato de cuenta corriente suscrito con "AA, S.L.", anteriormente mencionado.

Desde este punto de vista financiero, cabe concluir que la utilización de la sociedad "SM Y ML, S.L." resultaba innecesaria.

6. Dirección única de las distintas entidades intervinientes, las cuales se encuentran vinculadas entre sí, como sucede con "SM Y ML, S.L." (adquirente); "FFTT, S.A." (arrendataria) y "AA, S.L." (quien financia en última instancia las operaciones), ya que dichas entidades comparten administradores –D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ-, y el participe mayoritario en el capital social de todas ellas es D. FFTT PADRE, y al mismo tiempo, éstas tres sociedades antes mencionadas están vinculadas a la persona física que participa en la operación como usuario último y efectivo de las viviendas, D. FFTT HIJO, que es el hijo de los reseñados previamente, a la vez que es administrador de "FFTT, S.A."

Las entidades "SM Y ML, S.L.", "FFTT, S.A." y "AA S.L." (esta última interviene en la financiación de las adquisiciones y de los gastos asumidos por la primera de las mencionadas), se configuran como sociedades con una dirección única en la toma de decisiones. Esta afirmación deriva de las siguientes circunstancias:

- "SM Y ML, S.L." tiene como administradores únicos a los cónyuges: D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ. Además, el primero de los mencionados es propietario de más del 78% de su capital social (de forma directa del 21,48%, y de forma indirecta, a través de la entidad "AA S.L.", del 57%).
- "FFTT, S.A.", tiene como administradores, además, de las personas físicas que figuran como tales en "SM Y ML, S.L." (es decir, D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ), al hijo de ambos (D. FFTT HIJO) y a una cuarta persona SVSV. Adicionalmente, el Sr. FFTT PADRE, detenta la propiedad del 94,84% de su capital social.
- "AA S.L.", tiene como administradores a las mismas personas que ostentan dicho cargo en "SM Y ML SL", es decir, los cónyuges, D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ. Adicionalmente, hay que tener presente que el Sr. FFTT PADRE tiene el 99% de su capital social.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Los hechos expuestos ponen de manifiesto el control total de las tres mencionadas entidades por el grupo familiar compuesto por los cónyuges (D. FFTT PADRE y Dña. ZZZZ) y su hijo (D. FFTT HIJO).

Adicionalmente, se constata que las personas que intervienen en la realización de las operaciones objeto del presente conflicto son los reseñados previamente. Así pues y siguiendo el orden cronológico de dichas operaciones cabe apreciar que:

- En la documentación correspondiente al contrato de préstamo con la entidad "BANCO, S.A.", en base al cual se obtienen los fondos para financiar la compra de los inmuebles, por parte de "SM Y ML, S.L.", interviene D. FFTT PADRE como administrador solidario de la referida entidad destinataria de los fondos y Dña. ZZZZ, como administradora solidaria de la mercantil "AA, S.L.", que interviene en dicha operación como fiadora o avalista del contrato.
- El contrato de cuenta corriente mercantil, en el que la entidad "AA, S.L.", pone a disposición de la entidad prestaría "Sociedad Gestora, SLU" (que con posterioridad pasa a denominarse "SM Y ML, S.L."), hasta 1.500.000 €, supone la intervención de Dña. ZZZZ, como administradora de la primera de las entidades mencionadas, y de D. FFTT PADRE, como administrador de la segunda.
- En las escrituras de compraventa de los inmuebles quien actúa como representante de "SM Y ML, S.L." es D. FFTT PADRE, como administrador solidario, que a su vez es a quien se otorgan los poderes por parte de la Junta General Universal y extraordinaria de socios, que en aquel momento se denominaba "Sociedad Gestora, S.L.U" (y posteriormente pasa a ser "SM Y ML, S.L."), en fecha 28 de abril de 2016.
- En el contrato de arrendamiento en virtud del cual "SM Y ML S.L." arrienda los inmuebles a "FFTT, S.A.", actúa D. FFTT PADRE (el padre) como Administrador solidario de la primera de dichas sociedades y D. FFTT HIJO (el hijo) como Consejero-Delegado solidario de la segunda.

La dirección única y la vinculación entre las entidades es un indicio, conjuntamente con el resto de elementos que se exponen, de la realización de actos artificiosos e impropios para la consecución del resultado obtenido, esto es, la cesión del uso último de las viviendas adquiridas a D. FFTT HIJO. La estructura societaria creada fue una elección de las personas que adoptaron tal decisión, frente a otras posibilidades o alternativas. Por lo que resulta necesario valorar si tal decisión responde a decisiones jurídicas o económicas relevantes, distintas del simple y único efecto del ahorro fiscal pretendido mediante la deducción total del IVA soportado en la adquisición y reforma de los inmuebles.

7. En apartado sexto de los HECHOS, se detallan las características del arrendamiento de las viviendas de SM Y ML SL a FFTT SA, tanto la duración como la rentabilidad del mismo, a efectos de analizar si el precio pactado por dicho alquiler se ajusta a los valores de mercado que hubiesen fijado partes independientes.

Se ha comparado la rentabilidad de la inversión efectuada por el obligado tributario (SM Y ML SL), con la rentabilidad media del mercado inmobiliario de alquiler en el ámbito de la provincia de LLLL. De la comparación que se expone en los hechos (II.SEXTO), resulta que el porcentaje de rentabilidad media del sector, y tomando como referencia la menor de las diferentes fuentes de información que se mencionan, es el 4,4%, frente al 1,73% de rentabilidad que arroja la inversión hecha por SM Y ML SL y que resulta de dividir el ingreso anual del arrendamiento (38.400 euros: 3200 euros por 12 meses) entre la inversión hecha (2.213.910 euros: adquisición viviendas 1.903.000 euros + reforma 310.910 euros).

El porcentaje medio de rentabilidad del sector es del 4,4%, tomando el más bajo derivado de las distintas fuentes de información que se han utilizado (Idealista, Banco de España, Fotocasa), es decir, más de 2,5 veces superior al que declara el obligado tributario (1,73%). La conclusión resulta evidente, en la medida en que el precio pactado no es un precio de equilibrio entre el arrendador y el arrendatario, la operación de compra, reforma, acondicionamiento y decoración de los inmuebles para su arrendamiento en los términos pactados carece de la rentabilidad económica que cabría exigir para emprender un proyecto como el descrito. Sólo la existencia de vinculación entre “SM Y ML, S.L.” (propietaria); “FFTT, S.A.” (arrendataria) y D. FFTT HIJO (destinatario y usuario último de los inmuebles), y el ahorro fiscal pretendido con la inmediata deducción de la totalidad del IVA soportado por la compra y reforma de los inmuebles, IVA que no sería deducible si se hubieran arrendado directamente a D. FFTT HIJO, justifican la realización de la operación.

Además, la duración fijada en el citado contrato queda limitada a un año, de obligado cumplimiento por las partes, y prorrogable por dos años más, salvo que el arrendatario manifieste al arrendador su voluntad de no renovarlo.

De esta forma, como se ha analizado en el apartado QUINTO.4 de los HECHOS (II), el Tesoro Público tendrá que esperar un mínimo de 31 años, desde el inicio del contrato de arrendamiento (es decir, hasta el año 2047), para recuperar, mediante el ingreso del IVA correspondiente al arrendamiento de dichos inmuebles (672 €/mes), el IVA SOPORTADO por la compra y acondicionamiento de los inmuebles (TOTAL 255.591,20 €: 190.300 € + 65.291,2 €) que ha devuelto de forma inmediata al obligado tributario por las operaciones descritas en el presente conflicto, a lo cual hay que añadir una circunstancia adicional de incertidumbre, que viene dada por el hecho de que, transcurrido tan sólo un año desde el inicio de dicho arrendamiento, puede producirse la resolución del mismo a voluntad del arrendatario, en cuyo caso, ni siquiera en dicho plazo de más de 31 años, el Tesoro Público tendría garantizada la recuperación de ese IVA.

Adicionalmente a lo expuesto en el párrafo anterior, podría darse una circunstancia que acabaría suponiendo la pérdida, por el Tesoro Público, de la mayor parte de las cuotas de IVA que han sido devueltas al obligado tributario, y ello en la medida en que la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas quedan condicionadas a la situación que se produzca durante los 9 años siguientes a la entrada en funcionamiento de los bienes de inversión (como es el caso de los inmuebles citados, que tienen dicha consideración en base a lo establecido en el Art. 108 de la LIVA), pero no a lo que pueda acontecer con posterioridad a dicho período, quedando regulada dicha circunstancia en los artículos 107 y 110 de la LIVA.

Artículo 107.- Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

Cuatro. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

.....”

Artículo 110.- Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2ª. Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

.....”

En base a los preceptos citados, debe tenerse muy presente que transcurridos 10 años desde la entrada en funcionamiento de los bienes de inversión (el arrendamiento de los inmuebles), es decir, a partir del año 2027, podría darse la circunstancia de que el arrendatario de los inmuebles pasase a ser el propio D. FFTT HIJO (su destinatario último), en la medida que el actual arrendatario (“FFTT, S.A.”) comunicara su voluntad de no renovar dicho contrato de arrendamiento, en cuyo caso, las cuotas de IVA soportadas no podrían ser objeto de regularización por parte de la Administración Tributaria, por el hecho de haber transcurrido más de 10 años desde su puesta en funcionamiento, y en este supuesto dicho arrendamiento estaría sujeto y exento de IVA (por tratarse del arrendamiento de edificación destinada exclusivamente a vivienda por el arrendatario -Art. 20.Uno.23º, letra b, de la LIVA-), por tanto, no se produciría ni el devengo, ni el pago del IVA por dichas cuotas de arrendamiento, y consiguientemente, tampoco tendría lugar su ingreso en la Hacienda Pública por parte del arrendador “SM Y ML, S.L.”. De esta forma se consagraría la consiguiente pérdida de ingresos fiscales por parte de la Administración Tributaria, que quedaría cuantificada en las dos terceras partes de las cuotas de IVA soportado por la compra y acondicionamiento de los inmuebles que dicha Administración ha devuelto al obligado tributario. Es decir, se produciría la pérdida de ingresos fiscales por un importe de 170.394,13 € (= 255.591,20 x 2/3).

8. Por otro lado, también cabe analizar la cesión de uso de los inmuebles que realiza la mercantil arrendataria de los mismos “FFTT, S.A.”, a favor de D. FFTT HIJO.

Según el contrato de arrendamiento suscrito entre “SM Y ML, S.L.” y “FFTT, S.A.” el precio del arrendamiento se fija en 3.200 €/mes, más el IVA correspondiente, cuya cuantía es de 672 €/mes. Por tanto, el coste para la entidad arrendataria “FFTT, S.A.” es 3.872 €/mes (= 3.200 + 672), en la medida que las cuotas de IVA soportadas no son fiscalmente deducibles, ya que cuando cede la vivienda para su uso particular (como su vivienda habitual) al Sr. FFTT HIJO, dicho arrendamiento está sujeto y exento, según establece el Art. 20.Uno.23º LIVA, en cuyo caso, no son deducibles las cuotas de IVA soportadas por dicho arrendamiento en la medida que dichos inmuebles se destinan a la realización de operaciones que gozan de exención limitada, y ello en virtud de lo dispuesto en el Art. 94 LIVA.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Por tanto, mientras “FFTT, S.A.” asume un coste del arrendamiento de los inmuebles, por un total mensual de 3.872 €/mes, imputa una retribución en especie del trabajo personal al Sr. FFTT HIJO (destinatario último de los inmuebles) de 3.200 €/mes (cantidad sobre la que efectúa los correspondientes ingresos a cuenta), por tanto, no imputa correctamente el coste total del citado arrendamiento a la citada persona física, en los términos establecidos en el artículo 43.1.1º, letra d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establece:

“1. Con carácter general, las rentas en especie se valoran por su valor normal de mercado, con las siguientes especialidades:

1º. Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

.....

d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

.....

La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador....”

De esta forma se está beneficiando al Sr. FFTT HIJO, al no imputarle la entidad arrendataria (“FFTT S.A.”) el montante del IVA que soporta y no puede deducir, evitando que tenga que consignar en su declaración del IRPF la citada cantidad. Dicha operación queda al margen de la lógica económica, en la medida en que dicha entidad arrendataria soporta un coste por el arrendamiento de los inmuebles (3.872 €/mes), mayor que el que imputa y atribuye al empleado destinatario del inmueble (3.200 €/mes). Se pone de manifiesto nuevamente la carencia de una lógica económica de la operación y el hecho de que la única explicación a la misma reside en la vinculación entre las entidades que intervienen en la operación de arrendamiento de los inmuebles (SM Y ML SL y FFTT SA) y en el ahorro fiscal pretendido con la deducción total del IVA soportado en la adquisición y reforma de los inmuebles.

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 hubiese sido que el Sr. FFTT HIJO, como destinatario último y usuario efectivo de los inmuebles:

- Los hubiese adquirido directamente a la entidad transmitente, financiando la compra de los mismos con el correspondiente préstamo hipotecario o fórmula similar (préstamo de una de las sociedades del grupo), o en su caso,
- Que la compra de los inmuebles la hubiese realizado alguna de las sociedades del grupo empresarial de la familia FFTT y se los hubiese arrendado directamente al Sr. FFTT HIJO.

En cualquiera de los supuestos anteriores, el adquirente (independientemente de que fuese el Sr. FFTT HIJO o una sociedad del grupo empresarial) hubiese soportado las cuotas de IVA derivadas de la adquisición de los inmuebles y de los gastos derivados de su acondicionamiento, reforma y decoración, y dichas cuotas de IVA no hubiesen podido ser objeto de deducción, de forma que hubieran sido asumidas como un coste más, por la persona física (si los hubiese adquirido para su uso personal, como es el caso, porque no tendría la condición de empresario, y por tanto de sujeto pasivo del impuesto – Art. 5 LIVA-, y consiguientemente, no podría deducir las cuotas de IVA soportadas –Art. 93 LIVA-) o por la sociedad del grupo que hubiera adquirido dichos inmuebles (porque realizaría una actividad de arrendamiento que goza de exención limitada –Art. 20.Uno.23º, letra b) LIVA- que imposibilita la deducción de las cuotas soportadas –Art. 94 LIVA-).

Sin embargo, resulta evidente que esta forma recta de operar no es lo que acontece en el caso que nos ocupa, y su forma de proceder pasa por interponer una sociedad vinculada (“FFTT, S.A.”) entre el adquirente y arrendador de los inmuebles (SM Y ML SL) y su usuario efectivo y destinatario último del mismo (Sr. FFTT HIJO), que es lo que sucede en este supuesto, en la medida que:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- Las cuotas de IVA son soportadas por el obligado tributario, SM Y ML SL, que es quien lleva a cabo la adquisición de los inmuebles, además de realizar las obras de acondicionamiento, reforma y decoración de los mismos.
- SM Y ML SL arrienda dichos inmuebles, resultando ser el arrendatario otra sociedad (en este caso "FFTT, S.A."), motivo por el cual no resulta aplicable el mencionado Art. 20.Uno.23º, letra b) de la LIVA, porque dicha sociedad arrendataria no los destina a su uso exclusivo como vivienda, por tanto, todas las cuotas de IVA son recuperables. Así pues, SM Y ML SL solicitó y obtuvo la devolución del montante solicitado en su declaración de IVA del 4º trimestre de 2016, que ascendía a 261.787,48 €, en la que se incluye un importe de 255.591,20 € correspondiente a las cuotas de IVA soportadas por la adquisición, acondicionamiento y reforma de los inmuebles. Si consideramos este efecto impositivo, la adquisición de los inmuebles por parte de SM Y ML SL y su arrendamiento a una sociedad vinculada FFTT SA, por el que obtiene una rentabilidad muy inferior a la normal del mercado, no tiene otro efecto económico para el obligado tributario que posibilitar la deducción de la totalidad del IVA soportado en la compra y acondicionamiento de los inmuebles y consiguiente devolución, IVA que no hubiera sido deducible de haberse arrendado el inmueble directamente a D. FFTT HIJO, usuario efectivo de las viviendas.
- Finalmente, para poder poner los inmuebles a disposición de su destinatario último (Sr. FFTT HIJO), la sociedad arrendataria (FFTT SA) los cede a dicha persona física, como retribución en especie del trabajo, en la medida que el mencionado Sr. FFTT HIJO, es trabajador por cuenta ajena de la citada mercantil cedente.

De esta forma 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, se aprovechan los efectos que supone la interposición entre el adquirente (SM Y ML SL) y el destinatario último de los inmuebles (Sr. FFTT HIJO), de una sociedad del mismo grupo empresarial ("FFTT, SA"), que es lo que posibilita la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición, acondicionamiento, reforma y decoración de dichos inmuebles.

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 SM Y ML no hubiera podido conseguir si hubiese arrendado los inmuebles directamente al Sr. FFTT HIJO, 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 la rentabilidad económica de la inversión realizada por SM Y ML SL, está tan fuera de toda lógica de mercado que priva a la operativa orquestada de cualquier sentido económico y aun de todo viso de razonabilidad.

La participación de las mercantiles SM Y ML SL; FFTT SA y AA SL en la estrategia fiscal diseñada por el obligado tributario sólo resulta comprensible si se analiza conjuntamente la vinculación existente entre las referidas entidades y entre ellas y el Sr. FFTT HIJO. De esta forma, difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los costes y los riesgos derivados de la adquisición, reforma, acondicionamiento y decoración de unos inmuebles (dos pisos, dos garajes y dos trasteros) para cederlos en arrendamiento en las condiciones pactadas, con una rentabilidad muy por debajo de la que puede considerarse de mercado.

En este sentido, los hechos y circunstancias descritas junto a los argumentos expuestos evidencian la carencia de sentido económico de las operaciones realizadas, individualmente consideradas:

- Por parte de SM Y ML SL, consistente en:
 - ** La adquisición de unos inmuebles por 1.903.000 €,
 - ** La reforma, acondicionamiento y decoración, de dichos inmuebles, con un coste superior a 310.000 €,

Y todo ello para su arrendamiento con una rentabilidad económica de dicha inversión muy inferior a las normales del mercado. El montante de la citada inversión, así como la naturaleza y características de la reforma y decoración de los inmuebles (con una calidades muy altas y elevados costes) carecerían de sentido económico y mercantil para su arrendamiento a terceras personas, encontrando la explicación a todas las operaciones en base a la vinculación existente entre todas las sociedades y la persona física interviniente en la operación.

- Por parte de FFTT SL, que asuma la condición de arrendatario de los inmuebles anteriormente referidos, cuando su destinatario último es su propio administrador, D. FFTT HIJO, soportando la mercantil un coste del arrendamiento superior al que imputa a quien va a hacer un uso efectivo de dichos inmuebles (el Sr. FFTT HIJO), resultando este hecho un contrasentido, desde el punto de vista económico.

Esta estructura resulta artificiosa e ineficiente económicamente, con la utilización de una sociedad interpuesta (FFTT SA), a la cual se constituye como arrendataria de unos inmuebles que van a ser utilizados de forma efectiva por uno de sus administradores. Dicha estructura sólo encuentra su verdadera razón de ser, en el ámbito tributario, y en concreto, en la posibilidad de deducir el IVA de forma inmediata, obteniendo la devolución correspondiente de la totalidad de las cuotas de IVA soportado (por su

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

compra, reforma, acondicionamiento y decoración), si el arrendatario de los inmuebles es la mercantil FFTT SL y no si dicho arrendatario es el Sr. FFTT HIJO, usuario efectivo de las viviendas.

En definitiva, se ha llevado a cabo la interposición de una sociedad ("FFTT SA.") para conseguir un objetivo concreto: que el Sr. FFTT HIJO disfrute de unos inmuebles consiguiendo recuperar de forma inmediata el IVA soportado en la compra, reforma, acondicionamiento y decoración de dichos inmuebles.

Este objetivo se alcanza multiplicando innecesariamente el entramado mercantil que no produce otro efecto económico más que el ahorro fiscal señalado. Este hecho otorga a la interposición y participación de esta entidad una eventual artificiosidad que llevan a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del mero ahorro fiscal que se produce al interponer en una actividad de arrendamiento de vivienda, con exención limitada en el IVA y que no permite la deducción del IVA soportado (arrendamiento por parte de SM Y ML SL al Sr. FFTT HIJO), una sociedad (FFTT SA) que se configure como arrendataria, de forma que SM Y ML SL pueda deducir y recuperar inmediatamente el IVA soportado en la adquisición, reforma, acondicionamiento y decoración de los inmuebles, para retrasar así el ingreso efectivo de dichas cuotas de IVA en más de 31 años, en el mejor de los casos, ya que en base a lo expuesto previamente existe la incertidumbre de dicho plazo e incluso la posible pérdida de ingresos fiscales para la Administración Tributaria si, pasados 10 años desde el inicio del arrendamiento, se sustituye al arrendatario inicial (FFTT SA), por una persona física, como puede ser el propio Sr. FFTT HIJO, usuario efectivo de las viviendas.

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 el arrendamiento de unos inmuebles por una sociedad a una persona física, para su uso y disfrute a título particular, se ha instrumentado con la interposición de otra sociedad, y cómo esta estrategia ha permitido la deducción (y la correlativa devolución) de un IVA que *prima facie* no hubiera sido deducible, atendido el régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las actividades de arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente a su uso como vivienda por un particular.

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 vinculación existente entre todas las partes que intervienen en las operaciones descritas, con unos mismos propietarios y administradores, consagran la existencia de una dirección única, que 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 posibilitar la deducción del IVA soportado en el desarrollo de la actividad de arrendamiento de edificaciones destinadas exclusivamente a viviendas por un particular, lo que no resultaría factible si dicha actividad de arrendamiento la realizase una sola sociedad, propietaria y arrendadora de unas viviendas a una persona física para su uso personal, habida cuenta de la exención de que goza en el IVA, y, por ende, la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición, acondicionamiento, reforma y decoración de dichas viviendas.

V. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

Tal y como se ha mencionado anteriormente, el 20/01/2023 la Inspección comunicó al obligado tributario 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 obligado tributario no ha presentado alegaciones en el plazo de 15 días que establece la norma, y que se le concedió a esos efectos.

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 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 la entidad que se interpone (FFTT SA), obedece estrictamente a salvar de forma impropia por parte del obligado tributario (SM Y ML SL) la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en la adquisición y en las obras de acondicionamiento, reforma y decoración de unos inmuebles que van a ser arrendados para su uso exclusivo como vivienda por un particular.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 SM Y ML, 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 19 de mayo de 2023

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL