

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 13 PUBLICADO EN OCTUBRE 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 “FRP, SL”. La denominación de este informe será “Impuesto sobre el Valor Añadido. Interposición de sociedad familiar para la indebida deducción del IVA soportado en una operación compraventa de inmuebles. Sociedad compradora.”

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 procedimiento de comprobación que se está instruyendo por la Dependencia de Inspección de la AEAT cerca del siguiente obligado tributario:

“FRP, 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 de la Dependencia Regional de la Comunidad Autónoma se han realizado actuaciones de comprobación e investigación de carácter general cerca de la entidad FRP SL, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos de enero de 2014 a diciembre de 2015.

La comprobación de la sociedad FRP SL ha exigido el análisis de las operaciones que esta sociedad realizó con otros obligados tributarios y de su incidencia fiscal desde la perspectiva de dichos obligados tributarios.

En particular, a juicio de la Inspección, se considera indisociable la operación de compra de participaciones de la entidad DSM, SLU a MMDD y a PPAA (partícipes, junto a sus hijos, de la entidad FRP SL) con fecha 18 de marzo de 2014, y la compra de un importante número de inmuebles por FRP SL a DSM, SLU en la misma fecha.

Segundo.- Dicha entidad, DSM, SLU, fue objeto de una primera comprobación inspectora que concluyó con la formalización del acta de disconformidad A02 XXXXXX y del informe correspondiente, que se fundamentaba en la apreciación de la existencia de simulación. El acuerdo de liquidación A23 XXXXXX, notificado al obligado tributario el 18 de mayo de 2017, confirmó la propuesta del acta.

Las actuaciones desarrolladas por la Inspección constataron que la compra por parte de DSM, SLU de sus propias participaciones a MMDD y a PPAA, y la casi simultánea transmisión de inmuebles de DSM, SLU a FRP, SL, documentadas en escrituras públicas del mismo día, de 18 de marzo de 2014, con números de protocolo notarial

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

respectivos 437 y 443, no eran operaciones independientes, sino que constituían un negocio simulado.

La Inspección concluyó que la transmisión de las participaciones fue fraudulentamente declarada como una operación aplazada, y paralelamente, calificó como simulada la operación de compra de inmuebles a través de una sociedad del entorno familiar de los transmitentes de las participaciones. La Inspección consideró que DSM, SLU trató de encubrir el hecho de que la operación inmobiliaria ya había sido cobrada, y dejar de ingresar los impuestos indirectos que gravaban la operación y que no procedía la deducción de las cuotas soportadas en sede de FRP SL

La regularización en los periodos de comprobación frente al obligado tributario consistió en eliminar la deducción de las cuotas soportadas indebidamente por la operación inmobiliaria, que habían sido incluidas en la autoliquidación del mes de diciembre de 2015.

Tercero.- La entidad interpuso reclamación económica administrativa frente al acuerdo de liquidación dictado, que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Autónoma (en adelante, TEAR) en resolución de 30 de julio de 2020. Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma, que resuelve en sentencia nº XXXX/2021, de 10 de diciembre, estimando las pretensiones del recurrente y anulando las resoluciones del TEAR de las que traía causa, con la siguiente fundamentación:

“A la vista de los principios expuestos, la operación triangular realizada entre las sociedades y el matrimonio citados no puede calificarse de simulada, dado que los contratos suscritos, tanto desde un punto de vista formal como material, son válidas y, por lo tanto, con causa real, aunque esta se informe por la finalidad de obtener un ahorro fiscal.

Recordemos que esta operación triangular se realiza del siguiente modo: 18.03.2014 la sociedad “DSM, SLU” compra las participaciones sociales del matrimonio formado por la Sra. PPAA y Sr. MMDD, que representaban el 35 % del capital social, con el fin de amortizarlas, ostentando desde la realización de tal fin la titularidad de la sociedad el Sr. RRZZ. Se pacta el pago del precio en diversos plazos que discurren entre 17.01.2014 a 01.06.2025. El valor de las participaciones declarado fue de 4.419.015,03 euros.

El mismo día (18.03.2014) – “DSM, SLU” vende (con pagos aplazados desde el 30. 01. 2016 hasta el 01.06.2024 a sociedad recurrente de la que son socios el matrimonio citado y sus hijos a razón de un 25% de participación cada uno en el capital social, 27 bienes inmuebles por 3.229.848,19 euros, IVA incluido.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Con el dinero recibido el matrimonio aporta fondos a la sociedad demandante para que pueda hacer frente a los pagos derivados de la adquisición de los inmuebles.

La AEAT considera que la separación, de los socios de la sociedad DSM, SLU, debió de hacerse con el pago de la cantidad: 4.419.015,03 euros - parcialmente con 27 inmuebles, por un importe de 3.229.484,19 euros -, y luego con la aportación de dos inmuebles a la recurrente. Esto provocaría: a) la tributación en el año 2014 y no con diferimiento a años sucesivos derivado de los pagos/cobros aplazados pactados -, b) la sociedad DSM difiere al mes de diciembre de 2015 el IVA repercutido, c) eluden la tributación de 439.718,14 euros de IVA no deducible y del 10% de 695.870,14 euros del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.

La recurrente no niega la finalidad última de la operación triangular de ahorro fiscal, pero ello no supone que los contratos de 18.03.2014 carezcan de causa, dado que existió un efectivo intercambio de las prestaciones pactadas (elemento objetivo) - la Inspección comprueba la realidad de los pagos/ingresos y la transferencia de la propiedad de las participaciones e inmuebles -, sí como el fin práctico perseguido por el negocio (elemento subjetivo) - vender las participaciones y adquirir, por medio de una sociedad, unos inmuebles.

Como dijimos en la sentencia dictada en el recurso XXXX/2020: "Podríamos cuestionar si esta operativa es o no artificiosa en sentido de que venta de las participaciones y la adquisición de los inmuebles podrán tenerlas anudadas en la misma operación y con una posterior aportación de los inmuebles a FRP, pero lo que no se puede poner en cuestión, es que fueron operaciones transparentes y válidas (compraventas), por lo que, no es correcto el calificativo de operaciones simuladas", lo que nos lleva a estimar también el recurso."

En ejecución de esta resolución contencioso administrativa, con fecha 5 de mayo de 2022, la Inspección acordó la devolución de una cuota de IVA de 417.305,10 euros correspondientes al mes de diciembre de 2015.

Paralelamente, la Inspección había practicado regularizaciones a las demás partes implicadas en la operación, en consonancia con la practicada a FRP, SL.

De otro lado, con fecha 30 de julio de 2020, el TEAR también desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación dictado respecto de DSM SLU, en el que se analizaba la operación regularizada desde la perspectiva de la vendedora. Frente a dicha resolución se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) que, en resolución de 21 de noviembre de 2022, y basándose en la sentencia del TSJ antes citada, estima con la siguiente fundamentación:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

“Por tanto, en el presente supuesto, tal como señala la sentencia del TSJ, anteriormente transcrita, “la operación triangular realizada entre las sociedades y el matrimonio citados no puede calificarse de simulada, dado que los contratos suscritos, tanto desde un punto de vista formal como material, son válidos y, por lo tanto, con causa real, aunque esta se informe por la finalidad de obtener un ahorro fiscal.” Es por ello que, efectivamente, no nos encontramos ante un supuesto de simulación, sino de conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT, por lo que este Tribunal Central debe dejar sin efecto la resolución.”

Cuarto.- Con fecha 8 de marzo de 2023 se iniciaron nuevas actuaciones inspectoras cerca de la entidad FRP SL, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos de enero de 2014 a diciembre de 2015.

En la misma fecha, 8 de marzo de 2023, la Inspección puso en conocimiento de la entidad mediante comunicación que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria confiriéndole con arreglo al artículo 159 de la LGT el preceptivo trámite de audiencia. El día 30 de marzo de 2023 se presentó el escrito de alegaciones, a las que se hará referencia tras la debida exposición de los hechos y que serán tenidas en cuenta y ponderadas en los correspondientes fundamentos de Derecho del presente informe.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del RGAT, el 3 de abril 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 las alegaciones y el expediente administrativo, fueron remitidos al órgano competente para liquidar, quien, a la vista de todo lo anterior, convino en que podrían efectivamente concurrir las circunstancias constituyentes de tal instituto jurídico. Así, dicho órgano dirigió a esta Comisión consultiva oficio en solicitud de informe vinculante, adjuntándose los citados antecedentes.

El día 4 de abril 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.- Examen de la venta de inmuebles

Con fecha 18 de marzo de 2014, en escritura pública otorgada por el Notario, número 443 de su protocolo, FRP SL, (sociedad participada por MMDD, PPAA, hijo1 e hijo2, en un 25% cada uno según se desprende de sus cuentas anuales del ejercicio 2013)

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

formalizó con DSM SLU la compra de inmuebles por importe de 2.789.766,05 euros de base imponible. El importe global de la operación, IVA incluido, ascendía a 3.229.484,19 euros.

El detalle de los inmuebles transmitidos es el siguiente:

Nº	IDENTIFICACIÓN INMUEBLE	CALIFIC INM	PRECIO VENTA
1	LOCAL CIAL 1	LOCAL CIAL	79.274,21
2	LOCAL CIAL 2	LOCAL CIAL	35.405,19
3	LOCAL CIAL 3	LOCAL CIAL	47.797,31
4	LOCAL CIAL 4	LOCAL CIAL	37.865,12
5	LOCAL CIAL 5	LOCAL CIAL	26.155,85
6	LOCAL CIAL 6	LOCAL CIAL	11.133,43
7	LOCAL CIAL 7	LOCAL CIAL	103.618,74
8	LOCAL CIAL 8	LOCAL CIAL	354.620,23
9	PARCELA 1	PARCELA	71.812,79
10	PARCELA 2	PARCELA	71.812,79
11	PARCELA 3	PARCELA	71.812,79
12	PARCELA 4	PARCELA	71.812,79
13	PARCELA 5	PARCELA	147.973,30
14	PARCELA 6	PARCELA	147.973,30
15	PARCELA 7	PARCELA	147.973,30
16	PARCELA 8	PARCELA	147.973,30
17	PARCELA 9	PARCELA	117.272,11
18	PARCELA 10	PARCELA	117.272,11
19	PARCELA 11	PARCELA	117.272,11
20	PARCELA 12	PARCELA	117.973,11
21	PARCELA 13	PARCELA	92.110,48
22	SOLAR 1	SOLAR	13.625,60
23	SOLAR 2	SOLAR	4.839,52
24	SOLAR 3	SOLAR	20.974,00
25	PISOS PARA DEMOLER	PISOS PARA DEMOLER	422.223,48
26	SOLAR 4	SOLAR	2.888,91
27	CASA RUINAS	CASA RUINAS	188.300,16
		PREC ESCRIT	2.789.766,03
		IVA FINCAS 9 a 27	439.718,15
		TOTAL	3.229.484,18

En la escritura pública y en las facturas que documentan la transmisión de los inmuebles relacionados anteriormente, se hizo constar que:

- Las transmisiones de los inmuebles identificados con los números 1 a 8 se trataron como operaciones sujetas pero exentas en las que el adquirente renunció a la exención, al tratarse de segundas entregas de edificaciones a las que resulta aplicable la exención regulada en el art. 20. Uno. 22º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), y existir la posibilidad de renuncia a tal exención en las condiciones establecidas en el apartado Dos del mismo artículo 20. En esta operación se aplicó la regla de inversión del sujeto pasivo regulada en el artículo 84 apartado Uno. 2º. e) de la LIVA.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Estas operaciones fueron registradas por FRP, SL, en el libro de facturas recibidas el 1 de abril de 2014, quien en la autoliquidación correspondiente al mes de abril del año 2014 incluyó, entre otras, como base imponible de operaciones de inversión del sujeto pasivo un importe de 695.870,14 euros y como IVA devengado e IVA soportado deducible un importe de 146.132,73 euros, correspondientes a la adquisición de los inmuebles citados. Los Libros de IVA de DSM SLU reflejan como exenta esta operación entre sus anotaciones.

- Las transmisiones de los inmuebles identificados con los números 9 a 27 se trataron como operaciones sujetas y no exentas, por las que DSM SLU repercutió IVA a FRP SL. No obstante, en las facturas justificativas de dichas operaciones se hizo constar que las mismas se acogerían, en cuanto a su devengo, al régimen especial del criterio de caja regulado en la LIVA. Este criterio permitía al transmitente aplazar el ingreso del IVA repercutido a medida que se iban efectuando los correspondientes cobros del precio, al tiempo que el adquirente de los bienes habría de aplazar la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago del precio correspondiente, estableciéndose como fecha límite de la deducibilidad la última autoliquidación del año siguiente a aquel en el que la operación se hubiese formalizado.

FRP SL registró el IVA soportado por la compra de estos inmuebles por importe de 439.718,14 en el mes de abril del año 2014, siendo objeto de deducción estas cuotas en la autoliquidación del mes de diciembre del año 2015. Los Libros de IVA de DSM SLU reflejan esta operación en sus anotaciones de 18 de marzo de 2014.

En la escritura pública de compra venta de inmuebles se estableció un calendario de pagos del precio que FRP SL debía satisfacer a DSM SLU conforme al siguiente detalle:

IMPORTE	FECHAS PAGO
30/01/2016	439.718,15
01/06/2017	211.262,32
01/06/2018	360.000,00
01/06/2019	360.000,00
01/06/2020	360.000,00
01/06/2021	360.000,00
01/06/2022	360.000,00
01/06/2023	360.000,00
01/06/2024	418.503,71

No se recoge en la escritura pública la exigencia de garantía o condición resolutoria alguna para el caso en que se incumpliera el calendario de pagos previsto.

En lo que a las presentes actuaciones se refiere debe destacarse que la Inspección solicitó a FRP SL la aportación de los estudios de financiación de los inmuebles adquiridos, así como cualquier otra documentación que permitiera acreditar la viabilidad de los pagos de los inmuebles adquiridos. En el curso de dichas actuaciones de comprobación, el obligado tributario no aportó documentación alguna en relación

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

con dicha financiación. En estas actuaciones se constataron también las siguientes circunstancias:

Dado que, en ese momento, el único pago que podía ser verificado por la Inspección era el correspondiente a 30 de enero de 2016 por importe de 439.718,15 euros, se solicitó al obligado tributario su justificación. De la documentación aportada resultan los siguientes hechos:

- Desde la cuenta titularidad de DSM SLU número XXX se produce un traspaso de fondos el 22 de enero de 2016, por importe de 439.718,15 euros, con destino a FRP SL.
- El mismo día 22 de enero de 2016, de la cuenta titularidad de FRP SL número YYY se produce un traspaso de fondos, por importe de 439.718,15 euros, con destino a DSM SLU. Este traspaso justificaría el pago del precio correspondiente al primer plazo que habría de satisfacer FRP SL a DSM SLU por la compraventa a la que se viene haciendo referencia.
- De esta operativa financiera entre ambas entidades resulta claro que no se ha producido una corriente monetaria real de FRP SL hacia DSM SLU, puesto que el mismo pago que FRP SL realiza a favor de DSM SLU, lo realiza ésta a favor de FRP SL.

El obligado tributario para justificar la cantidad recibida de DSM SLU aportó un contrato de préstamo privado suscrito entre DSM SLU (prestamista) y FRP SL (prestatario), en el que se destacan los siguientes puntos:

- Se trata de un contrato privado de fecha 22 de enero de 2016, no elevado a público.
- Debido a la situación provocada por la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) en la que se anula el PGOM del Ayuntamiento de Ciudad, FRP SL no puede actuar sobre el inmueble adquirido el 18 de marzo de 2014 a DSM SLU, situado en la Calle de Ciudad, cuyo destino era la demolición y posterior construcción y promoción inmobiliaria.
- Debido al motivo expuesto en el párrafo anterior, FRP SL no puede hacer frente al pago adeudado a DSM SLU, por importe de 439.718,15 euros y de vencimiento el 30 de enero de 2016.
- Con el fin de hacer frente a dicho pago y no incumplir el calendario de pagos previsto en la escritura de compraventa de 18 de marzo de 2014, DSM SLU presta a FRP SL 439.718,15 euros.
- El préstamo no devenga interés ni ningún tipo de gastos o comisión.
- El plazo para la devolución del principal adeudado será no más tarde de dos meses desde la fecha en la que se apruebe definitivamente el nuevo PGOM de Ciudad.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Segundo.- Examen de la adquisición de participaciones

Tal como se ha señalado con anterioridad, el análisis de la operación de venta de inmuebles de DSM SLU al obligado tributario (FRP SL) está indisolublemente relacionada con la adquisición de sus propias participaciones que se ha realizado por DSM SLU a MMDD y PPAA. En este contexto, se pasa a analizar dicha adquisición.

Mediante escritura pública de fecha 18 de marzo de 2014, otorgada ante el Notario, número 437 de su protocolo, DSM SLU, que hasta ese momento pertenecía en un 35% al matrimonio formado por MMDD y PPAA, y en un 65% a RRZZ (casado en régimen de separación de bienes con CCGG), pasó a ser titularidad exclusivamente de este último, al adquirir la propia sociedad, para su posterior amortización, el 35% de MMDD y PPAA.

De conformidad con dicha escritura la operación de compra de participaciones ascendió a 4.419.015,03 euros, y su abono se pactó en los siguientes términos:

IMPORTE	FECHAS PAGO
15.000,00	27/01/2014
20.000,00	13/03/2014
328.194,52	17/03/2014
94.000,00	01/06/2014
100.000,00	01/06/2015
450.000,00	01/06/2016
450.000,00	01/06/2017
360.000,00	01/06/2018
360.000,00	01/06/2019
360.000,00	01/06/2020
360.000,00	01/06/2021
360.000,00	01/06/2022
360.000,00	01/06/2023
360.000,00	01/06/2024
441.820,51	01/06/2025

Un análisis del riesgo asumido por MMDD y PPAA en el conjunto de la operación es el siguiente:

IMPORTE	FECHAS COBRO	FECHAS PAGO	IMPORTE	POSICION ACREEDORA
15.000,00	27/01/2014			
20.000,00	13/03/2014			
328.194,52	17/03/2014			363.194,52
94.000,00	01/06/2014			457.194,52
100.000,00	01/06/2015			557.194,52
450.000,00	01/06/2016	30/01/2016	439.718,15*	1.007.194,52
450.000,00	01/06/2017	01/06/2017	211.262,32	1.245.932,20

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

360.000,00	01/06/2018	01/06/2018	360.000,00	1.245.932,20
360.000,00	01/06/2019	01/06/2019	360.000,00	1.245.932,20
360.000,00	01/06/2020	01/06/2020	360.000,00	1.245.932,20
360.000,00	01/06/2021	01/06/2021	360.000,00	1.245.932,20
360.000,00	01/06/2022	01/06/2022	360.000,00	1.245.932,20
360.000,00	01/06/2023	01/06/2023	360.000,00	1.245.932,20
360.000,00	01/06/2024	01/06/2024	418.503,71	1.187.428,49
441.820,51	01/06/2025	01/06/2015	383.316,80**	1.629.249,00

**Importe coincidente con el IVA soportado que registrado en el mes de abril del año 2014 que fue objeto de deducción en la autoliquidación del mes 12 del año 2015.*

***Precio de una promesa de venta incluida también en la escritura.*

De la información anterior se desprende que la posición acreedora de los socios salientes fue constante en todo momento, e incluso se iba acrecentando con el transcurso del tiempo. A título de ejemplo, debe destacarse que, en el momento de efectuar el primer pago, el 30 de enero de 2016, MMDD y PPAA ya tenían que haber cobrado 1.007.194,52 euros y el vencimiento al que tenían que hacer frente coincidía exactamente con el importe de IVA que FRP SL, había registrado en abril de 2014, y cuya solicitud de devolución se había presentado el 30 de enero de 2016.

La Sentencia del TS por la que se anula el PGOM del Ayuntamiento de Ciudad es del mes de noviembre de 2015. Las cuentas anuales de FRP SL a cierre del ejercicio no reflejan un líquido suficiente para hacer frente al pago del 30 de enero de 2016, y el peso que el inmueble situado en la Calle tiene en el conjunto de la sociedad no justifica la falta absoluta de liquidez.

La Inspección también requirió a MMDD y a PPAA, con el fin de obtener confirmación de la realidad de los pagos debidos a los requeridos por parte de DSM SLU hasta el 1 de junio de 2016. De la información aportada a la Inspección en el primer requerimiento efectuado, se extrae lo siguiente:

- El pago por importe de 94.000 euros de vencimiento 1 de junio de 2014, fue hecho efectivo a través de las siguientes transferencias bancarias:

FECHA	IMPORTE
10/07/2014	10.000,00
13/08/2014	10.000,00
10/09/2014	10.000,00
10/10/2014	10.000,00
11/11/2014	10.000,00
10/12/2014	10.000,00
10/01/2015	10.000,00
11/02/2015	10.000,00
10/03/2015	10.000,00
10/04/2015	4.000,00
TOTAL	94.000,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Por tanto, ha quedado cancelada la deuda en relación al vencimiento de 1 de junio de 2014, aunque fuera de los plazos estipulados.

- El pago por importe de 100.000 euros de vencimiento 1 de junio de 2015, fue hecho efectivo, de modo parcial, a través de dos transferencias bancarias por importes de 10.000 euros cada una, los días 11 de mayo de 2015 y 11 de junio de 2015, respectivamente. Por tanto, quedaba pendiente de pago, en relación a este vencimiento 80.000 euros.

- El pago por importe de 450.000 euros de vencimiento 1 de junio de 2016, fue hecho efectivo, de modo parcial, a través de una transferencia bancaria por importe de 337.800 euros, el 9 de junio de 2016.

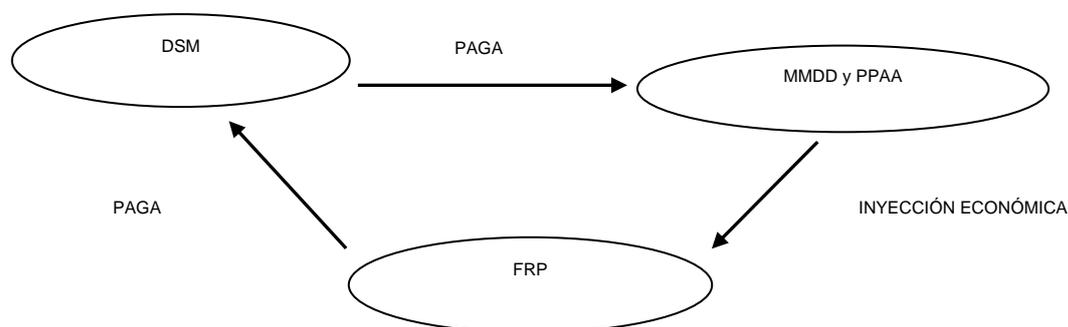
- En este requerimiento de información se solicitó que, de modo expreso, se indicase si habían exigido algún tipo de garantías que permitiesen asegurar las cantidades debidas por DSM SLU hasta el 2025. Los cónyuges han contestado de modo expreso que no se ha exigido ningún tipo de garantía para el cobro de las cantidades debidas a ellos por DSM SLU y aplazadas hasta el 2025.

Se efectuó un nuevo requerimiento con el fin de que se aclarasen los hechos que justifican la percepción de cantidades inferiores a las debidas por DSM SLU en los pagos de vencimientos de fecha 1 de junio de 2015 y 1 de junio de 2016, a lo que se contestó que: *“según las conversaciones que habitualmente vengo manteniendo con la dirección de DSM, SL, justifican el pago de cantidades inferiores a las acordadas debido a tensiones de liquidez. Dichas tensiones de liquidez son de carácter totalmente puntual, comprometiéndose en breve plazo a la regularización de las mismas.”*

No se aporta ningún documento que avale tales manifestaciones.

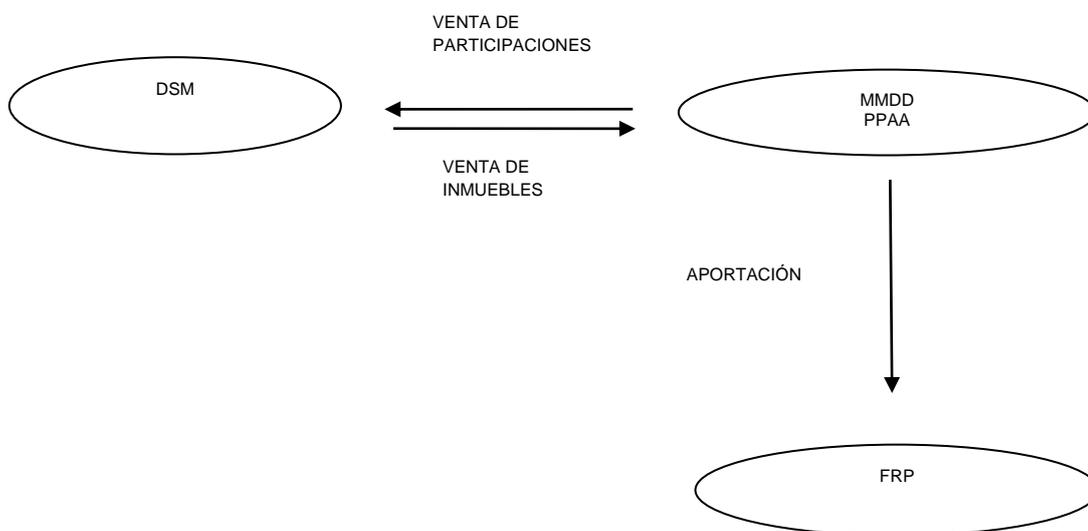
Las cuentas anuales de FRP SL muestran que el activo de esta sociedad está formado por los inmuebles adquiridos a DSM SLU y por su participación en la sociedad URBR, adquirida en el ejercicio 2012 a DMT SLU.

El esquema básico de esta operación es el siguiente:



En el esquema anterior se observa que el dinero que DSM SLU paga a MMDD y PPAA, le viene retornado como pago de FRP SL.

En este sentido, se anticipa que este esquema responde, a una venta de participaciones cobrada al contado en especie (mediante bienes inmuebles) y una aportación de los inmuebles a FRP SL, si bien bajo la apariencia de dos operaciones con pago aplazado, supuestamente cruzadas e independientes:



III. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO

Con fecha 8 de marzo de 2023 se notificó al obligado tributario tanto la comunicación de inicio del presente procedimiento como las circunstancias determinantes de la concurrencia de conflicto en la aplicación de la norma. En ese momento la Inspección concedió al obligado tributario 15 días para que formulase alegaciones.

Con fecha 30 de marzo de 2023 el obligado tributario presentó, a través de la sede electrónica, escrito en el que, de forma sucinta, expuso las siguientes alegaciones:

1. El Tribunal Supremo (sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 y de 23 de febrero de 2023) proclama la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto y simulación.
2. Inexistencia de conflicto en la aplicación de la norma sino de economía de opción.
3. Imposibilidad de la Administración de volver contra sus propios actos, existiendo una cosa ya juzgada que no habilita a un “segundo tiro” por parte de la Administración.

IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia

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

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

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

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

(...)

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

Segundo. Procedimiento

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

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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

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

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

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

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

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

“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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,

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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 del expediente, 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 o no 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. MMDD y PPAA, socios de DSM SLU, transmiten a esta última con fecha 18 de marzo de 2014 todas sus participaciones por un importe de 4.419.015,03 euros. Se concede a la entidad un aplazamiento en el pago, comprendiendo 14 pagos, siendo exigible el primero con fecha 27 de enero de 2014 y el último el 1 de junio de 2025.

No se exige garantía alguna en la concesión de dicho aplazamiento.

2. Simultáneamente, en la misma fecha que la operación anterior, 18 de marzo de 2014, DSM SLU vende inmuebles a la entidad FRP SL por un importe global, IVA incluido, de 3.229.484,19 euros.

Del conjunto de inmuebles transmitidos por DSM SLU a FRP SL, se distinguen dos grupos de inmuebles:

- Inmuebles respecto de los que DSM SLU repercute IVA, al tratarse de operaciones sujetas y no exentas de IVA, acogiéndose la entidad al régimen especial del criterio de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

caja. Dicho régimen especial permitía a DSM SLU aplazar el ingreso del IVA repercutido a medida que se iban efectuando los correspondientes cobros del precio, al tiempo que el adquirente, FRP SL, habría de aplazar la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago del precio correspondiente, estableciéndose como fecha límite de la deducibilidad la última autoliquidación del año siguiente a aquel en el que la operación se hubiese formalizado.

- Inmuebles cuya transmisión está sujeta y exenta, pero en las que el adquirente, FRP SL, renuncia a la exención al tratarse de segundas entregas de edificaciones a las que resulta aplicable la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Dos de la LIVA. En la transmisión de este grupo de inmuebles se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º. e) de la LIVA.

En la escritura pública de transmisión de estos inmuebles se recoge un calendario de pagos del precio, que comprende 9 pagos, siendo el primero de fecha 30 de enero de 2016 y el último de fecha 1 de junio de 2024.

No consta en dicha escritura pública exigencia de garantía o condición resolutoria para el supuesto de incumplimiento del calendario de pagos previsto en la misma.

3. La entidad FRP SL está participada por MMDD, PPAA, y sus hijos, en un 25% cada uno.

Según las cuentas anuales de FRP SL, su activo está formado por los inmuebles adquiridos a DSM SLU y por la participación en la sociedad URBR, adquirida en el ejercicio 2012 a DMT SLU.

4. Con fecha 22 de enero de 2016, se produce un traspaso de fondos de DSM SLU a FRP SL. por importe de 439.718,15 euros.

El mismo día, 22 de enero de 2016, FRP SL realiza un traspaso de fondos por igual importe, 439.718,15 euros, con destino a DSM SLU. Este traspaso justificaría el pago del precio correspondiente al primer plazo que habría de satisfacer FRP SL a DSM SLU por la compraventa a la que se viene haciendo referencia.

Para justificar la cantidad recibida por FRP SL de DSM SLU, se aporta un contrato de préstamo privado suscrito entre DSM SLU (prestamista) y FRP SL (prestatario), con las siguientes características:

- Dicho contrato no ha sido elevado a público.
- El préstamo no devenga intereses de demora ni ningún tipo de gasto o comisión.
- El plazo para la devolución del principal adeudado será no más tarde de dos meses desde que se apruebe definitivamente el nuevo PGOM de Ciudad.

5. Los socios salientes de la entidad DSM SLU, MMDD y PPAA, tienen una posición acreedora constante en todo momento, incrementando con el tiempo.

Respecto de los pagos aplazados derivados de la venta de las participaciones, según la información aportada a la Inspección derivada de requerimientos de información, se recoge que:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- El pago aplazado con fecha 1 de junio de 2014, por importe de 94.000 euros, fue cancelado, pero fuera de los plazos estipulados.
- El pago de vencimiento 1 de junio de 2015, por importe de 100.000 euros, fue efectivo de modo parcial, quedando pendiente 80.000 euros.
- El pago de vencimiento 1 de junio de 2016, por importe de 450.000 euros, fue hecho de modo parcial por importe de 337.800 euros.

No se aporta documentación adicional que justifique la percepción de cantidades inferiores a las debidas en los plazos indicados.

No se exige por parte de las personas físicas garantía para el cobro de las cantidades debidas.

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 exige, como se ha visto, la concurrencia de 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**

El primer presupuesto específico que legitima la aplicación de la cláusula del artículo 15 de la LGT es que los actos o negocios realizados por el interesado sean notoriamente impropios o artificiosos.

Se trata de dos características del negocio- artificioso o impropio- unidas por la conjunción disyuntiva, lo que supone que es suficiente la concurrencia de uno de estos requisitos, de manera que bastará que el negocio sea artificioso o bien impropio para cumplir este primer presupuesto de la cláusula antiabuso.

En el presente caso, se produce la utilización artificiosa de dos contratos de compraventa.

Resulta acreditado cómo el aplazamiento sin garantía de la venta de participaciones de MMDD y PPAA a DSM carece de toda racionalidad económica; al tiempo que

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

tampoco la tiene el aplazamiento que, también sin garantía, otorgó DSM SLU a FRP SL en la venta de inmuebles.

La ausencia de dichas garantías unida al elevado importe de las operaciones, a la simultaneidad de las operaciones, a los plazos que en ellas se preveían, a los flujos monetarios observados, al propio impago de plazos analizados y a la utilización de una sociedad familiar para recepcionar los inmuebles, determinan que se entienda que dichos contratos se han empleado en su conjunto de forma artificiosa. En este sentido debe destacarse que dos sujetos independientes nunca hubieran acordado ninguna de las operaciones descritas sin la existencia de la otra. La existencia de las dos operaciones elimina el riesgo de cualquiera de ellas y, de forma impropia, configura ambos negocios como compraventas aplazadas monetarias entre sociedades, en lugar de atender a los negocios realmente realizados: de un lado, una compraventa satisfecha y cobrada el contado y en especie (permuta) entre una sociedad y sus socios, personas físicas, y de otro lado, la aportación, cesión o transmisión por las personas físicas de dichos inmueble a una sociedad familiar.

La venta de participaciones de MMDD y PPAA a DSM SLU, en los términos en que se configuró, es un negocio inusual o impropio, por los motivos señalados con anterioridad, en particular, se aplaza injustificadamente (sin ningún tipo de garantía) un importe muy elevado a más de 10 años, sin que, al menos antes de que la Inspección iniciara sus actuaciones, materialmente se haya atendido al calendario de pagos fijado.

La venta de inmuebles a FRP SL desde DSM SLU, en los términos en que se configuró, es un negocio inusual o impropio, porque aplaza injustificadamente (sin ningún tipo de garantía) un importe muy elevado a más de 10 años, sin que, al menos antes de que la Inspección iniciara sus actuaciones, materialmente se haya atendido al calendario de pagos fijado.

Además, la venta de inmuebles a FRP SL desde DSM SLU, en los términos en que se configuró, es un negocio inusual o impropio, pues solo dos de sus socios (MMDD y PPAA) tienen recursos para pagar las deudas que dicha venta produjo. De esta manera sólo dos socios están soportando el coste de aportar patrimonio a una sociedad en la que, sin embargo, participan conjuntamente con sus hijos, quienes de esta manera ven incrementado su patrimonio.

La existencia de las operaciones en los términos en los que fueron presentadas por las partes intervinientes solo tiene sentido si, teniendo en cuenta el resultado finalmente obtenido, éstas se analizan en su conjunto.

En este punto, los negocios propios o usuales que realmente deberían haberse realizado por las partes fueron los siguientes:

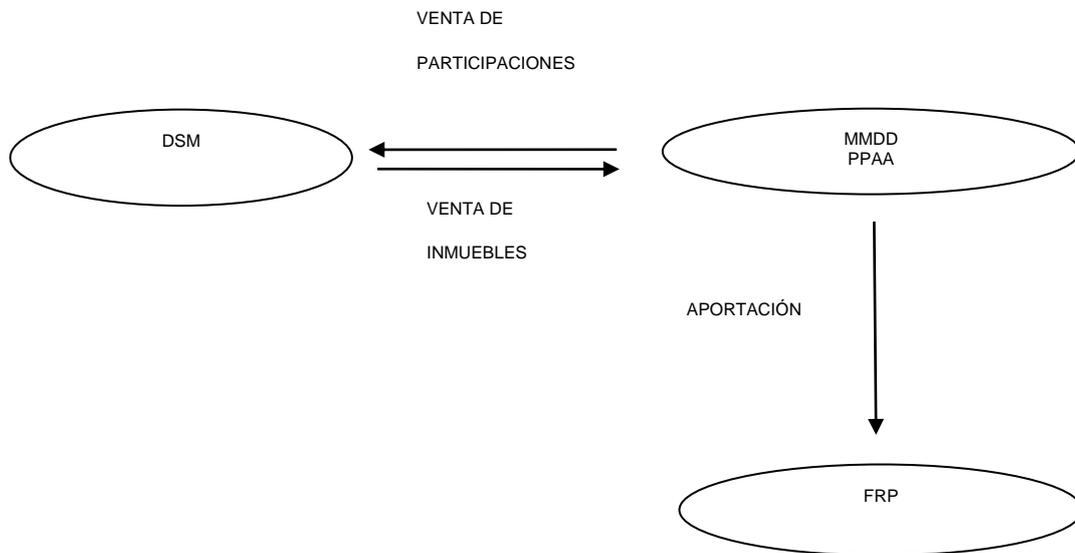
Primero, la separación de dos socios (MMDD y PPAA) de la entidad DSM SLU a través de la transmisión de las participaciones de dichos socios a la sociedad y la recepción como cobro en especie y al contado de los inmuebles que formalmente se han transmitido por DSM SLU a FRP SL.

Segundo, una vez adquiridos los bienes inmuebles por los socios MMDD y PPAA, el negocio ordinario que deberían haber realizado sería la aportación de dichos

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

inmuebles a la sociedad familiar (FRP SL), que, precisamente, es donde formalmente se situaron los bienes inmuebles.

En definitiva, los negocios propios que responden a los antecedentes de hecho comprobados se explican a través del siguiente esquema:



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

El segundo requisito específico exigido para poder aplicar la cláusula antiabuso del artículo de la LGT es que de la utilización del acto o negocio abusivo 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.

En el presente caso, no existe, al margen del efecto de obtener diversos ahorros fiscales, ninguna otra explicación que justifique las operaciones simultáneamente cruzadas y realizadas de forma aplazada, así como la interposición de FRP SL en una de ellas.

La transmisión de los inmuebles a FRP SL supuso en el Impuesto sobre el Valor Añadido, eludir para los adquirentes reales (personas físicas), la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que contribuye parcialmente junto con el ahorro obtenido en otras figuras impositivas a explicar el diferencial de los precios de las dos operaciones.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido se habría producido, en primer lugar, un diferimiento no procedente por parte de DSM SLU en la parte del precio que se corresponde con los inmuebles, derivado de la aplicación improcedente del Régimen especial del criterio de caja regulado en los artículos 163 decies y siguientes de la LIVA, al tratarse realmente de una operación al contado y no aplazada.

El artículo 163 sexiesdecies de la LIVA dispone, respecto del contenido del régimen especial del criterio de caja:

“Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.”

El diferimiento en el ingreso del IVA repercutido aplicado por el obligado tributario bajo este régimen especial, considerando el devengo de la operación cuando tenga lugar el cobro del precio, no resulta procedente al tratarse el negocio propio de una operación al contado y no de una operación aplazada.

Por otra parte, el destinatario de la operación de venta de inmuebles no sería FRP SL sino las personas físicas que se separan de DSM SLU, MMDD y PPAA.

Respecto del derecho a deducir las cuotas soportadas, el artículo 93 de la LIVA dispone:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.”

El artículo 92 de la LIVA recoge:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3.º. *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.*

4.º *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.*

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.”

Dispone el artículo 94 de la LIVA:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

La aplicación de los preceptos anteriores a la consideración de que los destinatarios reales de los inmuebles transmitidos DSM SLU son MMDD y PPAA implica que, de un lado, para las operaciones inmobiliarias sujetas y no exentas a IVA dado que los destinatarios de la operación son consumidores finales, las cuotas deducidas por FRP SL serían improcedentes.

De otro lado, respecto de las transmisiones de inmuebles, sujetas y exentas de IVA por las que se renunció a la exención no cabría dicha renuncia, debiendo en principio las personas físicas haber tributado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en lugar de la autorrepercusión del IVA y la deducción de las cuotas de IVA soportadas realizada por FRP SL. A estos efectos, recoge el artículo 20. Dos de la LIVA:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”

A todo lo anterior, hay que añadir que la comprobación de los pagos realmente producidos antes del inicio de la primera actuación inspectora, ponía de manifiesto claramente una separación entre lo efectivamente realizado y lo formalmente pactado.

Por tanto, se concluye que, sin perjuicio de los ahorros que se han podido poner de manifiesto en otros impuestos, en el ámbito del IVA se produjo un ahorro fiscal difiriendo la tributación, al amparo del régimen especial del criterio de caja, de una operación realmente realizada al contado. Simultáneamente se habilitó improcedentemente la deducción del IVA que gravaba la operación y, de forma adicional, al habilitar la renuncia a una exención de forma indebida, se eludió también el gravamen de TPO.

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 que se acaba de exponer. Prescindiendo de este último, no se aprecia, en fin, que el conjunto operacional obedezca a ninguna motivación ni guarde ninguna consistencia. En este punto, no debe dejar de destacarse que en las alegaciones efectuadas por el obligado tributario no se justifican los motivos económicos o jurídicos de las operaciones realizadas.

Hay que concluir, por lo tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de beneficiarse de un diferimiento tributario que no procede al tratarse de una operación al contado y de una deducción del IVA soportado en sede de la sociedad adquirente cuando los destinatarios reales son las personas físicas que no pueden deducirse dichas cuotas al no actuar como empresarios o profesionales sino como consumidores finales.

IV. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

En relación con el escrito de alegaciones presentado, se efectúan las siguientes consideraciones:

- El Tribunal Supremo (sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 y de 23 de febrero de 2023) proclama la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto y simulación.

Los antecedentes descritos no ponen de manifiesto ningún motivo que impida las presentes actuaciones. Todo lo contrario, son consecuencia de esa misma jurisprudencia en el sentido de que, habiendo los órganos jurisdiccionales y/o revisores económico administrativos, determinado la improcedencia de simulación, lo procedente, a juicio de la Inspección, es declarar el conflicto en la aplicación de la norma. En ningún momento la jurisprudencia señalada expone que no concurriendo simulación la tramitación del conflicto este vedada.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- Inexistencia de conflicto en la aplicación de la norma sino de economía de opción.

Los antecedentes descritos en este informe se consideran suficientemente justificativos de la inexistencia de una economía de opción, dándose con ellos por contestada de forma suficiente la alegación presentada y evitando así reiteraciones innecesarias. La justificación de los requisitos previstos en el artículo 15 de la LGT excluye la consideración de las conductas descritas al amparo de la economía de opción.

- Imposibilidad de la Administración de volver contra sus propios actos, existiendo una cosa ya juzgada que no habilita a un “segundo tiro” por parte de la Administración.

Con carácter previo, hay que señalar en relación a esta alegación efectuada por el obligado tributario que no se efectúa en relación a la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sino sobre una cuestión procedimental que queda al margen de la determinación del mismo, función de esta Comisión.

A la vista de lo anterior, dicha alegación se da por reproducida, sin que quepa en este trámite del procedimiento valorar la misma, por cuanto no es labor de esta Comisión analizar dichas consideraciones, se reitera, estrictamente referidas a elementos procedimentales que en nada afectan al análisis de la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, competencia exclusiva de esta Comisión, y ello sin perjuicio de la debida evaluación y análisis de las mismas en el momento procesal oportuno dentro del procedimiento de comprobación e investigación seguido cerca del obligado tributario.

V. CONCLUSIONES

La Comisión considera en definitiva que la secuencia de operaciones descritas ha producido un único efecto relevante de ahorro 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 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 en la operativa diseñada, consistente, por una parte, en la interposición de una sociedad (FRP SL) como destinataria de una venta de inmuebles cobrada, por otra parte, de forma aplazada. De ahí que los negocios realizados con esta sociedad resulten notoriamente artificiosos. En este punto, se vuelve a reiterar que no consta ni siquiera manifestación alguna del obligado que intente aportar algún motivo o justificación de las operaciones, ciertamente tortuosas, que ha realizado.

Por todo ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, debiendo regularizarse la situación tributaria del obligado tributario denegando la deducibilidad de las cuotas de IVA

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

soportadas derivadas de la operación inmobiliaria cuya devolución se solicitó en el mes de diciembre de 2015.

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 FRP SL, 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 junio de 2023

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

LA VOCAL

EL VOCAL