

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 21 PUBLICADO EN FEBRERO DE 2026.

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 procedimiento 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 “YY, SA”. La denominación de este informe será “Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa de sociedad para la deducción de cuotas de IVA soportado”.

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

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

Esta Comisión consultiva ha recibido solicitud de informe preceptivo acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma, en relación con el expediente de comprobación que se está instruyendo por la Dependencia de Inspección de la AEAT en COMUNIDAD AUTÓNOMA respecto del siguiente obligado tributario:

YY, S.A. (NIF)

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

I. ANTECEDENTES

Primero.-

Por la Inspección de los Tributos del Estado se han realizado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general frente a la entidad YY, S.A., referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos del 1T/2020 al 4T/2022.

Segundo.- Actuaciones inspectoras anteriores sobre YY, SA.

Previamente, en fecha XX/XX/2016, se iniciaron frente al obligado tributario actuaciones inspectoras, con alcance general, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos de 2T/2012 a 4T/2015. Dichas actuaciones finalizaron mediante acuerdo de liquidación dictado en fecha 6/10/2017, concluyendo que tenía lugar un supuesto de simulación.

Impugnado el acuerdo en vía económico-administrativa, el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de COMUNIDAD AUTÓNOMA en resolución de fecha XX/XX/2021, anuló la liquidación señalando que, si bien se trataba de una práctica abusiva, debía regularizarse por la vía del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En consecuencia, en fecha XX/XX/2021, se iniciaron nuevas actuaciones inspectoras en relación con el mismo concepto y períodos. La Inspección entendió que concurrían las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT para el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Al objeto de declarar el conflicto, se emitió con fecha XX/XX/2022, informe favorable de la Comisión consultiva (Informe de conflicto en la aplicación de norma nº 6 bis), que se pronunció en los siguientes términos (Fundamentos de Derecho cuarto, quinto y sexto):

“Cuarto. - Circunstancias fácticas concurrentes

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

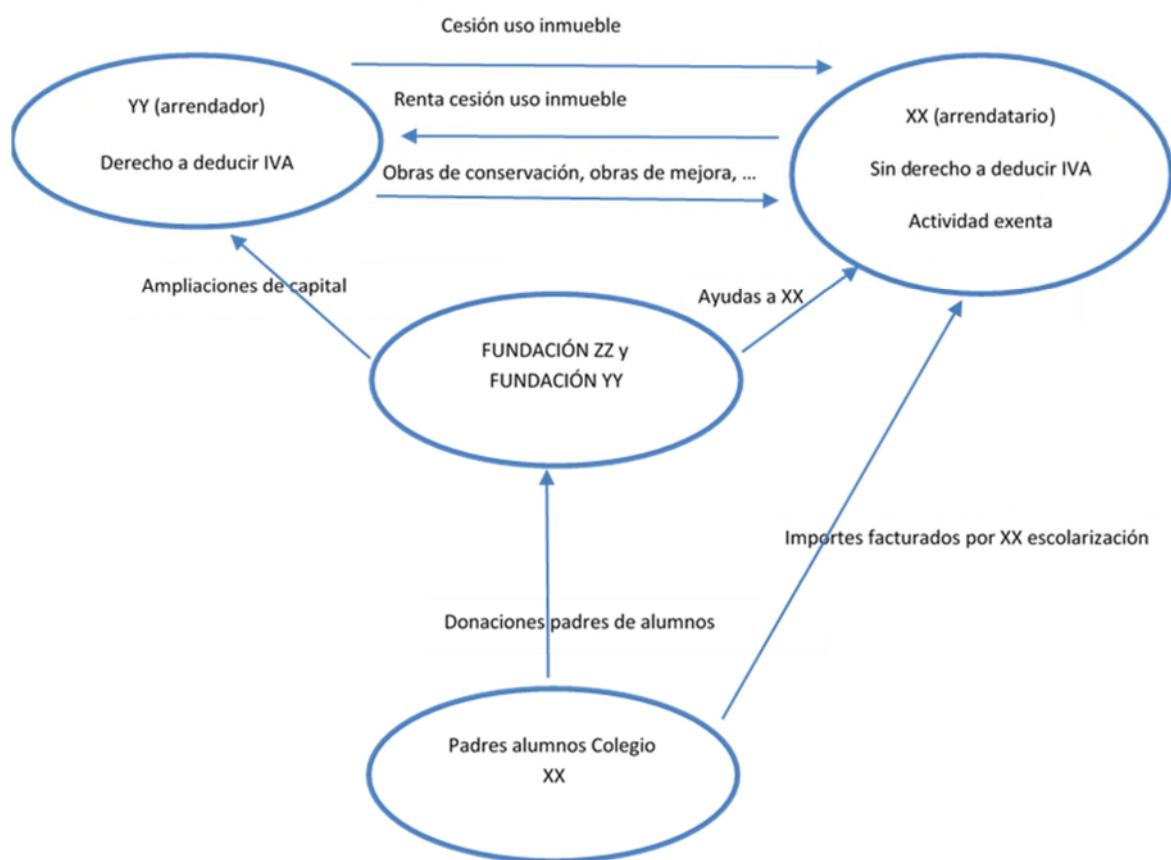
1. *YY es la propietaria de una finca y las construcciones allí edificadas sita en TT, y XX es la arrendataria que desarrolla en ella la actividad de enseñanza (Colegio ZZ). El citado inmueble es el único que arrienda YY y lo hace a un solo cliente que es XX.*
2. *Como arrendadora, YY tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. En cambio, XX no goza de este derecho, ya que se dedica a la actividad de enseñanza, sujeta y exenta de IVA.*
3. *YY asume el coste de obras y la adquisición de bienes y servicios que redundan en beneficio de XX. YY deduce el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios.*
4. *El alquiler pactado con XX se revela insuficiente siquiera para que YY sufrague tales gastos. De acuerdo con las declaraciones anuales de operaciones con terceras personas (modelo 347) presentadas por YY en el 2002 a 2015, los gastos o pagos a proveedores por adquisiciones de bienes y servicios son siempre, a excepción del año 2006, muy superiores a los ingresos derivados de su única operación, el arrendamiento del inmueble a XX. El importe total de los ingresos declarados en el citado período 2002 a 2015 es de 1.402.532,43 euros frente a 7.198.790,71 euros de gastos. Es decir, los ingresos derivados del alquiler solo cubren el 19% de los gastos.*
5. *Dos fundaciones –ZZ e YY– le transfieren fondos para sufragar tales costes. Estas mismas entidades reconocen, y publicitan, que gran parte de los fondos obtenidos se destinan a efectuar obras en el colegio.*
 1. *Tales fundaciones obtienen fondos que en su gran mayoría provienen de los padres de los alumnos del colegio (más del 85% de los fondos donados por personas físicas), y se distribuyen entre las dos sociedades, YY y XX, a la primera mediante ampliaciones de capital, y a la segunda para cubrir los déficits de explotación.*
 2. *De acuerdo con la operativa descrita, YY ha asumido gastos que han posibilitado la deducción íntegra de un IVA que hubiera resultado no deducible para la*

entidad arrendataria y beneficiaria de los mismos, XX, en tanto en cuanto realiza una actividad completamente exenta, según los artículos 20.Uno.9º y 94 LIVA.

3. De forma específica, resulta que las operaciones en que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo (art. 84 LIVA), correspondientes a las obras llevadas a cabo por FPSA que XX publicita como propias, son asumidas por YY. De este modo, la operación tiene un resultado neutro para dicha entidad, lo que no hubiera sucedido de ser XX su destinataria, pues habría tenido que declarar e ingresar el IVA que debería haberse autorrepercutido y que no hubiera podido darse.

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

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



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

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

1. *La existencia de correspondencia de YY que sin embargo se dirige a personal de XX.*
2. *La indicación en cuentas bancarias como domicilio de la propietaria, a efectos de notificaciones de las entidades, el del colegio, que ocupa y explota la arrendataria.*
3. *La recepción por XX de correspondencia de YY, enviada a nombre de uno de los trabajadores de aquélla y con información como las facturas relativas a los anuncios de las juntas generales de YY.*
4. *El sellado por XX de facturas emitidas a nombre de YY.*

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

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

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

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

En este sentido, cabe añadir que no consta que las obras de mejora efectuadas y costeadas por YY (propietaria) se hayan refacturado a XX (arrendataria) ni que se hayan traducido en un aumento del precio del alquiler, pese a que la legislación aplicable recoge

el derecho a hacerlo y teniendo en cuenta además que ello le permitiría recuperar unos costes que no le corresponden. Como ya se ha señalado, el ingreso derivado del alquiler se revela insuficiente para que YY no sólo no obtenga beneficio, sino que ni siquiera sufrague unos gastos que, de acuerdo con lo declarado en el 347, son muy superiores a los ingresos en el período de 2002 a 2015. En dicho período, el ingreso derivado del alquiler cubre solo el 19% del total de gastos o pagos a terceros por adquisiciones de bienes y servicios. Es por ello que los recursos financieros necesarios para paliar el persistente desequilibrio entre ingresos y gastos y seguir acometiendo nuevas obras los obtiene principalmente por medio de operaciones de aumento de capital (a razón de una por año, desde 2007 a 2014).

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

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

En definitiva, XX es la arrendataria de un inmueble en el que desarrolla una actividad exenta a efectos de IVA, de forma que no tiene derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado en el ejercicio de su actividad.

Esta sociedad abona una renta a YY por el alquiler que es notoriamente inferior al que se hubiera pactado con sólo atender a la superficie y valor catastral de la finca, lo que, junto al hecho de que YY asuma multitud de gastos e inversiones en beneficio de la arrendataria, propicia que los ingresos de YY solo cubran, de promedio, el 19% de sus gastos, de acuerdo con lo declarado en el 347, y, por tanto, incurra en necesidades continuas de tesorería, que deben ser cubiertas por aportaciones de capital de dos Fundaciones (ZZ e YY), quienes a su vez también financian a XX.

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

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

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

de YY tan sólo cubren, de promedio, el 19% de los gastos a los que hace frente anualmente.

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

Por tanto, concluimos que la operativa resulta artificiosa en tanto que los elementos y circunstancias puestas de manifiesto carecen de sentido en una recta apreciación de las relaciones entre propietario y arrendatario.

Por otro lado, lo exiguo de la renta pactada hace desvanecer cualquier sentido económico a la conducta de la sociedad arrendadora, quien se ve obligada a ampliar capital de modo recurrente para poder acometer las obras y gastos que realiza en la finca, de los que no se beneficia más que el arrendatario, a quien en ningún momento se le incrementa el precio del alquiler ni se le refacturan los importes satisfechos por la propiedad.

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

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

En este sentido, la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables otros efectos jurídicos o económicos relevantes junto al fiscal. Se produce la cesión arrendaticia de una finca por un precio que puede calificarse de anormalmente bajo –a la luz de su superficie, características y valor–, y en cualquier caso carente de toda fundamentación, con simultánea asunción por el arrendador de múltiples gastos e inversiones en beneficio

directo de la explotación desarrollada por el arrendatario. Pues bien, a juicio de esta Comisión no resulta una operativa razonable ni justificada, pues se ha constatado que ni YY posee ningún motivo propio para asumir dichos costes, ni tampoco los repercute ni actualiza nunca el precio de la renta, que al revelarse palmariamente insuficiente para atender tales inversiones y gastos, le genera una constante situación de desequilibrio y correlativas necesidades de financiación, que se cubren mediante sucesivas ampliaciones de capital anuales suscritas por las dos fundaciones referidas, quienes a su vez se nutren principalmente de los donativos de los propios padres de los alumnos del colegio de la arrendataria.”

De acuerdo con el informe favorable de la Comisión consultiva, con fecha XX/XX/2022, se notificó a YY el correspondiente acuerdo de liquidación, eliminándose la ventaja obtenida por el obligado tributario consistente en la indebida deducción de las cuotas soportadas de IVA vinculadas a las obras de reforma del inmueble, así como las derivadas de gastos disfrutados por XX.

Tercero.- Pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de COMUNIDAD AUTÓNOMA

El acuerdo de liquidación de la Inspección fue impugnado en vía económico administrativa, siendo desestimada la reclamación por el TEAR de COMUNIDAD AUTÓNOMA, mediante resolución de XX/XX/2023. Contra dicha resolución, la entidad interpone recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de COMUNIDAD AUTÓNOMA (TSJCCAA), quien desestima el recurso, confirmando la liquidación, en sentencia de XX/XX/2025.

En concreto, el TSJCCAA, en el Fundamento de Derecho tercero, cuando se refiere al “Tercer motivo del recurso, subsidiario. La alegada con carácter subsidiario inexistencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la Ley 58/2003 , por falta de concurrencia de los requisitos legales de esta institución “antiabuso”., concluye:

“Ciertamente, es notorio el esfuerzo argumentativo desplegado por la actora en vía administrativa y ahora judicial a través de aquellas alegaciones dirigidas a rebatir la concurrencia de los dos requisitos del artículo 15.1. a)y b) de la Ley 58/2003 y la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con negación, primero, que las operaciones consideradas en su conjunto puedan calificarse de artificiosas, y, segundo, que las mismas no tengan otro efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal. Pero la realidad descrita por la Inspección sobre la vinculación (confusión) entre YY y XX y la consideración de conjunto y cumulativa de la totalidad de los indicios considerados por la Inspección sobre las distintas prestaciones y los flujos de fondos entre las partes intervenientes en las operaciones derivadas de contrato de arrendamiento (cesión de uso) y realización de obras (partes intervenientes: YY - arrendador, con derecho a deducir Impuesto sobre el Valor Añadido- y XX -arrendataria, sin derecho a deducir Impuesto sobre el Valor Añadido, actividad exenta-; también las Fundaciones ZZ e YY y Padres de Alumnos), pone de manifiesto el carácter artificioso

de las operaciones examinadas, aun siendo reales y declaradas, con el único fin de la deducción de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas a las que el arrendador (YY) no tendría derecho. Ello de conformidad con la profusa argumentación desplegada por la Comisión Consultiva de Conflicto en la aplicación de la norma tributaria en su informe de 11 de febrero de 2022 y por el acuerdo de liquidación de 27 de mayo de 2022, más arriba traídas, que ya ofrecen respuestas fundadas y atinadas vertebradas en torno a cada uno de los requisitos de los apartados a)y b) del artículo 15.1 de la Ley 58/2003 , en lo más esencial, a las alegaciones formuladas por la obligada tributaria en el seno de procedimiento de comprobación e investigación y después desarrolladas por la actora en la demanda rectora de autos. Y acreditado por la parte demandada que se está ante un conflicto de aplicación de la norma tributaria, no es función de dicha parte "acreditar cuál debería ser la forma "propia" de relacionarse ambas compañías partiendo de sus respectivas circunstancias de patrimonio y objeto social y obviando la razones empresariales o no fiscales justificativas de dichas relaciones jurídico-económicas", en los términos de la pretensión subsidiaria c) del suplico de la demanda. Por lo expuesto, procede la desestimación del motivo del recurso."

II. HECHOS

Primero.- Declaraciones presentadas

El obligado tributario presentó las declaraciones-liquidaciones de IVA que se detallan en el siguiente cuadro:

	2020 - 1T	2020 - 2T	2020 - 3T	2020 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	30.549,99	0,00	30.549,99	149.011,61
Modificación bases	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL BASE IVA	30.549,99	0,00	30.549,99	149.011,61
CUOTAS IVA				
Tipo general	6.415,50	0,00	6.415,50	31.292,44
Modificación cuotas	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	6.415,50	0,00	6.415,50	31.292,44
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrientes	29.416,28	25.161,67	66.619,35	6.599,40
Rectificación deducciones	0,00	0,00	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	29.416,28	25.161,67	66.619,35	6.599,40
Diferencia/Resultado Régimen General	-23.000,78	-25.161,67	-60.203,85	24.693,04
SUMA DE RESULTADOS	-23.000,78	-25.161,67	-60.203,85	24.693,04
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Cuotas a compensar ptes. períodos anteriores	0,00	0,00	0,00	0,00
Cuotas compensar periodos anteriores aplicadas	0,00	23.000,78	48.162,45	108.366,30
Cuotas a compensar períodos previos ptes. períodos posteriores	0,00	0,00	0,00	0,00
Rtdo. liquidación Estado	-23.000,78	-48.162,45	-108.366,30	-83.673,26
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-23.000,78	-48.162,45	-108.366,30	-83.673,26
A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	83.673,26
----- Estado	0,00	0,00	0,00	83.673,26
A COMPENSAR	23.000,78	48.162,45	108.366,30	0,00
----- Estado	23.000,78	48.162,45	108.366,30	0,00

	2021 - 1T	2021 - 2T	2021 - 3T	2021 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	30.549,99	113.099,99	29.033,66	65.858,32
Modificación bases	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL BASE IVA	30.549,99	113.099,99	29.033,66	65.858,32
CUOTAS IVA				
Tipo general	6.415,50	23.751,00	6.097,07	13.830,25
Modificación cuotas	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	6.415,50	23.751,00	6.097,07	13.830,25
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrientes	29.930,95	42.692,63	39.096,98	45.185,74
Rectificación deducciones	0,00	0,00	-7.319,87	0,00
SUMA DEDUCCIONES	29.930,95	42.692,63	31.777,11	45.185,74
Diferencia/Resultado Régimen General	-23.515,45	-18.941,63	-25.680,04	-31.355,49
SUMA DE RESULTADOS	-23.515,45	-18.941,63	-25.680,04	-31.355,49
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Cuotas a compensar ptes. períodos anteriores	0,00	23.515,45	42.457,08	42.457,08
Cuotas compensar periodos anteriores aplicadas	0,00	0,00	0,00	42.457,08
Cuotas a compensar períodos previos ptes. períodos posteriores	0,00	23.515,45	42.457,08	0,00
Rtdo. liquidación Estado	-23.515,45	-18.941,63	-25.680,04	-73.812,57
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-23.515,45	-18.941,63	-25.680,04	-73.812,57

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	73.812,57
----- Estado	0,00	0,00	0,00	73.812,57
A COMPENSAR	23.515,45	18.941,63	25.680,04	0,00
----- Estado	23.515,45	18.941,63	25.680,04	0,00

	2022 - 1T	2022 - 2T	2022 - 3T	2022 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	43.049,98	124.146,60	34.120,40	73.021,19
Modificación bases	0,00	-1.531,24	0,00	0,00
TOTAL BASE IVA	43.049,98	122.615,36	34.120,40	73.021,19
CUOTAS IVA				
Tipo general	9.040,50	26.070,79	7.165,29	15.334,46
Modificación cuotas	0,00	-321,56	0,00	0,00
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	9.040,50	25.749,23	7.165,29	15.334,46
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrientes	24.450,26	30.601,81	51.573,80	33.566,21
Rectificación deducciones	0,00	0,00	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	24.450,26	30.601,81	51.573,80	33.566,21
Diferencia/Resultado Régimen General	-15.409,76	-4.852,58	-44.408,51	-18.231,75
SUMA DE RESULTADOS	-15.409,76	-4.852,58	-44.408,51	-18.231,75
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Cuotas a compensar ptes. períodos anteriores	25.680,04	41.089,80	45.942,38	90.350,89
Cuotas compensar períodos anteriores aplicadas	0,00	0,00	0,00	90.350,89
Cuotas a compensar períodos previos ptes. períodos posteriores	25.680,04	41.089,80	45.942,38	0,00
Rtdo. liquidación Estado	-15.409,76	-4.852,58	-44.408,51	-108.582,64
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-15.409,76	-4.852,58	-44.408,51	-108.582,64
A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	108.582,64
----- Estado	0,00	0,00	0,00	108.582,64
A COMPENSAR	15.409,76	4.852,58	44.408,51	0,00
----- Estado	15.409,76	4.852,58	44.408,51	0,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El obligado tributario solicitó la devolución de los siguientes importes:

	2020 - 4T	2021 - 4T	2022 - 4T
Importe solicitado a devolver	83.673,26	73.812,57	108.582,64

Los Balances de la entidad, en los ejercicios 2020-2022, son los siguientes:

[COPIA DE BALANCES ELIMINADA]

Segundo.- Sociedades intervenientes

En el presente informe, se hace referencia a dos sociedades, YY, S.A., como arrendadora, y la entidad XX, S.A., como arrendataria.

La Inspección considera que, en los períodos objeto de comprobación (1T/2020 al 4T/2022), ambas entidades reiteran la operativa observada en las previas actuaciones inspectoras (IVA, periodos 2T/2012 a 4T/2015).

Del análisis del Libro Registro de Facturas Emitidas y las facturas correspondientes, se observa que la actividad de YY en los períodos objeto de comprobación es la de alquiler de inmuebles.

Los únicos clientes de YY en el período inspeccionado fueron XX y la ASOCIACIÓN (G-XXXXXXX). Las prestaciones de servicios realizadas por aquella a cada uno alcanzan los siguientes importes, en términos de base y cuota de IVA repercutido, en los ejercicios 2020-2022:

CLIENTE	2020			2021			2022		
	BASE	CUOTA	TOTAL	BASE	CUOTA	TOTAL	BASE	CUOTA	TOTAL
XX	185.111,59	38.873,44	223.985,03	213.416,96	44.817,57	258.234,53	246.149,31	51.691,38	297.840,69
ASOCIACIÓN	25.000,00	5.250,00	30.250,00	25.125,00	5.276,25	30.401,25	26.657,62	5.598,10	32.255,72
TOTAL	210.111,59	44.123,44	254.235,03	238.541,96	50.093,82	288.635,78	272.806,93	57.289,48	330.096,41

En relación con XX, su actividad principal es la enseñanza, siendo titular del COLEGIO ZZ.

En los períodos comprendidos en los años 2020 y 2021, XX no presentó declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el período 2022 presentó las siguientes declaraciones mensuales:

	1	2	3	4	5	6
TOTAL BASES IMP DEVENGADAS	14.761,05	28.732,72	17.177,12	15.648,29	17.249,10	13.880,78
TOTAL CUOTA DEVENGADA	1.599,83	4.483,90	2.007,20	1.786,16	2.122,32	1.414,98
IVA deducible. Base Imp. Soportado	226.577,49	260.270,29	167.644,41	301.463,30	209.493,08	198.760,40
Cuota IVA soportado.	858,13	931,33	586,73	1.181,20	697,85	737,08
Resultado	741,7	3.552,57	1.420,47	604,96	1.424,47	677,9

	7	8	9	10	11	12
TOTAL BASES IMP DEVENGADAS	44.811,01	0	29.514,32	16.888,03	16.453,07	20.900,17
TOTAL CUOTA DEVENGADA	5.410,10	0	2.197,15	1.946,53	1.855,14	2.789,05
IVA deducible. Base Imp. Soportado	206.768,30	289.774,39	241.042,94	190.223,43	309.807,64	299.585,29
Cuota IVA soportado.	776,67	1.144,03	870,39	688,16	1.125,22	4.014,69
Resultado	4.633,43	-1.144,03	1.326,76	1.258,37	729,92	-1.225,64

Tercero.- Contratos en vigor con XX, SA en el período de actuaciones

Los contratos de arrendamiento entre YY y XX vigentes en los períodos objeto de las actuaciones son los siguientes:

1. Contrato inicial, de fecha 03/01/2011, cuyos elementos esenciales son:
 - Objeto: finca de 217.894,75 metros cuadrados, situada en la CALLE 1 de MUNICIPIO TT.
 - Duración: 15 años desde 01/01/2011.
 - Precio: 112.000 € anuales pagaderos en 12 mensualidades.
 - Destino: actividades docentes desarrolladas por XX, que constituyen el COLEGIO ZZ.
 - Obras: se prevé que las obras y gastos de reparación y conservación sean a cargo del arrendatario.
2. Adenda de 02/09/2019 al contrato de 03/01/2011, que alude expresamente como motivo de su firma a una regularización tributaria con sanción recibida por YY. Conforme a los términos de esta adenda:
 - Se reduce la superficie arrendada originariamente a 151.916 metros cuadrados. Esta superficie coincide con la finca de la CALLE 1 con referencia catastral XXXXXXXXXXXXXXX¹, que comparte con la otra arrendataria, la ASOCIACIÓN. No obstante, de las facturas aportadas se observa que se imputa un uso del 96% a XX.
 - Precio anual: 112.000 €.
 - Vigencia del contrato: hasta 01/07/2040.

¹ El valor catastral de esta finca en los períodos objeto de comprobación fue de 16.069.365,11 € para los ejercicios 2020 y 2021, y de 16.571.190,29 € para el período 2022.

- Como contraprestación de la referida reducción de la superficie arrendada, YY se compromete a llevar a cabo las obras de reforma del edificio central y los accesos, según un proyecto que se anexa.

Se solicitó a la interesada explicación de la forma en que se determinó el precio del alquiler fijado en este contrato, 112.000 € anuales, a lo que su representante contestó:

“Por ahora nadie me ha sabido explicar el origen del importe de la renta del contrato firmado en 2011.”

En relación con la pregunta de si el precio fijado se ajustaba a valor de mercado, el representante respondió que:

“El precio del alquiler de los inmuebles es el que se consideró conveniente en esa fecha, dada la antigüedad de las diferentes edificaciones, su estado de conservación, etc. Si se ajusta o no al valor de mercado de aquella época es difícil de predecir dada la peculiaridad del total de las fincas, el uso que se le dan, etc. No existe nada igual que tengamos conocimiento y es simplemente un acuerdo entre dos partes.”

Asimismo, se requirió por la Inspección aclaración de si la reducción de la superficie arrendada tan solo comportó la extensión de la vigencia del contrato sin revisión del precio del alquiler, y la respuesta fue que *“al haber reducido la superficie arrendada, se estaba subiendo el precio del alquiler, pero no se varió el importe de la renta a satisfacer. Además se pactó la repercusión del IBI y del Impuesto local a XX.”*

Cabe resaltar que en un documento aportado por la interesada con fecha 14/09/2024 bajo el título “Identificación de los inmuebles de YY”, con que acompañó las certificaciones catastrales de las distintas fincas de que es titular, se expone lo siguiente:

“5. Para incrementar la rentabilidad de las propiedades se llegó a la siguiente situación:

- a. Al Colegio ZZ solamente se le alquilaba lo que realmente utilizaba, es decir, la zona perimetradada como uso escolar, totalmente vallada.”*

3. Novación de 2022: placas fotovoltaicas y ZZ Infantil

Esta novación se firmó con fecha 02/05/2022, y son destacables las siguientes cláusulas:

- Por un lado, las partes acuerdan realizar una instalación fotovoltaica, con una inversión total prevista de 113.846 €, que asume la propiedad. En contraprestación, se incrementa la renta que XX debe abonar a YY en 12.845

€ anuales (más IVA) durante 12 años, según consta en el Anexo 2, de forma que YY recupera la inversión realizada más un 5% de rentabilidad anual.

- Por otra parte, se conviene la ejecución de las obras del Parvulario "ZZ Infantil", por un importe 1.342.494 €, a satisfacer por YY. Ello supondrá un incremento escalonado de la renta a XX hasta 70.538 € anuales, considerando una rentabilidad del 5,5% anual y un período de recuperación que, en este caso, se fija en 25 años.

Como resultado de la obra, aumentan las plazas de educación infantil de 140 a 185, al tiempo que se consigue "adecuar los espacios a las experiencias del mercado para ser más competitivos y mejorar la rentabilidad".

Con fecha 23/10/2023, se firmó una nueva adenda con el título CÁLCULO RENTA DE MERCADO POR INVERSIÓN EN AMPLIACIÓN GUARDERIA ZZ, cuyo objeto, según proclama, es "actualizar el importe a repercutir a ZZ SCHOOL, como arrendataria de las instalaciones del Colegio ZZ, como contraprestación por la asunción por parte de la propiedad de la inversión en la ampliación de las instalaciones de guardería sobre los terrenos actualmente arrendados". Concretamente, las cuotas que pactan repercutir a XX son:

- Año 1: 57.806 €
- Año 2: 67.441 €
- Año 3: 77.055 €
- Año 4: 86.709 €
- A partir del año 5 hasta el año 25: 94.455 €.

Cuarto.- Razones y criterios aducidos para la traslación del coste de las obras

La Inspección solicitó aclaración de los criterios seguidos para la repercusión de los costes de las obras a XX. Sobre este particular, se han ofrecido las siguientes explicaciones por el obligado tributario:

"De un tiempo a esta parte, cualquier obra importante que represente una mejora para el Colegio ZZ, la propiedad repercute estas obras en el contrato de alquiler.

Para ello hemos fijado unos criterios de actuación:

- a) *El ESTUDIO ARQUITECTURA SA es el encargado de realizar, por mutuo acuerdo, el proyecto de las obras, la dirección de la obra y coordinar su ejecución.*
- b) *Con los presupuestos presentados por el estudio de arquitectura, un profesional también acordado realiza un cálculo del importe de la repercusión de las obras que debe realizar YY a XX, que debe ser aceptado por ambas partes.*

- c) Una vez se han presentado estos estudios a XX y los ha aprobado, XX los remite a YY para su estudio y aprobación.
- d) Posteriormente, en las facturas del alquiler mensuales, a partir de la entrada en funcionamiento de la instalación, se les repercute dichas obras.
- e) Adicionalmente se hace una Addenda al contrato de alquiler vigente (...)"

Respecto de estas manifestaciones se solicitaron las siguientes aclaraciones, cuyas respuestas del obligado tributario se exponen a continuación:

a. En relación con el motivo para determinar qué obras se repercuten y cuáles no:

"El criterio para determinar las obras que son objeto de repercusión es una cuestión estructural. Por ejemplo, si hacemos un edificio nuevo cambiamos la estructura del colegio, en cambio la reparación de una fachada es simple mantenimiento. Se repercuten aquellas obras que mejoran el servicio a los usuarios, como es el caso de ZZ INFANTIL que se efectuaron las obras para incrementar el número de alumnos. En el caso de las placas fotovoltaicas, no era una obra que fuera necesaria para el desarrollo de la actividad, pero comportaba un ahorro importante en cuanto al consumo eléctrico del arrendatario. Nosotros no tenemos consumos eléctricos porque las fincas que tenemos a nuestra disposición son campos.

Las obras repercutibles finalizaron en el 2022, por lo que se inició la repercusión en ese año."

b. En cuanto a los criterios de actuación, se preguntó si era XX quien proponía las obras a ejecutar, así como si llevaba a cabo el encargo de los estudios, presupuestos y demás trámites para el posterior estudio de YY. La respuesta obtenida fue:

"XX propone las obras como usuario y se le pone de manifiesto el estudio de los arquitectos para comprobar que cubre sus necesidades, pero quien aprueba y da la conformidad es YY.

El encargo de los estudios, presupuestos y demás trámites administrativos lo hago yo, YY.

El procedimiento sería el siguiente: XX pone de manifiesto la necesidad, como usuario de las instalaciones, de las obras a YY. Una vez YY está de acuerdo en esa obra, que se plantea en una o varias reuniones, es XX quien acude al arquitecto a efectos de decidir el diseño físico de la obra (distribución de aulas, despachos...). Una vez se ha elaborado el proyecto, o proyectos, las distintas alternativas se someten a la aprobación de YY, y cualquier cambio que se produzca necesita el consentimiento de YY. A partir de aquí, toda la gestión de la obra se lleva a cabo por YY. El seguimiento, dirección y supervisión de la obra está subcontratada en el ESTUDIO ARQUITECTURA SA. XX no interviene a efectos de la supervisión."

En este sentido, cabe añadir que la repercusión de las placas fotovoltaicas se incluye en la factura nº 11 de fecha 01/09/2022, mientras que la repercusión de las obras de ZZ Infantil se inició en la factura nº 13, de fecha 01/11/2023.

Solicitado concretamente el motivo económico por el que se asumían las obras de XX, el obligado tributario respondió:

“YY accedió al pago de las modificaciones que reclamaba XX a cambio de lo siguiente:

- i. Revertía a la Propiedad el pleno dominio de unos 40.000 metros cuadrados para poderlos explotar aparte.*
- ii. También revertía a la Propiedad los metros anejos al Edificio Central que se utilizaban para una labor social con mujeres.*
- iii. Que, se llevarían a cabo las obras necesarias para la separación física del entorno educativo con respecto a la Residencia del Colegio y la zona utilizada por la ASOCIACIÓN.*
- iv. Por tanto, se firmaron en 2019 un contrato de Arrendamiento con la ASOCIACIÓN y una Addenda al contrato vigente con XX.*
- v. Que, a partir de ese momento, YY, mantendría las instalaciones para su correcto uso como instalaciones educativas y que las reparaciones por el uso o desgaste las asumiría XX.*
- vi. Que, a partir de ese momento, aquellas intervenciones especiales que supongan un incremento de edificabilidad, de eficiencia energética, etc. los pagaría YY pero una vez acabada la obra, se repercutirían al inquilino según un estudio realizado por un tercero.*
- vii. Que, dada la complejidad del uso de las edificaciones, YY delegaba la gestión diaria de todas las intervenciones necesarias para tal fin en XX. Se pactaron los profesionales para llevar a cabo las obras y el seguimiento lo hizo XX, pues consideramos que para realizar obras en un colegio es necesario que los usuarios lleven la gestión diaria de cuándo entran los industriales, gestionar las visitas previas, etc.*
- viii. Mediante reuniones celebradas en el Colegio, XX mantenía informada a la Propiedad del desarrollo de estas. Durante la Pandemia nos tuvimos que adaptar a las circunstancias imprevistas.*
- ix. Fruto de todo esto, durante un tiempo YY pagó las obras necesarias explicadas anteriormente.*
- x. Como los proveedores no tienen por qué saber cómo está estructurada mercantilmente las instalaciones, XX debe comunicar a ellos el destinatario final de las facturas, sobre todo en este período de tiempo donde había intervenciones que debía pagar XX y otras YY.*
- xi. Con respecto a la ASOCIACIÓN se llegó a acuerdo de que YY le cobra un alquiler anual bajo a cambio de que las obras de rehabilitación y adecuación de sus instalaciones no las pagaría YY. La asociación se comprometía, en años venideros, a realizar estas intervenciones a su cargo.”*

Quinto.- Requerimientos a terceros

Efectuados requerimientos de información a industriales y profesionales contratados por YY para proyectar y ejecutar las obras, las respuestas ofrecidas permiten afirmar que, en su gran mayoría, los proveedores no han tenido ningún contacto directo con YY. Antes bien, revelan cómo era XX la que se encargaba de la gestión de todas las obras efectuadas. Se identifican las constantes referencias a “ZZ” o al “colegio”, las referencias realizadas a cuestiones relativas a los pagos o a las instrucciones de los concretos conceptos que debían aparecer en las facturas, así como del destinatario que debía consignarse en la factura.

A modo de ejemplo:

- 1) PROVEEDOR 1 SL ha señalado lo siguiente:
 - a) Conocimiento Actividad → El COLEGIO ZZ nos dijo que YY eran los propietarios de los terrenos y que ellos eran los arrendatarios.
 - b) Persona de contacto de YY → nosotros no hablamos con ninguna persona de esta empresa, ya que, todos los trámites los realizamos con el COLEGIO ZZ, y lo único que se nos dijo es que estos trabajos los pagaría el propietario de los terrenos.
 - c) Medio de contacto → Nosotros todos los detalles de los trabajos y demás los hicimos con el personal de mantenimiento del COLEGIO ZZ.
 - d) Servicio prestado → Suministro y colocación de vallado y puertas
 - e) Lugar de prestación de los servicios → COLEGIO ZZ
 - f) Fecha en que se prestó el servicio → Estuvimos trabajando entre el 16/03/2021 al 23/03/2021
 - g) Forma en que se determinó el precio a satisfacer → Fue un comercial al colegio, le explicaron los trabajos a realizar, y se les presentó un presupuesto.
 - h) Forma de pago → Mediante transferencia bancaria

- 2) PROVEEDOR 2 SL: Los mensajes de correo electrónico aportados señalan repetidamente como interlocutor/destinatario al “colegio” o a “ZZ”. En un acta de obra se identifica como asistente al Sr. JL como representante de la promotora, YY. No obstante, solicitada su identificación, se indicó que “*JL era uno de los encargados de mantenimiento del colegio ZZ.*”

[COPIA DE CORREOS ELIMINADA]

- 3) PROVEEDOR 3 SL

En las actas de visita de las obras ejecutadas figuran, entre los asistentes, empleados de XX, como el Sr. JL:

[COPIA DE ACTAS DE VISITA ELIMINADA]

Además, también se ha presentado un presupuesto en el que figura COLEGIO ZZ como promotor:

[COPIA DE FOTOGRAFÍA ELIMINADA]

4) PROVEEDOR 4 SLP

Esta sociedad ha aportado un conjunto de correos electrónicos, de los que destacan los siguientes mensajes relativos a una factura de fecha 06/04/2020:

[COPIA DE CORREOS ELIMINADA]

Se identifica cómo los correos incluyen únicamente referencias al “Colegio” y a “ZZ”, además de la instrucción que da el Sr. JN (empleado de COLEGIO ZZ), de que la factura debía ir a nombre de YY.

5) PROVEEDOR 5 SL

En escrito aportado en contestación al requerimiento de información, PROVEEDOR 5 SL efectúa las siguientes manifestaciones:

“PROVEEDOR 5, S.L. conoció la intervención de YY a través del COLEGIO ZZ, que era el cliente final del proyecto. La mayoría de las decisiones relacionadas con la obra eran propuestas o comunicadas por el personal del colegio. No existía una relación comercial directa previa con YY.

Persona/s de contacto:

Nombre: AM

Cargo: Personal de administración

Medios de contacto:

Teléfono: 00.000.00.00

Correo electrónico: XXXXXX@XXXX.org

(...)"

Determinación del precio:

El precio se pactó de forma individualizada atendiendo a cada encargo. La negociación se realizó con el cliente final (COLEGIO ZZ). (...)"

Además, también se ha aportado copia de algunos albaranes utilizados para documentar los servicios prestados, entre los que destaca el albarán 01015, incluido en la factura 74 de fecha 30/07/2021, en el que puede observarse como cliente “XX”:

[COPIA DE ALBARÁN ELIMINADA]

6) PROVEEDOR 6 SL

Esta entidad ha manifestado en contestación al requerimiento de información efectuado que:

- No teníamos contacto directo con YY, todas nuestras gestiones y comunicaciones fueron con los arquitectos IB y VV de SOCIEDAD ARQUITECTURA.

Además, de los correos aportados resulta significativo el siguiente correo:

[COPIA DE CORREO ELIMINADA]

Nótese que la persona que indica a la empresa constructora a nombre de quién deben figurar las facturas (y a nombre de quién no), es el Sr. IB, a quien el obligado tributario ha identificado como “el aparejador que contratamos para casi todas las obras.”

Sexto.- Contrato con la “ASOCIACIÓN”

La entidad “ASOCIACIÓN” lleva a cabo actividades de formación e inserción de la mujer, según indica YY y se ha podido constatar en la web.

Se ha aportado el contrato de alquiler suscrito con fecha 02/09/2019 (coincide con la fecha de la primera adenda al contrato de arrendamiento con XX). Del contrato se destacan las siguientes cláusulas:

- a. YY arrienda a la citada asociación una superficie de 6.513,04 metros cuadrados. Esta superficie forma parte de la misma finca alquilada, también, a XX.
- b. El plazo de duración del contrato es hasta el 31/07/2040.
- c. La renta anual se fija en 25.000 € anuales más IVA, devengada a partir del 01/01/2020 debido a las obras que va a realizar la arrendataria.
- d. La arrendataria se obliga a realizar todas las reparaciones necesarias para la conservación de la finca.
- e. Las obras de conservación y mejora se ejecutarán con cargo y por cuenta de la entidad arrendataria.

- f. La propiedad autoriza a la arrendataria a ejecutar las obras de acondicionamiento que voluntariamente quiere acometer (que constan en Anexo al contrato), sin que puedan practicarse otras obras sin previo permiso. Los permisos, licencias, honorarios y demás gastos son a cuenta de la arrendataria.
- g. En el momento de la extinción del arrendamiento, la propiedad podrá optar por mantener las obras ejecutadas abonando el valor residual de las obras, o bien requerir a la arrendataria para que retire las obras.
- h. La arrendataria se obliga a contratar un seguro de responsabilidad civil y de daños a terceros por importe mínimo de 600.000 €.

Las diferencias entre las cláusulas de este contrato y los pactos alcanzados con XX son manifiestamente significativas:

- Mediante la adenda de fecha 02/09/2019, YY asume los costes de inversión del proyecto adjunto a la citada adenda contractual que no se refactura a XX, cuyo importe asciende a 1.424.123,05 € (570.597,39 € en 2020, 647.408,80 € en 2021, y 206.116,86 € en 2022). Igualmente, en la novación de fecha 02/05/2022, relativa a las placas fotovoltaicas y al proyecto “ZZ Infantil”, YY asume el coste de la inversión en tales reformas por importe de 113.846 € y 1.342.494 €, respectivamente, sin perjuicio, en este caso, de la repercusión del coste mediante un incremento de la renta arrendaticia en un horizonte temporal de 12 años para la inversión en placas, y de 25 años para el proyecto “ZZ infantil”.
- En cambio, en el contrato con ASOCIACIÓN (suscrito en la misma fecha, 02/09/2019), se pacta una demora en el pago de las rentas hasta 01/01/2020 como “consecuencia de las obras que va a realizar la Arrendataria que no van a permitir el normal uso y disfrute de la finca arrendada.” Igualmente, se conviene que corre por cuenta de la arrendataria el coste de las reparaciones, conservación y obras de acondicionamiento “de su exclusivo interés y conviene (sic) a sus actividades”. Incluso se prevé que, al finalizar el contrato, ASOCIACIÓN proceda a retirar las obras o YY pague su valor residual.

Finalmente, a la ASOCIACIÓN se le exige la contratación de un seguro de responsabilidad civil y de daños por importe mínimo de 600.000,00 €.

Como explicación a la diferencia del trato que se dispensa a los dos arrendatarios, se ha manifestado por el obligado tributario:

“Como ya expliqué en la comparecencia, a la hora de realizar la novación con XX, aparece un nuevo inquilino que es la ASOCIACIÓN. Esta Asociación realiza una labor social con mujeres y niñas sin ánimo de lucro. No realizan una actividad económica como XX y, por tanto, el alquiler es más bajo y se cobra anualmente. También la superficie arrendada es mucho menor. La condición que se puso es que la propiedad correría con los gastos para conseguir la separación total de ambos inquilinos y que la ASOCIACIÓN correría con los gastos del acondicionamiento de su inmueble, cuando fuere necesario y cuando ellas lo

consideraran oportuno. No se estableció fecha para estas intervenciones. Aporto como documento número 02 un proyecto que me han enviado hace unos meses conforme están realizando unas obras.”

Séptimo.- Medios personales y materiales

YY carece por completo de medios personales y materiales. El propio representante ante la Inspección ha declarado a este respecto que:

“al haber externalizado toda la gestión, YY no tiene medios materiales y humanos. Cada mes facturo 300 euros, aproximadamente, por estos servicios. Me hicieron un poder, que ya ha sido aportado, con el que firmo y actúo en representación de YY. Si por ejemplo hay que hacer un contrato con un constructor, lo firmo yo. No obstante, no tengo dedicación exclusiva, pues tengo otros clientes a los que presto servicios de asesoramiento, gerencia, entre otros. No tengo personal en mi despacho, lo llevo todo yo.”

Octavo.- Situación financiera de YY

Tal como se acreditó en el anterior expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, las dos fundaciones mencionadas –“YY” e “ZZ”– transfieren de forma recurrente a YY fondos para sufragar los costes de las obras. En su gran mayoría, estas sumas provienen de los padres de los alumnos del colegio (más del 85% de los fondos son donados por personas físicas), y se distribuyen entre las dos sociedades, YY y XX, a la primera mediante ampliaciones de capital, y a la segunda para cubrir los déficits de explotación.

Visto que en los períodos objeto de comprobación, el sumatorio de las bases imponibles del IVA devengado es el siguiente:

IVA DEVENGADO	2020	2021	2022
SUMATORIO BASES IMPONIBLES	210.111,59	238.541,96	274.338,17

Atendiendo pues a los ingresos ordinarios de la actividad, se requirió a YY explicaciones de cómo se financiaron las obras acometidas en los períodos objeto de comprobación. El representante manifestó al respecto que *“las obras se financiaron con dinero que tenía YY previamente y sobre todo de una entrada de una expropiación de, aproximadamente, 380.000,00 €. Yo cuando entré en YY tenía alrededor de 2 millones de euros en los bancos, pero no sé de dónde provienen.”*

En efecto, en 2020 y 2021 la cifra de ingresos registrados en contabilidad se vio incrementada por los procedentes de, respectivamente para cada ejercicio, “Demarcación de carreteras del Estado” (632.216,97 €) y “Expropiación” (430.053,95 €).

Por su parte, en el año 2022 los únicos ingresos son estrictamente los del arrendamiento, además de 750 € de gastos financieros.

YY ha manifestado en este mismo sentido:

“El origen de los fondos procede de diferentes ampliaciones de capital realizadas en años anteriores y a los alquileres cobrados, junto con sus repercusiones de IBI. (...)”

“Durante esta semana he podido comprobar que estaba equivocado en las fechas de las ampliaciones de capital, pues son anteriores a lo que yo pensaba.

De hecho, los saldos bancarios que arroja el asiento de apertura de 1 de enero de 2015 son los siguientes:

FONDO DE INVERSION BANCO 1	100.000,00
IMPOSICION A PLAZO BANCO 2	700.000,00
IMPOSICION A PLAZO BANCO 3	100.000,00
SALDO CC BANCO 3	4.291,75
SALDO CC BANCO 4	980.273,51
SALDO CC BANCO 1	15.490,97
SALDO CC BANCO 2	21.794,41
	1.921.850,64

He analizado los asientos iniciales de los diferentes diarios de años sucesivos y los saldos bancarios, más o menos, se mantienen. Por ello concluyo que la tesorería inicial del 2020 es anterior a 2015. Conclusión que me ha sido corroborada por consejeros antiguos.”

Las ampliaciones de capital realizadas son las siguientes:

Fecha acuerdo	14/12/2007	19/12/2008	15/12/2009	27/12/2010	27/12/2011
Capital	70.016,50	65.460,92	78.556,71	53.266,63	42.021,92
Prima de emisión	930.019,50	869.508,36	1.043.457,90	707.533,29	558.171,56
Total	1.000.036,00	934.969,28	1.122.014,61	707.533,29	600.193,48

Fecha acuerdo	27/12/2012	18/12/2013	17/12/2014	15/12/2015	28/12/2016
Capital	21.035,00	31.041,65	24.610,95	3.606,00	4.194,98
Prima de emisión	279.405,00	412.321,95	326.903,85	47.898,00	55.721,34
Total	300.440,00	443.363,60	351.514,80	51.504,00	59.916,32

	TOTAL
Capital	393.811,26
Prima de emisión	5.230.940,75
Total	5.571.485,38

Y, de conformidad con los datos aportados por YY, las entidades que suscribieron las nuevas acciones en estas ampliaciones de capital fueron:

Años	FUNDACION PRIVADA ZZ		FUNDACION PRIVADA YY	
	Capital social	Prima de emisión	Capital social	Prima de emisión
2012	21.035,00	279.405,00	0,00	0,00
2013	24.040,00	319.320,00	7.001,65	93.001,95
2014	7.061,75	93.800,25	17.549,20	233.103,60
2015	0,00	0,00	3.006,00	47.898,00
2016	0,00	0,00	4.194,98	55.721,34

Noveno.- Cuotas de IVA soportado

Las cuotas de IVA Soportado declaradas en los períodos objeto de comprobación fueron:

IVA SOPORTADO DECLARADO	1T	2T	3T	4T	TOTAL
2020	29.416,28	25.161,66	66.619,35	6.599,40	127.796,69
2021	29.930,95	42.692,63	31.777,11	45.185,74	149.586,43
2022	24.450,26	30.601,81	51.573,80	33.566,21	140.192,08

La Inspección solicitó la clasificación de las cuotas soportadas en función del proyecto al que correspondían, lo que se resume del siguiente modo:

- Períodos de liquidación del año 2020

IVA SOPORTADO DECLARADO 2020	1T	2T	3T	4T	TOTAL
GASTOS ACTIVIDAD	7.229,76	2.594,89	39,66	92,94	9.957,25
PROYECTO BÁSICO ANEXO 2 ADENDA 2019 Y PETICIONES XX	22.186,52	22.566,77	66.579,69	6.506,46	117.839,44
TOTAL	29.416,28	25.161,66	66.619,35	6.599,40	127.796,69

- Períodos de liquidación del 2021

IVA SOPORTADO DECLARADO 2021	1T	2T	3T	4T	TOTAL
GASTOS GENERALES	5.516,39	241,64	2.733,40	-4.902,68	3.588,75
PROYECTO BÁSICO ANEXO 2 ADENDA 2019 Y PETICIONES XX	24.414,56	42.251,49	27.720,46	41.569,35	135.955,86
MANTENIMIENTO EDIFICIO CENTRAL	0,00	0,00	1.323,25	198,13	1.521,38
PROYECTO PADEL	0,00	0,00	0,00	2.442,34	2.442,34
PROYECTO ZZ INFANTIL	0,00	199,50	0,00	5.878,60	6.078,10
TOTAL	29.930,95	42.692,63	31.777,11	45.185,74	149.586,43

- Períodos de liquidación del 2022

IVA SOPORTADO DECLARADO 2022	1T	2T	3T	4T	TOTAL
GASTOS GENERALES	195,69	1.303,63	319,07	3.394,24	5.212,63
PROYECTO BÁSICO ANEXO 2 ADENDA 2019 Y PETICIONES XX	9.958,22	1.270,29	32.056,04	0,00	43.284,55
MANTENIMIENTO EDIFICIO CENTRAL	76,48	0,00	0,00	0,00	76,48
PROYECTO PADEL	4.163,64	0,00	0,00	0,00	4.163,64
PROYECTO ZZ INFANTIL	10.056,23	15.628,13	10.180,68	29.044,72	64.909,76
PROYECTO PLACAS SOLARES	0,00	12.399,76	9.018,01	1.127,25	22.545,02
TOTAL	24.450,26	30.601,81	51.573,80	33.566,21	140.192,08

Esta clasificación agrupa los gastos en los distintos proyectos, además de otros gastos propios de la actividad. Así:

- ✓ Las cuotas soportadas correspondientes a gastos esenciales de cualquier actividad económica (registro, notario, asesores...) se han clasificado como "Generales".
- ✓ Cuotas soportadas de 117.839,44 € en 2020, 135.955,86 € en 2021, y 43.284,55 € euros en 2022, derivadas del "Proyecto Básico" incluido como Anexo 2 de la adenda del contrato suscrito con XX de 02/09/2019 y demás peticiones efectuadas por la arrendataria XX que no han sido repercutidas a la misma.
- ✓ Cuotas soportadas relacionados con gastos de mantenimiento, en los que se han incluido roturas de tuberías o limpieza de poda de árboles.
- ✓ Cuotas soportadas derivadas del proyecto de pádel por importe de 2.442,34 € en 2021, y 4.163,64 € en 2022. YY ha aclarado que este proyecto *"no fue una propuesta de XX, la iniciativa fue de YY con la asociación de antiguos alumnos del colegio. Quien iba a gestionar el pádel era la asociación de antiguos alumnos. Era una forma de obtener ingresos sobre los terrenos de YY, siendo un club deportivo independiente del colegio para todo el que quisiera entrar."*
- ✓ Cuotas soportadas derivadas del proyecto de ZZ Infantil (adenda de 02/05/2022), por importe de 6.078,10 € en 2021, y 64.909,76 € en 2022.
- ✓ Cuotas soportadas derivadas del proyecto de placas solares (adenda de 02/05/2022), por importe de 22.545,02 € en 2022.

En el Anexo figura el detalle de todas aquellas facturas recibidas relacionadas con las obras, sin incluir las relativas a gastos fijos o generales de la entidad.

Estas cuotas soportadas no hubieran podido ser deducibles en sede de XX de haber sido soportadas por esta, habida cuenta de la exención que el art. 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), prevé para las actividades de enseñanza.

Décimo.- Notificación al sujeto pasivo de la posible existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El 27/06/2025 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. Con fecha 14/07/2025 la entidad solicitó ampliación del plazo de alegaciones por un período adicional de 7 días hábiles. El obligado tributario no ha presentado alegaciones.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del RGAT, el 4 de agosto de 2025 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 6 de agosto de 2025 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.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la Ley 58/2003, General Tributaria, para que la Inspección de los Tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya a estos efectos. El artículo 194 del RGAT, desarrolla la composición de la Comisión consultiva en los siguientes términos:

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

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

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

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

Segundo.- Procedimiento

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 concurran las siguientes circunstancias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación 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 negocial 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 en el expediente

Una vez expuestos los antecedentes, hechos y parte de los fundamentos de derecho, corresponde analizar si en el presente caso concurren las circunstancias necesarias para apreciar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. A juicio de esta Comisión, resultan relevantes los siguientes extremos:

1. YY es la propietaria de una finca y de las construcciones allí edificadas, sita en MUNICIPIO TT. XX es la arrendataria, que desarrolla en ella la actividad de enseñanza (Colegio ZZ). El contrato inicial de arrendamiento vigente data de fecha 3/01/2011.
2. El citado inmueble es el único que arrienda YY y lo hace a un solo cliente, XX, hasta el 2/09/2019. A partir de dicha fecha, también alquila una parte de la finca a la entidad “ASOCIACIÓN”.
3. YY desarrolla una actividad de arrendamiento, sujeta y no exenta en IVA, que genera el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. En cambio, XX no goza

del derecho de deducción, ya que se dedica a la actividad de enseñanza, sujeta y exenta de IVA.

4. YY asume el coste de obras y la adquisición de bienes y servicios que redundan en exclusivo beneficio de XX. YY deduce las cuotas de IVA soportado derivadas de la adquisición de dichos bienes y servicios.
5. En fecha 2/09/2019 y 2/05/2022 se firman dos modificaciones del contrato inicial de arrendamiento a XX:
 - a. La primera de ellas, denominada adenda, y que tiene su origen declarado en una regularización administrativa de su situación tributaria, consistió en pactar una reducción de la superficie objeto de alquiler, en contraprestación de la cual YY se compromete a realizar unas obras en favor de la arrendataria. En particular, obras de reforma del edificio central del colegio y los accesos, cuyos costes son asumidos íntegramente por YY y no se refacturan a XX que es quien disfruta de dichas obras. La inversión asciende a 1.424.123,05 € en los años objeto de comprobación (570.597,39 € en 2020, 647.408,8 € en 2021, y 206.116,86 € en 2022). La renta arrendaticia pactada en 2011 se mantiene invariable en 112.000 €/año.
 - b. Por medio de la segunda, denominada novación, se añaden al contrato de 2011 los pactos relativos a dos proyectos de construcción distintos: la instalación de placas fotovoltaicas (113.846 €) y la ampliación del parvulario (1.342.494 €). YY continúa asumiendo los costes de tales obras que redundan en beneficio de XX, pero en esta ocasión se pactan sendos aumentos de la renta arrendaticia para trasladarlos a XX en un horizonte temporal de 12 años (para la inversión en placas) y de 25 años (para la inversión en el parvulario). Tales incrementos presentan las siguientes características:
 - i. Son temporales, esto es, se convienen con carácter limitado a un plazo de 12 años (el correspondiente a las placas), y de 25 años (el relativo al parvulario)
 - ii. Se calcula e incluye en el aumento una tasa de rentabilidad anual del 5% y del 5,5%, respectivamente
 - iii. En el segundo caso (parvulario), los incrementos se producirán escalonadamente hasta el 5º año, en que se aumentará 94.455 € anuales hasta el año 25º, según se pacta en una nueva adenda firmada en el 2023.
6. Con anterioridad a la novación, de fecha 2/05/2022, el 11 de febrero de ese mismo año, la Comisión consultiva había declarado (Informe de conflicto en la aplicación de la norma tributaria nº 6 bis) la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las actuaciones inspectoras sobre períodos anteriores, y se había dictado el subsiguiente acuerdo de liquidación el 10/03/2022.

7. YY carece de cualquier medio material y personal propios, y arguye que ha *“externalizado toda la gestión”*, en concreto, a su representante ante la Inspección, quien a su vez ha declarado: *“No tengo personal en mi despacho, lo llevo todo yo.”*
8. Según manifestaciones de la propia interesada, las obras son propuestas por XX como usuaria, quien analiza los proyectos *“para comprobar que cubre sus necesidades, pero quien aprueba y da la conformidad es YY”*. Igualmente señala el obligado tributario, *“toda la gestión de la obra se lleva a cabo por YY (...) XX no interviene a efectos de la supervisión.”*
9. En cambio, las respuestas de los industriales intervenientes en las obras a los requerimientos de información realizados por la Inspección, ponen de manifiesto que en su mayoría no tuvieron ningún contacto directo con YY, sino que trataron con personal o representantes del Colegio ZZ, esto es, de XX (además de con personal de un estudio de arquitectura externo), para cualquier extremo o incidencia en su ejecución, desde la elaboración de presupuestos a las actas de visita de obra, negociación de precios, facturación, etc. Son diversos los documentos en que se evidencia una pretensión por evitar cualquier mención al colegio o su nombre, y en cambio, se dan instrucciones explícitas a los proveedores para que figure expresamente YY como destinatario.

Los ingresos ordinarios o recurrentes de YY no son suficientes para financiar las obras que asume en beneficio de XX, según se desprende de la contabilidad y del análisis de sus cuentas bancarias. Esto supone que la entidad deba hacer uso de los fondos obtenidos ordinariamente por sucesivas ampliaciones de capital de cadencia anual a las que han acudido las Fundaciones “ZZ” e “YY”, vinculadas a YY y XX, sin perjuicio de los ingresos excepcionales derivados de expropiaciones obtenidos por YY. Las dos fundaciones transfieren de forma recurrente a YY fondos para sufragar los costes de las obras. En su gran mayoría, estas sumas provienen de los padres de los alumnos del colegio (más del 85 por ciento de los fondos son donados por personas físicas) y se distribuyen entre las dos sociedades, YY y XX, a la primera mediante ampliaciones de capital, y a la segunda para cubrir los déficits de explotación.

10. De acuerdo con la operativa descrita, YY ha asumido gastos que han posibilitado la deducción íntegra de las cuotas de IVA soportadas que hubieran resultado no deducibles para la entidad arrendataria y beneficiaria de los mismos, XX, dado que realiza una actividad exenta, según los artículos 20.Uno.9º y 94 de la LIVA. El coste de las obras asumido por YY derivado de la adenda de 2019, no se traslada a XX. Los costes de los dos proyectos (placas y parvulario) derivados de la novación del contrato de 2022 son asumidos por YY también, pero se trasladan a XX mediante un incremento temporal de la renta anual arrendaticia, en un horizonte de 12 años (placas) y 25 años (parvulario).

11. Tal como se ha indicado, paralelamente a la suscripción de la adenda de 2019, se formalizó el mismo día un contrato de arrendamiento con la “ASOCIACIÓN” sobre una parte de la finca, hasta entonces ocupada por XX. Del contrato de arrendamiento suscrito con la Asociación se destaca el precio (25.000 €/año por 6.513,04 m²), y el hecho de que, en este caso, es la arrendataria quien asume de forma directa cualquier obra a ejecutar sobre la finca, ya sea de mantenimiento, acondicionamiento, reparación o mejora. Incluso se prevé que, al finalizar el contrato, la “ASOCIACIÓN” proceda a retirar las obras o YY pague su valor residual. Además, la arrendataria, asociación sin ánimo de lucro dedicada a actividades de formación e inserción de la mujer, queda obligada contractualmente a suscribir un seguro de responsabilidad civil y de daños a terceros por importe mínimo de 600.000 €.

12. Las diferencias entre las cláusulas de este contrato con ASOCIACIÓN y los pactos alcanzados con XX (arrendataria del colegio ZZ) son manifiestamente significativas.

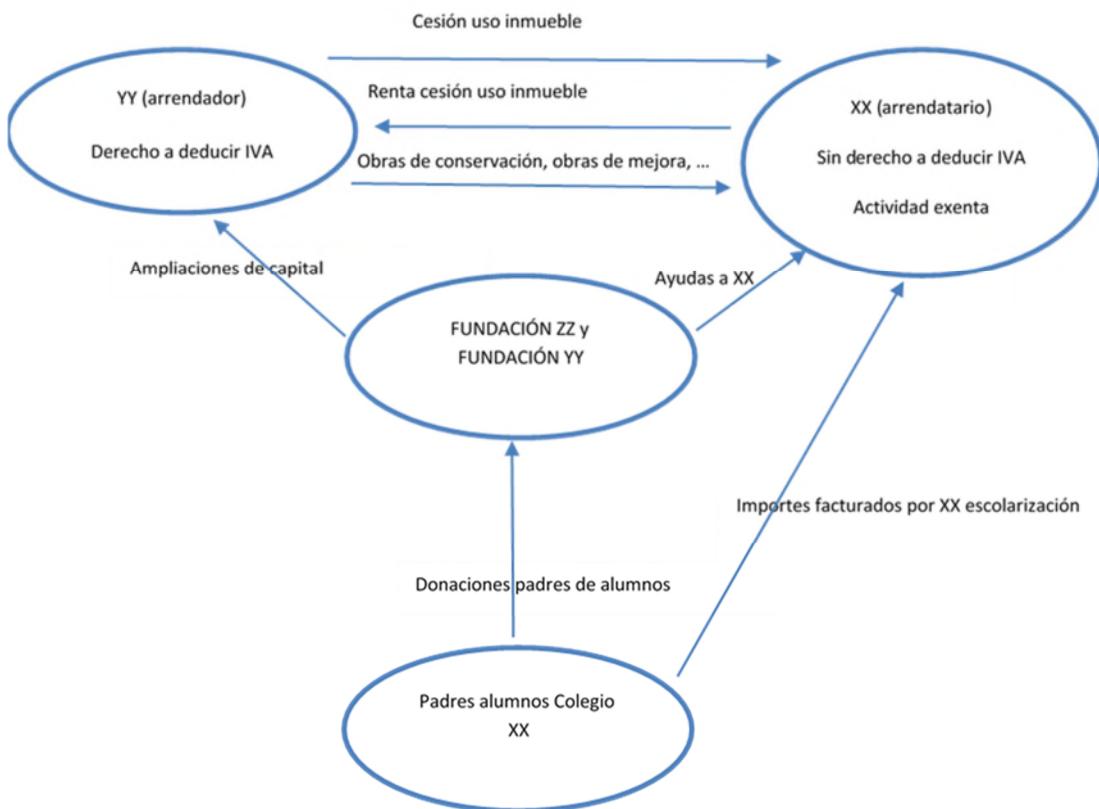
Quinto.- Análisis de los elementos y circunstancias concurrentes (I)

Como se ha indicado en apartados anteriores, el presente expediente se refiere a unas operaciones similares, arrendamiento de un inmueble de YY a XX para la explotación del colegio “ZZ” y asunción por YY del coste de las obras realizadas en dicho inmueble en beneficio de XX, a las operaciones que ya fueron sometidas previamente a la consideración de la Comisión consultiva respecto de períodos anteriores a los ahora comprobados, alcanzando entonces al IVA de 1T/2012 a 4T/2015. La Comisión en su informe declaró la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Así, en primer lugar, se ha podido constatar que la situación de ambas entidades, YY (arrendadora) y XX (arrendataria), no ha experimentado variación a los efectos que aquí interesan, ni tampoco en lo atinente a la vinculación entre ellas y también con las Fundaciones – ZZ e YY –, que distribuyen los fondos obtenidos que en su gran mayoría provienen de los padres de los alumnos del colegio (más del 85% de los fondos donados por personas físicas) entre ambas sociedades, a YY mediante ampliaciones de capital que suscriben para sufragar los costes de las obras, y a XX mediante ayudas para cubrir los déficits de explotación..

YY continúa con la actividad de arrendamiento de fincas, para la que, sin embargo, y como se había constatado en los períodos previos comprobados, no dispone empero de medios de ninguna clase, no dispone de ningún trabajador ni posee local afecto; del mismo modo, tampoco incurre en ningún gasto de los que podrían considerarse ordinarios en cualquier actividad –y propiamente de la de arrendamiento de inmuebles, más allá de los servicios de línea telefónica y asesoramiento jurídico y gestoría. También es destacable, en este sentido, que la aducida externalización de las actividades de una persona jurídica que cuenta con un activo de 10.214.098,16 € se haya producido en favor de una sola persona física.

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



En cuanto a la concreta actividad desarrollada, hasta el año 2019 YY tuvo un único cliente, XX, que constituyó así su única fuente de ingresos recurrentes. A partir de ese año, pero en la práctica desde 1/01/2020, la ASOCIACIÓN pasa también a ocupar parte de la finca en las condiciones antes referidas.

En 2019, pues, se produce una modificación en el contrato de arrendamiento con XX. Esa adenda alude a una reducción de la superficie alquilada a 151.916 m², con mantenimiento del precio acordado y la asunción plena por la propietaria YY del coste de unas determinadas obras de reforma en el edificio central del colegio y en los accesos al mismo, que en los años objeto de comprobación asciende a 1.424.123,05 € (570.597,39 € en 2020, 647.408,8 € en 2021, y 206.116,86 € en 2022), en contraprestación (según se estipula) de la reducción de la superficie arrendada originariamente.

En el contrato inicial a XX, de 03/01/2011, se estipula que el objeto del contrato es una finca de 217.894,75 metros cuadrados, situada en la CALLE 1 de MUNICIPIO TT. En la mencionada adenda de 2019 se estipula que se reduce la superficie arrendada a 151.916 metros cuadrados. Sin embargo, del expediente cabe concluir que tal reducción no fue real, pues la superficie disfrutada por XX siguió siendo la misma, tal y como se

reconoce por el propio obligado tributario en el documento aportado “Identificación de los inmuebles de YY”, en el que admite, a resultas de la adenda, que “*al Colegio ZZ solamente se le alquilaba lo que realmente utilizaba, es decir, la zona perimetrad como uso escolar, totalmente vallada*”. Por tanto, la aparente reducción de la superficie arrendada de 217.894,75 a 151.916 metros cuadrados, una minoración de 65.978,75 metros cuadrados nada desdeñable que se supone que revertía a la propiedad para su explotación independiente, no fue tal en la medida en que la superficie alquilada a XX por una renta anual de 112.000 euros era la que realmente utilizaba desde 2011 y ha seguido utilizando XX para la explotación de su actividad docente, la zona perimetrad y vallada del colegio.

Es decir, que no sólo se mantiene un precio que en las precedentes actuaciones inspectoras ya se había revelado anómalamente bajo –lo que se ha confirmado tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa-, sino que, de facto, la adenda convierte a la operación incluso en más antieconómica, por causa de los nuevos costes de obras del colegio por un importe global de 1.424.123, 05 €, que son soportados íntegramente por YY sin que sean objeto de traslación a su beneficiario XX. Así, puede verse que el importe de las obras costeadas supera en mucho los ingresos obtenidos por el alquiler (sin refacturaciones) para cada uno de los períodos comprobados:

PROYECTO BÁSICO ANEXO 2 ADENDA 2019 Y PETICIONES XX	2020	2021	2022
RENTA ANUAL XX	112.000,00	112.000,00	112.000,00
OBRAS ASUMIDAS YY	570.597,39	647.408,80	206.116,86
RENTA NETA YY	- 458.597,39	- 535.408,80	- 94.116,86
METRO CUADRADOS	151.916,00	151.916,00	151.916,00
RENTABILIDAD	- 3,02	- 3,52	- 0,62

Por otra parte, los gastos asumidos por YY se refieren a:

- Reforma del edificio central, destinado al uso docente, administrativo y residencial.
- Reforma del parking y viales de tráfico.
- Reparación del muro y barrera infantil.
- Renovación del sistema de refrigeración y calefacción de edificios escolares.

Todos ellos, derivados de peticiones efectuadas por XX y cuya asunción no correspondería rectamente, entre partes independientes, a ningún propietario.

Y en cualquier caso, puede añadirse que alquilar una finca de 151.916 m² en MUNICIPIO TT por una renta de 112.000 € al año (lo que supone una rentabilidad por metro cuadrado de 0,74 €), resulta alejada de cualquier referencia posible del mercado y carente de todo sentido económico, atendiendo a las características de la finca, la propia finalidad del negocio inmobiliario, y a que el volumen de compras y gastos que asume YY resulta muy superior a la renta percibida, sin que, por otra parte, se hayan acreditado los cálculos eventualmente elaborados para su fijación. Tampoco se ha aportado ninguna prueba ni indicio de que se hubiera producido cualquier suerte de negociación entre las partes previa a la firma del contrato. La única justificación

esgrimida en su momento para justificar la renta pactada (tener en cuenta las “previsibles inversiones y los perjuicios ocasionados al arrendatario”) se ha revelado también carente de soporte probatorio. Frente a ello, el valor catastral del inmueble, revisado en el año 2006, asciende a 16.069.365,11 €, lo que da una idea indicativa de lo exiguo de la renta convenida, la distancia a la que se encuentra de la mínima rentabilidad y, por ende, de su incongruencia, tal como ha avalado el Tribunal Superior de Justicia de COMUNIDAD AUTÓNOMA en su sentencia nº XXXX/2025, de XX/XX/2025.

Es por ello que los recursos financieros ordinarios necesarios para paliar el persistente desequilibrio entre ingresos y gastos y seguir acometiendo nuevas obras los obtiene principalmente por medio de operaciones de aumento de capital social acordadas por YY que son suscritas íntegramente por las Fundaciones privadas ZZ e YY. Estas entidades también allegan fondos a XX, arrendataria del inmueble y titular de la actividad docente.

Sexto.- Análisis de los elementos y circunstancias concurrentes (II)

En 2022 se firma una nueva modificación del contrato de arrendamiento a XX, denominada novación, por la que se añaden dos proyectos de obras en el colegio (instalación de placas fotovoltaicas y construcción del nuevo parvulario) que, una vez más, se atribuyen a YY que asume íntegramente los costes de dichas obras. La diferencia con la anterior situación radica en que se pacta una repercusión de su coste a la arrendataria a través de un incremento –temporal- del montante de la renta arrendaticia.

Esta traslación se articula, sin embargo, de forma distinta para el proyecto de instalación de las placas (tasa de rentabilidad del 5% y período de recuperación de 12 años) y para el de la ampliación del parvulario (tasa de rentabilidad anual del 5,5%, a 25 años, y con cuotas escalonadas hasta el 5º año).

Por otra parte, debe destacarse el incremento de la renta arrendaticia limitado a un período de tiempo. Parece claro que no es más que una refacturación del coste de las inversiones efectuadas por YY, no de forma instantánea sino diferida en un horizonte temporal de 12 y 25 años, por lo que el núcleo de la operación -el alquiler de 150.000 m² con las construcciones propias de un centro educativo por 112.000 € anuales en MUNICIPIO TT- permanece invariable.

Llama la atención la diferencia en el período de “recuperación” entre uno y otro proyecto, 12 años en el proyecto de las placas fotovoltaicas, cuyo coste es de 113.846 €, y 25 años en el proyecto del parvulario, es decir, que el mayor plazo corresponda a la inversión mayor (1.342.494 €), cuyo “retorno” además se pacta de forma escalonada y creciente. De este modo, resultaría que, pasados 10 años, que sería el plazo para la regularización de las cuotas soportadas de IVA y deducidas íntegramente por YY en la

adquisición de los bienes de inversión que fija el artículo 107 de la LIVA, la situación devendría de regularización imposible, lo que no puede perderse de vista cuando ambas partes, lejos de ser independientes, mantienen, como es el caso, una clara unidad de dirección y por consiguiente se encuentran en posición de poder modificar a conveniencia los términos de aquella novación.

Pese al acuerdo de refacturación del coste de los proyectos con una rentabilidad adicional, lo cierto es que YY deduce íntegramente estas cuotas el año en que las soporta, y obtiene la devolución correspondiente. La recuperación por la Hacienda Pública de las cuotas de IVA de los respectivos proyectos, mediante el IVA repercutido a XX correspondiente al incremento temporal de la renta de alquiler se produciría en el año 9 para las placas solares y en el año 16 para el proyecto del parvulario:

COSTE PLACAS SOLARES	IVA SOPORTADO YY
113.846,00 €	23.907,66 €

AÑO	PRECIO REFACTURADO A XX PLACAS SOLARES VÍA RENTA ALQUILER	IVA REPERCUTIDO	IVA ACUMULADO
1	12.845,00 €	2.697,45 €	2.697,45 €
2	12.845,00 €	2.697,45 €	5.394,90 €
3	12.845,00 €	2.697,45 €	8.092,35 €
4	12.845,00 €	2.697,45 €	10.789,80 €
5	12.845,00 €	2.697,45 €	13.487,25 €
6	12.845,00 €	2.697,45 €	16.184,70 €
7	12.845,00 €	2.697,45 €	18.882,15 €
8	12.845,00 €	2.697,45 €	21.579,60 €
9	12.845,00 €	2.697,45 €	24.277,05 €
10	12.845,00 €	2.697,45 €	26.974,50 €
11	12.845,00 €	2.697,45 €	29.671,95 €
12	12.845,00 €	2.697,45 €	32.369,40 €

COSTE PARVULARIO	IVA SOPORTADO YY
1.342.494,00 €	282.019,29 €

AÑO	PRECIO REFACTURADO A XX PARVULARIO VÍA RENTA ALQUILER	IVA REP.	IVA ACUMULADO
1	57.806,00 €	12.139,26 €	12.139,26 €
2	67.441,00 €	14.162,61 €	26.301,87 €
3	77.055,00 €	16.181,55 €	42.483,42 €
4	86.709,00 €	18.208,89 €	60.692,31 €
5	94.455,00 €	19.835,55 €	80.527,86 €
6	94.455,00 €	19.835,55 €	100.363,41 €
7	94.455,00 €	19.835,55 €	120.198,96 €

8	94.455,00 €	19.835,55 €	140.034,51 €
9	94.455,00 €	19.835,55 €	159.870,06 €
10	94.455,00 €	19.835,55 €	179.705,61 €
11	94.455,00 €	19.835,55 €	199.541,16 €
12	94.455,00 €	19.835,55 €	219.376,71 €
13	94.455,00 €	19.835,55 €	239.212,26 €
14	94.455,00 €	19.835,55 €	259.047,81 €
15	94.455,00 €	19.835,55 €	278.883,36 €
16	94.455,00 €	19.835,55 €	298.718,91 €
17	94.455,00 €	19.835,55 €	318.554,46 €
18	94.455,00 €	19.835,55 €	338.390,01 €
19	94.455,00 €	19.835,55 €	358.225,56 €
20	94.455,00 €	19.835,55 €	378.061,11 €
21	94.455,00 €	19.835,55 €	397.896,66 €
22	94.455,00 €	19.835,55 €	417.732,21 €
23	94.455,00 €	19.835,55 €	437.567,76 €
24	94.455,00 €	19.835,55 €	457.403,31 €
25	94.455,00 €	19.835,55 €	477.238,86 €

Como indicio de la unidad de actuación entre arrendador y arrendatario, que no parece tener otra finalidad que poder deducir íntegramente, en sede de YY (arrendador), el IVA soportado de todas las obras del colegio que explota XX (arrendatario), puede destacarse la diferencia que resultaría en la base imponible del arrendamiento, respecto de la renta pactada por YY y XX, si se aplicaran las reglas para operaciones vinculadas en las que no se cuenta con un valor de mercado comparable, conforme a las pautas específicas que fija la propia Ley del IVA. Estas reglas presentan como denominador común la consideración de los costes como elemento clave en la determinación de la base imponible del alquiler, es decir, del importe de la renta sobre el que habría de repercutirse el impuesto.

A este respecto, el artículo 79.Cuarto de la LIVA, con respecto al autoconsumo de servicios, establece:

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Y el apartado Cinco del mismo artículo señala:

Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

(...)

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

(...)

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional."

Los preceptos que se acaban de transcribir no son de directa aplicación al caso aquí analizado, en cuanto que el presente conflicto no supone la regularización de una operación vinculada sino la evaluación del negocio artificioso o impropio realizado con la finalidad de eludir las consecuencias de la tributación correspondiente al acto o negocio usual o propio.

En este caso, un precio de alquiler inferior al valor de mercado resultante de la aplicación de la Ley de IVA puede tomarse como indicio de la artificiosidad de la operación y de la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro o ventaja fiscal obtenida, que sí son objeto de análisis en el presente conflicto, en cuanto que permite inferir que de la operación de arrendamiento entre YY y XX, para que aquella pueda deducir íntegramente el IVA soportado de las obras del colegio, no se desprende otro efecto relevante distinto al ahorro fiscal señalado. Pues si hubiese una finalidad distinta u otros efectos relevantes, lo lógico sería que el precio del alquiler se acercase a un valor de mercado como el que aquí se calcula conforme a la LIVA, de tal forma que la actividad de la entidad arrendadora tuviese un sentido económico distinto al de permitir deducirse las cuotas de IVA soportado de unas obras que no hubiera podido deducirse en ningún caso el arrendatario, que es el beneficiario directo de las mismas.

Por tanto, un precio mínimo del arrendamiento en situaciones como la que nos ocupa debería integrar los costes o gastos asumidos por YY en relación con el edificio arrendado, así como su amortización, reforma y mantenimiento. Pues bien, a la hora de calcular estos costes, se toma como referencia el valor neto contable del inmueble más todos los gastos incurridos en los períodos comprobados. Para ello, puede partirse del valor en libros de todos los gastos incurridos hasta el 2020 con adición de los costes de los períodos comprobados.

Asimismo, resulta de interés señalar que en Sentencia de 4/11/2024 (rec. 1749/2023), el Tribunal Supremo ha concluido que, en el marco de una operación vinculada consistente en un servicio de arrendamiento de un bien de inversión sujeto y no exento al IVA, en la cual no existe un comparable, la fijación de los costes que integran la base

imponible de IVA, ex art. 79.Cinco de la LIVA, tiene que incluir la periodificación del coste de amortización del bien de inversión, pero cuantificada aplicando las reglas del artículo 107 de la LIVA, en un plazo de 10 años, y no en función de la amortización contable (vida útil). De este modo, se tiene en cuenta el criterio contenido en dicha sentencia a la hora de efectuar el cálculo de la amortización.

	Valor neto contable 2020	Coste Adenda 2019	Coste Placas Solares	Coste Parvulario	Total costes	Total costes a 10 años
2020	7.149.773,77 €	570.597,39			7.720.371,16 €	772.037,12 €
2021	7.149.773,77 €	647.408,80			8.367.779,96 €	836.778,00 €
2022	7.149.773,77 €	206.116,86	113.846 €		8.687.742,82 €	868.774,28 €
2023	7.149.773,77 €			1.342.494 €	10.030.236,82 €	1.003.023,68 €

(Los costes totales incluyen los acumulados de los períodos anteriores)

Comparando, por un lado, los ingresos de alquiler del inmueble percibidos por YY de XX, teniendo en cuenta la actualización temporal de la renta derivada de la refacturación de las placas y el parvulario, y, por otro lado, los costes totales del inmueble en los que ha incurrido YY computables en un plazo de 10 años, resulta lo siguiente (a efectos de simplificar la comparativa se considera que la refacturación de las placas solares se inició a principios del 2022 y la del parvulario a principios del 2023):

AÑO	ALQUILER	PLACAS SOLARES	PARVULARIO	TOTAL INGRESOS	TOTAL COSTES A 10 AÑOS
2020	112.000,00 €	-	-	112.000,00 €	772.037,12 €
2021	112.000,00 €	-	-	112.000,00 €	836.778,00 €
2022	112.000,00 €	12.845,00 €	-	124.845,00 €	868.774,28 €
2023	112.000,00 €	12.845,00 €	57.806,00 €	182.651,00 €	1.003.023,68 €
2024	112.000,00 €	12.845,00 €	67.441,00 €	192.286,00 €	1.003.023,68 €
2025	112.000,00 €	12.845,00 €	77.055,00 €	201.900,00 €	1.003.023,68 €
2026	112.000,00 €	12.845,00 €	86.709,00 €	211.554,00 €	1.003.023,68 €
2027	112.000,00 €	12.845,00 €	94.455,00 €	219.300,00 €	1.003.023,68 €
2028	112.000,00 €	12.845,00 €	94.455,00 €	219.300,00 €	1.003.023,68 €
2029	112.000,00 €	12.845,00 €	94.455,00 €	219.300,00 €	1.003.023,68 €

Como puede observarse, en todos los períodos desde 2020 hasta 2029, existen diferencias muy significativas y relevantes entre el precio cobrado por YY (con las actualizaciones de la renta correspondientes a la refacturación de las placas y del parvulario, y el que resultaría de computar, conforme a un criterio financiero, los costes totales asumidos por YY por razón del bien arrendado, con lo que ha de concluirse que la operación se halla netamente fuera de mercado.

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

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.

En primer lugar, para llegar a la conclusión de que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas para la consecución del resultado, se hace necesario desentrañar el sustrato o realidad económica de los hechos y circunstancias acaecidas.

Sin perjuicio del respeto al principio de autonomía de la voluntad, cabe apreciar que la forma recta de operar en este supuesto habría sido que XX, como destinatario último y usuario efectivo que explota los inmuebles, y en tanto que arrendatario, hubiera asumido directamente el coste de las obras que en su propio beneficio se han emprendido a lo largo del tiempo.

Ahora bien, resulta que en tal caso, las cuotas de IVA asociadas a esas inversiones y gastos no hubiesen podido ser objeto de deducción, de forma que XX hubiera tenido que asumirlas como un coste más, porque desarrolla una actividad de enseñanza que goza de exención limitada –Artículo 20.Uno.9 de la LIVA-, lo que imposibilitaría la deducción de las cuotas soportadas de IVA –Artículo 94 de la LIVA.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa las partes se han desviado de este proceder, y han optado por interponer una sociedad –la aquí interesada- de tal forma que:

- Contra toda lógica económica y aun jurídica, es el arrendador quien asume el coste de absolutamente todas las obras que demanda o necesita el arrendatario.
- Como consecuencia, resulta que todas las cuotas soportadas de IVA son recuperables, con lo que la operativa adquiere un claro sentido económico favorable para el conjunto de las entidades participantes en la operación.

Se obtiene así una evidente ventaja fiscal, consistente en obtener devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando no se tendría derecho ni siquiera a su deducción si se hubiera actuado de modo usual.

En efecto, en el esquema operacional diseñado, se aprovechan los efectos de la interposición de la propietaria YY (cuya vinculación con XX es total, como evidencia la unidad de decisión que mantienen), como contratista de las obras ejecutadas en beneficio del colegio. YY, arrendadora del inmueble, a diferencia de XX goza del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por dichas obras.

Para la obtención de esa ventaja fiscal se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y que, huera como parece de cualquier otra significación

mercantil o empresarial, evidencia 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 XX no hubiera podido conseguir si hubiese contratado directamente las obras que precisaba, burlando así los principios del ordenamiento tributario español y comunitario.

En este mismo sentido, no es negligible la circunstancia comprobada de que YY no puede por sí misma (esto es, con el producto de su actividad ordinaria, los ingresos derivados del alquiler), sufragar el coste de obras continuas, algunas de presupuesto de ejecución superior al millón de euros: para ello requiere de recurrentes inyecciones de capital, aportadas por entidades vinculadas a ella de naturaleza fundacional, la Fundación ZZ y la Fundación YY, que también allegan fondos a XX. Dichos fondos provienen en su gran mayoría de los padres de los alumnos del colegio ZZ (más del 85 por ciento de los fondos donados por personas físicas). No es posible, desde luego, contando con unos ingresos de 112.000 € al año, y dejando al margen los cobros derivados de una expropiación por ser de todo punto extraordinarios, acometer de forma recurrente obras en beneficio exclusivo del arrendatario por importe de millones de euros. Y, en cualquier caso, no resulta ni propio ni usual que un arrendador se dedique a financiar y asumir obras millonarias en beneficio de un arrendatario.

La novación de 2022, por la cual por primera vez YY pasa a refacturar los costes de las obras futuras a su beneficiario directo mediante unos aumentos de la renta de duración temporal, resulta también artificiosa: en primer lugar, porque ningún arrendador independiente aceptaría las condiciones estipuladas, en cuanto que no recupera el coste de su inversión hasta pasados 25 años, y no obtiene de su inversión una rentabilidad suficiente para el riesgo que asume. Según declara el interesado, se trata de repercutir unos determinados costes, lo que no mitiga en lo más mínimo la artificiosidad de la operativa a la vista de las estipulaciones concretas acordadas: por ejemplo, que los incrementos de renta tengan una temporalidad variable en función del importe de la obra refacturada, siendo el plazo mayor de 25 años el estipulado para la inversión mayor que supera el millón de euros, la del parvulario; o la traslación de la mayoría del coste de la inversión una vez transcurridos 10 años desde que se produjo la misma, es decir, se traslada el coste a años vedados a la potestad de regularización administrativa de las deducciones de bienes de inversión, conforme al artículo 107 de la LIVA, con franca posibilidad para dos partes vinculadas de modificar a voluntad y aun de anular tales incrementos de la renta de alquiler a partir del undécimo año.

Por otra parte, no deja de ser reveladora la nula intervención de YY (una entidad sin ningún medio material ni personal) en el planteamiento, presupuesto y ejecución de ninguna de las obras, lo que se ve corroborado por las respuestas de los industriales, y las evidencias obtenidas de que su papel (contrariamente a lo alegado por la interesada) se reduce a ser el nombre que debía figurar en las facturas como destinatario.

A mayor abundamiento, la nueva relación arrendaticia pactada en 2019 por la interesada con la ASOCIACIÓN contrasta vivamente con la que mantiene con XX. En efecto, en

este caso, y aun tratándose de una entidad sin ánimo de lucro , se pacta que todas las obras –de cualquier tipo que sean- corren a su cargo, de suerte que YY nada asume, y obliga, además, a la arrendataria a contratar un seguro de responsabilidad civil y de daños a terceros. Estas cláusulas resultan del todo incomprensibles si se confrontan con la relación convenida con XX –una mercantil con ánimo de lucro-, para el alquiler de la mayor parte de la misma finca catastral, . En el mismo sentido, también llama poderosamente la atención la diferencia en el precio/m² pactado en uno y otro caso:

CLIENTE	XX, S.A.	ASOCIACIÓN
PRECIO	112.000,00 €	25.000,00 €
METRO CUADRADOS ALQUILADOS	151.916 m ²	6.513,04 m ²
€/m ²	0,74 €/m ²	3,84 €/m ²

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

El segundo requisito exigido por el artículo 15 LGT es que no se produzca ningún efecto económico relevante más allá del ahorro fiscal. En este sentido, no se observa que de las relaciones establecidas entre ambas entidades por mor del contrato de arrendamiento y sus modificaciones se haya deducido ningún otro efecto relevante y distinto al ahorro fiscal.

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

Las modificaciones del contrato de arrendamiento a XX que se producen en 2019 (adenda) y 2022 (novación) llevan aparejados los costes de una serie de obras en el colegio en beneficio de XX que son asumidos íntegramente por YY, que se deduce las cuotas de IVA correspondientes a dichas obras en el mismo año que las soporta, pidiendo la devolución correspondiente.

En la adenda de 2019, las obras asumidas por YY, cuyo coste asciende a 1.424.123,05 €, no se refacturan a XX. A partir de 2022, y en relación exclusivamente con las dos obras incluidas en la novación contractual pactada (placas fotovoltaicas y parvulario), la diferencia con la anterior situación radica en que se pacta una repercusión de su coste a la arrendataria a través de un incremento –temporal- del montante de la renta arrendaticia, por un plazo de 12 años, para la inversión menor de 113.846 € (placas), y, curiosamente, de 25 años para la inversión mayor (parvulario) de 1.342.494 €. Este incremento de la renta arrendaticia limitado a un período de tiempo resulta ciertamente insólito, jurídica y económico. No se refactura el coste de las inversiones

efectuadas por YY de forma instantánea sino diferida en un horizonte temporal de 12 y 25 años, por lo que el núcleo de la operación -el alquiler de 151.916 m² con las construcciones propias de un centro educativo por 112.000 € anuales en MUNICIPIO TT- permanece invariable.

En el caso de la inversión mayor (el parvulario), la recuperación por la Hacienda Pública de las cuotas de IVA del proyecto, mediante el IVA repercutido a XX correspondiente al incremento temporal de la renta de alquiler no se producirá hasta el año 16 (fundamento de derecho sexto) desde que se realizó la inversión y YY obtuvo la devolución de las cuotas soportadas. Ocurre, además, que el plazo para ello queda sujeto estrictamente al arbitrio de las partes, que por causa de su vinculación pueden pactar cualquier escenario.

En este sentido, la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro o ventaja fiscal que se acaba de señalar. Se produce la cesión arrendaticia de una finca por un precio que puede calificarse de anormalmente bajo -a la luz de su superficie, características y valor del inmueble-, alejado del que pudiera considerarse como valor de mercado entre partes independientes como se expone en el fundamento de derecho sexto de este informe, y en cualquier caso carente de toda fundamentación conocida, con simultánea asunción por el propietario de múltiples gastos e inversiones en beneficio directo de la explotación desarrollada por el arrendatario. La repercusión del coste de las dos últimas obras en un horizonte temporal de 12 y 25 años, al margen de las peculiaridades que la envuelven, que se alejan de toda lógica empresarial, no altera esta conclusión, pues el contrato sigue siendo completamente antieconómico, máxime para una entidad como el obligado tributario que tan sólo cuenta con los ingresos de la migrada renta arrendaticia pactada, su actividad ordinaria, que no permite sufragar los gastos e inversiones en los que incurre, y tiene que acudir al recurso ordinario de ampliaciones anuales de capital para poder sufragar unos costes que, rectamente, no tiene ninguna obligación de asumir.

Así pues, a juicio de esta Comisión la operativa no resulta razonable ni justificada, pues se ha constatado que ni YY posee ningún motivo propio para asumir dichos costes, ni tampoco los repercuten ni, cuando lo hace, actualiza nunca de forma permanente el precio de la renta, que al revelarse palmariamente insuficiente para atender tales inversiones y gastos, le genera una constante situación de desequilibrio y las correlativas necesidades de financiación, cubiertas mediante sucesivas ampliaciones de capital anuales suscritas por las dos fundaciones referidas, que a su vez se nutren principalmente de los donativos de los propios padres de los alumnos del colegio de la arrendataria.

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

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

IV. 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 YY, obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en las obras realizadas en la finca.

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 YY, S.A., 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 4 de noviembre de 2025

[DETALLE DE GASTOS PROVEEDORES ELIMINADO]