

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 17 PUBLICADO EN SEPTIEMBRE DE 2024.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de acuerdo con lo establecido en el artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se procede a publicar copia del informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria relativo al contribuyente "SOCIEDAD A". 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 derivadas de la construcción de un centro sociosanitario. Actividad sanitaria."

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 SEDE X respecto del siguiente obligado tributario:

“SOCIEDAD A”

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

Por la Inspección de los Tributos del Estado se desarrollan actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general cerca de la sociedad interesada, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos trimestrales de los ejercicios 2020-2022.

Con fecha 13 de noviembre de 2023 la Inspección puso en conocimiento de la entidad que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, al concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Conforme el artículo 159 de la LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia. A petición del obligado tributario el plazo anterior se extendió y, con fecha 18 de diciembre de 2023 la entidad presenta alegaciones, analizadas en el presente informe.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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), con fecha 20 de diciembre de 2023 la Inspección 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.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 25 de marzo de 2024 se notificó a la interesada la remisión del expediente a esta Comisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194.2 del RGAT y 159.3 de la LGT, con indicación de la suspensión del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150.3 de la LGT.

II. HECHOS

PRIMERO.- CONSTITUCIÓN Y OBJETO SOCIAL

La SOCIEDAD A se constituye en escritura pública de fecha 11 de junio de 2008. Sus participaciones son íntegramente suscritas y desembolsadas por la entidad mercantil extranjera SOCIEDAD R.

La entidad fija su domicilio en la AVENIDA 1 de MUNICIPIO 1.

De acuerdo con sus Estatutos, la sociedad se dedica al “*ejercicio de las actividades propias de la industria hotelera, incluyendo la explotación del negocio de hostelería, bares y similares en locales propios o ajenos*”.

De acuerdo con las manifestaciones de la propia sociedad, mediante escrito presentado con fecha 4 de junio de 2021: “*la actividad realizada por la sociedad durante los ejercicios anteriores al 2020, fue la de la compra y rehabilitación de un hotel que fue vendido enero del 2020, el cual nunca llegó a explotar. Durante el ejercicio 2020 la sociedad construyo en CIUDAD 1, un hospital. A fecha de hoy ya tienen el acuerdo firmado con la COMUNIDAD AUTÓNOMA 1 para la gestión*”.

SEGUNDO.- DECLARACIONES PRESENTADAS

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

Cuadro resumen de los modelos 390 periodos de liquidación 1T-2020 a 4T-2022:

	2020		2021		2022	
	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA
IVA DEVENGADO ORDINARIO	40.517.284,51	8.508.502,01	1.806.556,90	379.376,95	262.499,94	55.125,00
IVA DEVENGADO INVERSIÓN SUJETO P.	18.120.045,47	3.805.209,55	9.570.000,00	2.009.700,00		
MODIFICACIÓN	-788.303,69	-165.543,78	-1.081,48	-227,11		

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

BASE						
TOTAL IVA DEVENGADO		12.148.167,78	11.375.475,42	2.388.849,84		55.125,00

	2020		2021		2022	
	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA
IVA DEDUCIBLE OP CORRIENTES	1.922.683,38	402.337,98	3.686.527,85	759.948,02	2.326.499,62	488.360,53
IVA DEDUCIBLE OP BIENES INVERSIÓN	20.951.026,94	4.399.715,67	15.596.437,66	3.274.793,32	552.125,78	115.770,79
RECTIFICACIONES	-891.495,92	-176.682,30	-136.963,71	-28.762,38	-80.007,25	-16.801,52
SUMA DEDUCCIONES		4.625.371,35		4.005.978,96		587.329,80
RESULTADO DECLARACIÓN		7.522.796,43		-1.617.129,12		-532.204,80

La SOCIEDAD A presentó las declaraciones-liquidaciones que se detallan en el siguiente cuadro:

DECLARACIONES SOCIEDAD A	2019 - 1T	2019 - 2T	2019 - 3T	2019 - 4T	TOTAL
CUOTAS REPERCUTIDAS	380.035,87	776.181,67	140.809,77	42.549,99	1.339.577,30
CUOTAS SOPORTADAS	579.258,59	811.863,98	218.061,26	244.013,64	1.853.197,47
RESULTADO	-199.222,72	-35.682,31	-77.251,49	-201.463,65	
CUOTAS COMP PERIODO ANTERIORES		199.222,72	234.905,03	312.156,52	
RESULTADO LIQUIDACIÓN	-199.222,72	-234.905,03	-312.156,52	-513.620,17	

DECLARACIONES SOCIEDAD A	2020 - 1T	2020 - 2T	2020 - 3T	2020 - 4T	TOTAL
CUOTAS REPERCUTIDAS	8.511.702,67	506.580,00	2.434.923,14	694.961,97	12.148.167,78
CUOTAS SOPORTADAS	450.882,42	518.050,18	2.437.441,44	1.218.997,31	4.625.371,35
RESULTADO	8.060.820,25	-11.470,18	-2.518,30	-524.035,34	
CUOTAS COMP PERIODO ANTERIORES	513.620,17	0	11.470,18	13.988,48	
RESULTADO LIQUIDACIÓN	7.547.200,08	-11.470,18	-13.988,48	-538.023,82	

DECLARACIONES SOCIEDAD A	2021 - 1T	2021- 2T	2021 - 3T	2021 - 4T	TOTAL
CUOTAS REPERCUTIDAS	1.427.772,89	294.000,00	287.700,00	379.376,95	2.388.849,84
CUOTAS SOPORTADAS	2.466.082,08	851.081,58	349.093,77	339.721,53	4.005.978,96
RESULTADO	-1.038.309,19	-557.081,58	-61.393,77	39.655,42	
Cuotas comp period anter	0,00	1.038.309,19	1.595.390,77	1.656.784,54	
RESULTADO LIQUIDACIÓN	-1.038.309,19	-1.595.390,77	-1.656.784,54	-1.617.129,12	

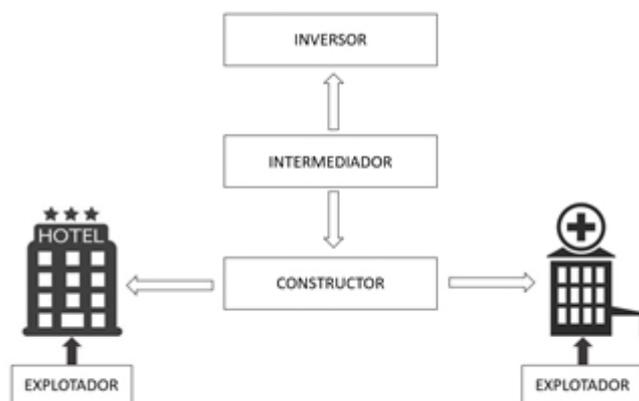
DECLARACIONES SOCIEDAD A	2022 - 1T	2022- 2T	2022 - 3T	2022 - 4T	TOTAL
CUOTAS REPERCUTIDAS	18.375,00	18.375,00	18.375,00	0,00	55.125,00
CUOTAS SOPORTADAS	140.460,92	112.337,94	144.211,75	190.319,19	587.329,80
RESULTADO	-122.085,92	-93.962,94	-125.836,75	-190.319,19	
CUOTAS COMP PERIODO ANTERIORES	0,00	122.085,92	216.048,86	341.885,61	
RESULTADO LIQUIDACIÓN	-122.085,92	-216.048,86	-341.885,61	-532.204,80	

En el **ejercicio 2020, 2021 y 2022** el obligado tributario solicitó unas **devoluciones por importe de 538.023,82 euros, 1.617.129,12 euros y 532.204,80 euros** respectivamente.

El **importe total** de las devoluciones solicitadas en dichos periodos impositivos asciende a **2.687.357,74 euros**.

TERCERO.- BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.

El negocio global objeto del presente informe es el siguiente:



Conforme al cuadro anterior, y teniendo en cuenta las averiguaciones realizadas por la Inspección, el negocio consiste en lo siguiente:

- Un **inversor/promotor** decide construir un edificio equipado (en el presente caso un hotel y unos centros sociosanitarios).
- Dado que el inversor no dispone de conocimientos ni en la materia ni en el idioma, se sirve de un **intermediador**. El intermediador pone en contacto al inversor con el **constructor** elegido.
- Una vez el edificio equipado está concluido, se arrienda a un tercero para su **explotación**.

No obstante, en el caso de los centros sociosanitarios, existe vinculación y una elevada connivencia entre las partes implicadas, el inversor/promotor, el intermediador, el constructor y el explotador.

A efectos del presente informe será objeto de análisis, en particular, el negocio de los centros sanitarios. La explotación de tales centros es una actividad sujeta y exenta del IVA, y su realización determina la denegación del derecho a deducir las cuotas soportadas de IVA.

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

A continuación, se presentan y analizan de forma individual las figuras de intermediador, inversor/promotor, constructor y explotador en relación con el negocio de los centros sociosanitarios.

4.1. Intermediador

La figura central del negocio de los centros sociosanitarios es la del intermediador que, en este caso, recae sobre la entidad SOCIEDAD INTERMEDIADORA, personificada en una persona física, el Sr. MEDIADOR, y respecto de los que se han firmado actas (A11-XXXXXXXXX y A11-XXXXXXXXX) considerando que los servicios prestados por la entidad son, en realidad, servicios personalísimos del Sr. MEDIADOR. En la práctica, el Sr. MEDIADOR es el intermediador.

El Sr. MEDIADOR y, en menor medida, su mujer, controlan las entidades SOCIEDAD INTERMEDIADORA y SOCIEDAD B, entidades dedicadas a operaciones inmobiliarias, tales como, poner en contacto a sociedades inversoras y a empresas constructoras para llevar a cabo la ejecución de proyectos inmobiliarios.

Conforme se pone de manifiesto en las mencionadas actas, el 100% de los ingresos personales del Sr. MEDIADOR y el 100% de los ingresos económicos de SOCIEDAD INTERMEDIADORA desde su constitución, proceden de la gestión, supervisión, coordinación o promoción en la construcción de inmuebles, donde la figura del inversor es la misma, esto es, el Sr. INVERSOR o su mujer, la Sra. VV. En alguna ocasión, estos últimos han declarado vivir todos en una misma calle de MUNICIPIO 1.

4.2. Constructor

De la construcción de los hospitales/centros sanitarios se encarga la SOCIEDAD CONSTRUCTORA.

Según manifestaciones de la Sra. ENCARGADA, encargada de la gestión y dirección de la SOCIEDAD CONSTRUCTORA, la relación entre SOCIEDAD CONSTRUCTORA y el Sr. MEDIADOR se deriva de una anterior colaboración en la ejecución de unas obras en LOCALIDAD 1, en virtud de la cual SOCIEDAD CONSTRUCTORA satisfacía a SOCIEDAD B una serie de importes por haber facilitado el contacto entre SOCIEDAD CONSTRUCTORA y la ENTIDAD INVERSORA, propiedad de la Sra. VV (cónyuge del Sr. INVERSOR), administrador y dueño de SOCIEDAD A.

SOCIEDAD CONSTRUCTORA es una empresa familiar dedicada a la construcción de toda clase de obras, fundada por Sra. MM y dirigida por su hija desde el 2010, Sra. ENCARGADA.

Sra. ENCARGADA manifiesta que la colaboración establecida entre una y otra sociedad consiste en que la entidad SOCIEDAD INTERMEDIADORA localiza

proyectos de construcción y la SOCIEDAD CONSTRUCTORA los ejecuta, dividiéndose los beneficios del proyecto al 50%, de forma que los importes pagados por SOCIEDAD CONSTRUCTORA a SOCIEDAD INTERMEDIADORA son en concepto de colaboración por la construcción de una residencia geriátrica en CIUDAD 2 y un hospital en CIUDAD 1, siendo la SOCIEDAD A la sociedad inversora en el caso que nos ocupa.

En virtud de esta colaboración, según manifestaciones de Sra. ENCARGADA, la SOCIEDAD A paga una serie de importes a la SOCIEDAD CONSTRUCTORA por la ejecución de un proyecto, y SOCIEDAD CONSTRUCTORA paga a SOCIEDAD INTERMEDIADORA otra serie de importes por haber facilitado el contacto entre ambas entidades y encargarse de la documentación relacionada con la ejecución de la obra (licencias de obra, de actividades, legalización con las administraciones locales, etc.), haciendo del proyecto un “llave en mano”.

4.3. Inversor/Promotor

Como empresas inversoras figuran, con anterioridad, la ENTIDAD INVERSORA, que invirtió en un geriátrico en LOCALIDAD 1 y, en la actualidad, la empresa SOCIEDAD A, que invierte en un centro socio sanitario en CIUDAD 1, otro en CIUDAD 2 y un hotel en la CIUDAD 3.

ENTIDAD INVERSORA se encuentra administrada y es propiedad al 100% de Sra. VV, cónyuge de Sr. INVERSOR, administrador de SOCIEDAD A, propiedad de la entidad extranjera no residente SOCIEDAD R y, en última instancia, propiedad de Sr. INVERSOR, tal y como manifiesta el Sr. MEDIADOR mediante diligencia de fecha 12 de mayo de 2022. Sra. VV declara residir en la AVENIDA 1 de MUNICIPIO 1.

Respecto a la construcción de los centros sociosanitarios, con fecha 26 de noviembre de 2017 se firma un contrato en donde actúan, por un lado, SOCIEDAD A (“la Propiedad”) y SOCIEDAD INTERMEDIADORA (“el Enlace”) y, por otro lado, SOCIEDAD CONSTRUCTORA (“la Contratista”) para la construcción de un “centro geriátrico” en CIUDAD 2, bajo la modalidad de llave en mano. De otro lado, con fecha 3 de febrero de 2020 se firma un contrato en donde actúan las mismas partes que las anteriores para la construcción de un “centro sociosanitario” en CIUDAD 1, bajo la modalidad de llave en mano.

En relación con estos contratos, caben señalar las siguientes consideraciones:

- La redacción de ambos contratos es prácticamente idéntica, a excepción de las cifras concretas de cada proyecto.
- El contrato señala que “la propiedad” encarga al “contratista” la ejecución de la obra descrita, cuya naturaleza es la de un contrato con precio cerrado (llave en mano), de forma que el “contratista” habrá de realizar en el precio pactado la totalidad de las obras y trabajos necesarios con el fin de obtener una correcta realización y finalización.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- El “contratista” sólo estará obligado a cumplir aquellas órdenes que le lleguen a través de la Dirección Facultativa.
- No obstante, la dirección facultativa “corresponde a SOCIEDAD CONSTRUCTORA y a Don ARQUITECTO, arquitecto colegiado XXXX, como Director de Obra”.

La Inspección formalizó diligencia con el arquitecto encargado de la Dirección Facultativa tanto del centro de CIUDAD 2 como el de CIUDAD 1, Don ARQUITECTO, quien manifestó que dicha información es “taxativamente” falsa. En concreto, el Sr. ARQUITECTO manifiesta lo siguiente:

- Participó en el “anteproyecto” de CIUDAD 2 mediante un levantamiento de planos.
- Fue el Sr. WW, de SOCIEDAD CONSTRUCTORA, quien se puso en contacto con él, aunque nunca firmaron nada porque “siempre daba largas” por lo que se acordó rescindir la relación. El Sr. WW es el marido de la Sra. MM (administradora de SOCIEDAD CONSTRUCTORA) y padre de Sra. ENCARGADA, directora de SOCIEDAD CONSTRUCTORA.
- Desconoce quién hizo el proyecto de CIUDAD 2.
- Respecto del proyecto de CIUDAD 1, “no sabe nada”.
- Califica de “decepcionante y poco transparente” todo lo relacionado con el proyecto de CIUDAD 2.
- Le suena que el Sr. MEDIADOR estaba involucrado, pero nunca lo llegó a conocer ni hablar con él.
- No le suena la empresa SOCIEDAD INTERMEDIADORA.

Por último, debe indicarse que del suministro de las máquinas de rayos X al hospital de CIUDAD 1 se encargaba la empresa ENTIDAD SUMINISTRADORA, dirigida por Sr. ZZ, quien manifestó en diligencia de fecha 24 de mayo de 2023 que *“la compra inicial se la firma SOCIEDAD A, pero el anticipo se lo hace ENTIDAD EXPLOTADORA (en el ejercicio 2020 ENTIDAD EXPLOTADORA le satisface más de 600mil euros) y ya posteriormente SOCIEDAD A realiza el pago restante, superior a 2.5 millones”*. Por tanto, años antes de que el hospital entre en funcionamiento y de que ENTIDAD EXPLOTADORA empiece a explotarlo, esta entidad ya realiza un anticipo en nombre de SOCIEDAD A por la compra de rayos X.

4.4. Explotador

Respecto de la explotación del hotel, como se recoge en las actas referidas, se iba a encargar la entidad SOCIEDAD HH. No obstante, el hotel se transmitió antes de que esto sucediera.

De la explotación de los hospitales/centros sanitarios se encarga ENTIDAD EXPLOTADORA. La ENTIDAD EXPLOTADORA (inicialmente denominada ENTIDAD EXPLOTADORA CERO) se constituye con fecha 20 de febrero de 2019 y se dedica a actividades hospitalarias y a la asistencia en residencias en establecimientos

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

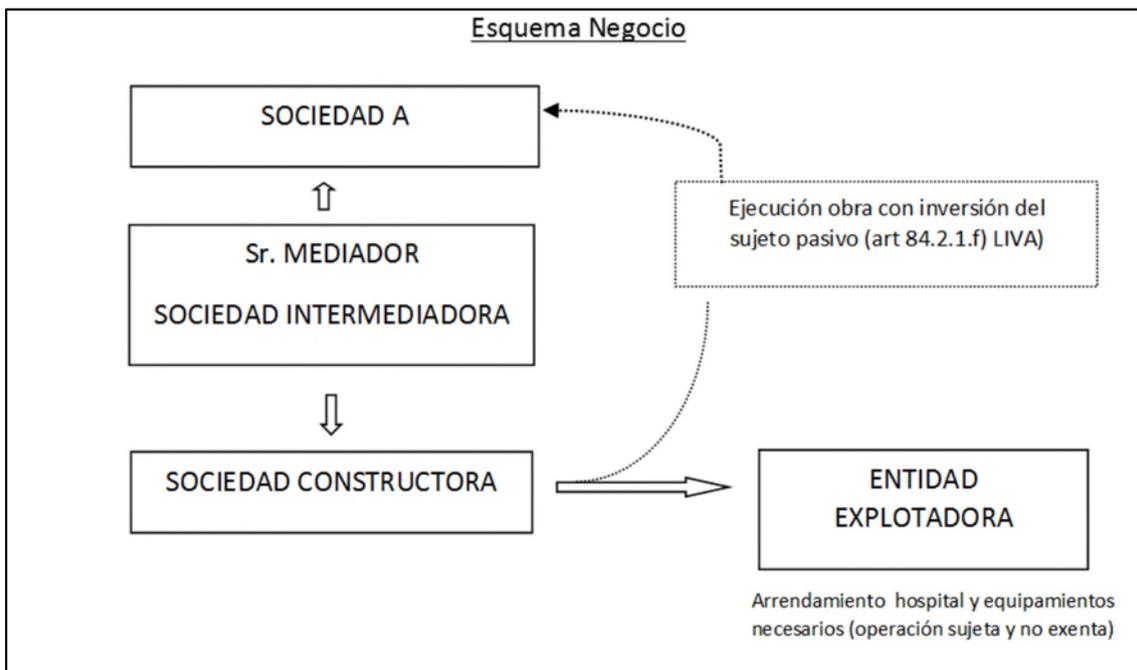
residenciales para personas mayores, dividiéndose sus participaciones de la siguiente forma:

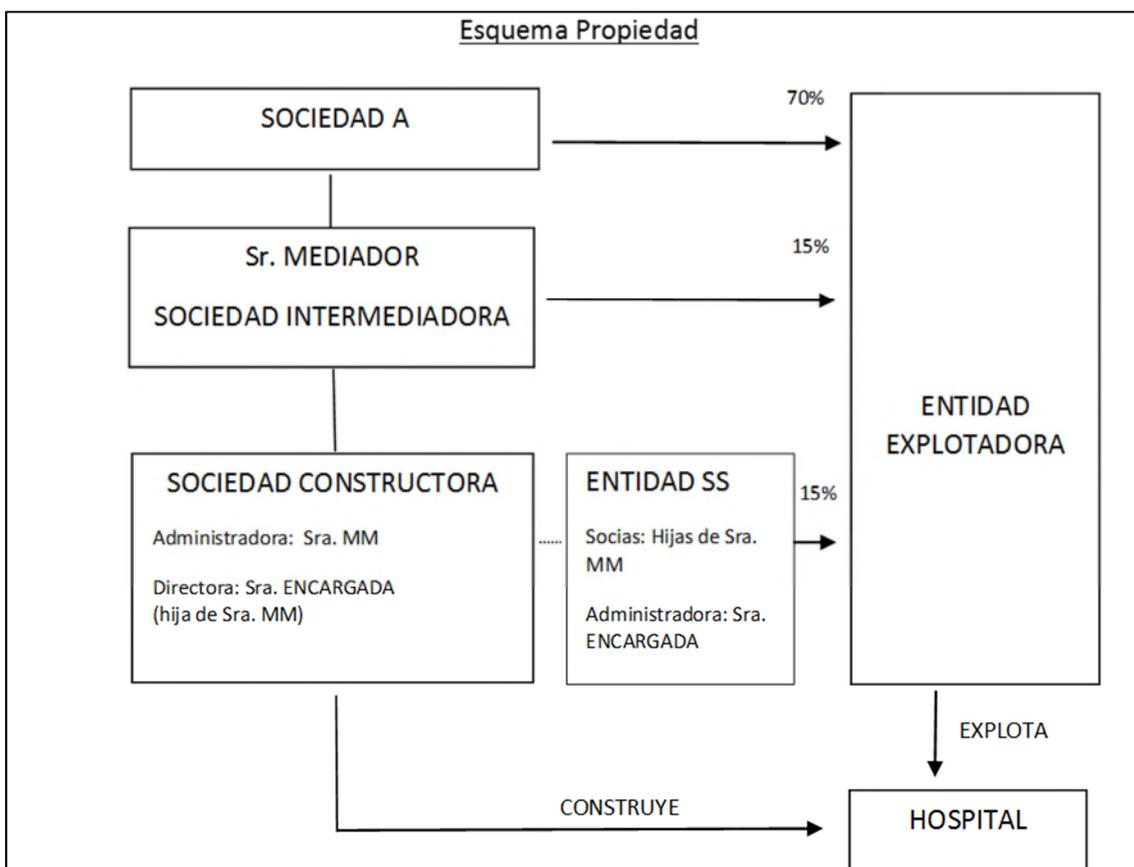
SOCIOS ENTIDAD EXPLOTADORA en CONSTITUCIÓN		
BXXXXXXXXX	ENTIDAD INVERSORA	70,00%
BXXXXXXXXX	ENTIDAD SS	15,00%
BXXXXXXXXX	SOCIEDAD INTERMEDIADORA	14,96%
XXXXXXXXXS	Sr. MEDIADOR	0,04%

Posteriormente, en el ejercicio 2020 la entidad ENTIDAD INVERSORA, administrada por Sra. VV, transmite sus participaciones en ENTIDAD EXPLOTADORA a la entidad SOCIEDAD A, administrada por el cónyuge de Sra. VV, Sr. INVERSOR.

En el momento de la constitución de la entidad ENTIDAD EXPLOTADORA, la administración se confía a un administrador único, designando para ocupar dicho cargo al Sr. MEDIADOR. A este respecto, cabe señalar que ENTIDAD SS es una entidad que pertenece al 100% a las hermanas BB, siendo administradora en el momento de la constitución la Sra. ENCARGADA, quien manifestó ante esta Inspección en fecha 22 de mayo de 2023 que la ENTIDAD SS se limitaba a ser socio capitalista, “sin influir en la gestión”, pues de la misma “se encargaba el Sr. MEDIADOR”. Además, Sra. ENCARGADA “supone” que el Sr. MEDIADOR y el Sr. INVERSOR tenían la decisión tomada de gestionar el hospital antes de iniciar el proyecto de CIUDAD 1.

De forma resumida, el esquema sería el siguiente:





ENTIDAD EXPLOTADORA, la entidad que explota los centros sociosanitarios, es una entidad cuyo socio principal (70% de participación) es SOCIEDAD A (el inversor/promotor), que es administrada y controlada por Sr. INVERSOR. Los restantes socios de ENTIDAD EXPLOTADORA son la entidad coordinadora de las construcciones (SOCIEDAD INTERMEDIADORA y el Sr. MEDIADOR, el intermediador) y la ENTIDAD SS que pertenece al 100% a las hijas (hermanas BB) de la dueña de SOCIEDAD CONSTRUCTORA (la entidad constructora).

Por tanto, la explotación y construcción de los centros sociosanitarios forma parte de una misma unidad económica y de decisión cuyo control lo ostenta Sr. INVERSOR, dueño de SOCIEDAD A, quien arriesga los fondos necesarios para la construcción de los centros sociosanitarios y la que tiene la última palabra en la explotación de los mismos centros.

QUINTO.- ANÁLISIS DETALLADO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.

5.1. Ingresos de SOCIEDAD A

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En los ejercicios 2020 y 2021 los ingresos de SOCIEDAD A proceden del arrendamiento de un edificio que la entidad SOCIEDAD HH explota como hotel. Posteriormente, el edificio es vendido al fondo PRINCIPAL. También figuran otros ingresos por la venta de material sanitario.

Los ingresos de 262.499,94 euros declarados por SOCIEDAD A en 2022 en el modelo 390 son derivados del arrendamiento del centro sociosanitario de CIUDAD 1 a ENTIDAD EXPLOTADORA. Durante el procedimiento inspector se advierten discrepancias entre lo declarado en el modelo 390 y lo consignado en el Libro de facturas emitidas. Estos ingresos de 262.499,94 euros podrían corresponder a nueve meses de arrendamiento en el año 2022, a razón de 29.166,66 euros mensuales, según el acuerdo de intenciones suscrito entre SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA al que luego se aludirá. Conforme a este acuerdo, se concedió por SOCIEDAD A un período de carencia de 6 meses desde la entrada en funcionamiento del centro hospitalario en 2021, por lo que no es hasta 2022 cuando empiezan a emitirse las facturas correspondientes. No obstante lo anterior, en el Libro de facturas emitidas de 2022 únicamente se registran 5 facturas por importe de 29.166,66 euros cada una.

Fecha factura	Nº factura	Nombre	N.I.F.	Base	Cuota	Total factura
28/03/2022	1	ENTIDAD EXPLOTADORA		29.166,66	6.125,00	35.291,66
28/03/2022	2	ENTIDAD EXPLOTADORA		29.166,66	6.125,00	35.291,66
28/03/2022	3	ENTIDAD EXPLOTADORA		29.166,66	6.125,00	35.291,66
01/04/2022	4	ENTIDAD EXPLOTADORA		29.166,66	6.125,00	35.291,66
01/05/2022	5	ENTIDAD EXPLOTADORA		29.166,66	6.125,00	35.291,66
		TOTALES		145.833,30	30.625,00	176.458,30

5.2. Explotación de los centros sociosanitarios

Como se ha indicado en el epígrafe anterior, la ENTIDAD EXPLOTADORA explota los hospitales/centros sanitarios.

En septiembre de 2021 se emite por la COMUNIDAD AUTÓNOMA 1 Resolución de autorización administrativa de Homologación del Hospital de COMUNIDAD AUTÓNOMA 1 de CIUDAD 1, figurando como titular ENTIDAD EXPLOTADORA (Expediente XX/2021), una vez examinado el expediente instruido a instancias de D. MEDIADOR, como representante legal del centro hospitalario.

Entre los hechos recogidos en dicha Resolución consta que, con fecha 9 de marzo de 2021 tuvo entrada, en el Registro Electrónico General de la COMUNIDAD AUTÓNOMA 1, la solicitud de Homologación como Hospital General Básico (Grupo 3) del centro referenciado en el epígrafe, al amparo del Decreto 165/1995, de 4 de julio, por el que se regulan los procedimientos de homologación de Centros Hospitalarios y

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

de suscripción de convenios y conciertos entre la Consejería o el Servicio Autonómico de Salud y entidades, tanto públicas como privadas, para la prestación de asistencia sanitaria en los mencionados Centros.

De los antecedentes obrantes resulta que el citado centro sanitario posee autorización sanitaria de funcionamiento de fecha 14 de enero de 2021.

La fecha de la Resolución de autorización administrativa de Homologación del Hospital de CIUDAD 1 emitida por la COMUNIDAD AUTÓNOMA 1 debe tomarse como inicio de las actividades de ENTIDAD EXPLOTADORA. En este sentido, el contribuyente manifiesta, mediante escrito presentado con fecha 5 de julio de 2023, que sus actividades se inician cuando recibe la homologación con fecha 7 de septiembre de 2021.

En relación con los términos de la explotación por ENTIDAD EXPLOTADORA, en primer lugar, debe indicarse que esta satisface, supuestamente, un arrendamiento a SOCIEDAD A por la explotación de los centros sociosanitarios. No obstante, por la explotación del centro de CIUDAD 2 no hay acuerdo ni contrato que prevea un arrendamiento por parte de SOCIEDAD A a ENTIDAD EXPLOTADORA.

Respecto a la explotación del hospital de CIUDAD 1, la ENTIDAD EXPLOTADORA suscribió con SOCIEDAD A con fecha 14 de mayo de 2020 un acuerdo de intenciones por el cual se fijaba un arrendamiento de 350.000 euros anuales (29.166,66 euros mensuales) a partir de la entrada en funcionamiento del centro (concediendo un período de carencia de 6 meses), así como el pago a partir del segundo año del 5% del "Gross Profit Operation" (GPO) que pudiera generar ENTIDAD EXPLOTADORA. Sra. ENCARGADA manifiesta desconocer cómo se fijó este precio que ENTIDAD EXPLOTADORA satisface a SOCIEDAD A.

Al objeto de comprender el proceso de fijación de precios, con fecha 26 de abril de 2023, la Inspección requiere la siguiente información al obligado tributario:

- a) Hoja de cálculo en formato Excel donde se reflejen las cuotas soportadas de IVA en cada uno de los proyectos, distinguiendo claramente los proyectos de CIUDAD 2 y CIUDAD 1.
- b) Contratos existentes entre SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA para la explotación del centro sociosanitario de CIUDAD 2. Identificación clara de los importes a percibir por SOCIEDAD A en el arrendamiento del mencionado centro (únicamente se solicitó el del centro de CIUDAD 2 porque el de CIUDAD 1 ya estaba en poder de la Inspección).
- c) Plan financiero efectuado por SOCIEDAD A en relación con cada uno de los centros sociosanitarios (CIUDAD 2 y CIUDAD 1), y en el que se especifique el plazo de retorno de la inversión y su retorno de la inversión esperada.
- d) Proyección efectuada por SOCIEDAD A del Gross Profit Operation (GPO) que obtendría ENTIDAD EXPLOTADORA en la explotación del hospital de CIUDAD 1. (A dicho GPO se hace referencia en el acuerdo de intenciones firmado entre

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA). (Este punto también fue requerido directamente a ENTIDAD EXPLOTADORA, el cual no fue atendido).

En relación con el punto a), referido a las **cuotas soportadas de IVA en cada uno de los proyectos**, se aportó una serie de documentación que, tras un proceso de elaboración conjunto entre la Inspección y el contribuyente (validado por el contribuyente en su escrito de 5 de julio de 2023) quedarían resumidos en los siguientes cuadros:

TOTAL COSTES (BI)	2019	2020	2021	2022
HOTEL	8.083.496,14	5.406.386,00	3.399,67	11.500,00
CIUDAD 2	755.732,42	678.419,47	12.995,13	212.028,95
CIUDAD 1		20.045.037,81	19.051.157,34	2.538.541,24
OTROS	34.949,59	78.638,49	78.718,28	42.591,93
BI TOTAL	8.874.178,15	26.208.481,77	19.146.270,42	2.804.662,12

COSTES ASOCIADOS POR PROYECTO	CIUDAD 2		CIUDAD 1	
	B.I.	Cuota	B.I.	Cuota
T1-2019	593.805,26	124.699,11		
T2-2019	74.273,96	15.597,53		
T3-2019	87.474,85	18.369,72		
T4-2019	178,35	37,45		
TOTAL 2019	755.732,42	158.703,81		
T1-2020	485.165,29	101.884,71	1.085.724,09	228.002,06
T2-2020	166,45	34,95	2.405.777,98	505.213,37
T3-2020			11.597.193,48	2.435.038,52
T4-2020	193.087,73	40.548,42	4.956.342,26	1.040.702,60
TOTAL 2020	678.419,47	142.468,08	20.045.037,81	4.208.956,55
T1-2021			11.698.938,34	2.456.021,89
T2-2021	1.827,90	383,85	4.040.997,86	848.177,75
T3-2021	5.834,98	1.225,33	1.656.208,16	347.353,94
T4-2021	5.332,25	1.119,76	1.655.012,98	334.966,68
TOTAL 2021	12.995,13	2.728,94	19.051.157,34	3.986.520,26
T1-2022	17.712,71	3.719,67	445.646,69	93.027,29
T2-2022	54.375,63	10.655,22	163.829,06	34.410,04
T3-2022			731.475,89	153.609,93
T4-2022	139.940,61	29.387,54	1.197.589,60	251.160,81
TOTAL 2022	212.028,95	43.762,43	2.538.541,24	532.208,07
TOTAL	1.659.175,97	347.663,26	41.634.736,39	8.727.684,88

Las cuotas soportadas totales conjuntas (2019-2022) correspondientes a los proyectos de CIUDAD 2 y CIUDAD 1 ascienden a 9.075.348,14 euros (derivada de la suma de las cuotas soportadas totales del proyecto de CIUDAD 2 por importe de 347.663,26 euros y del proyecto de CIUDAD 1 por importe de 8.727.684,88 euros).

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Con fecha 22 de junio de 2023 la Inspección comparte con el obligado tributario un archivo en el que cada una de las facturas recibidas en los ejercicios 2019, 2020 y 2021 se asocia a un proyecto en concreto. El obligado tributario confirma dicha información mediante escrito presentado con fecha 5 de julio de 2023. Adicionalmente, en la misma fecha, el contribuyente aporta un archivo asociando las facturas de 2022 a un proyecto concreto.

Del total de las cuotas soportadas deducidas en las declaraciones, tanto las derivadas de los supuestos de inversión del sujeto pasivo como las soportadas directamente por el obligado tributario, se desglosan y destacan las asociadas a los centros sociosanitarios en el siguiente cuadro:

	2019	2020	2021	2022	TOTAL
Cuotas autorepercutidas y deducidas totales declaradas	1.339.577,30	3.805.209,55	2.009.700,00	0,00	7.154.486,85
Cuotas autorepercutidas y deducidas asociadas a los centros sociosanitarios	0,00	3.497.657,32	2.009.700,00	0,00	5.507.357,32 (1)
Resto de Cuotas Soportadas directamente y deducidas asociadas a los centros sociosanitarios	158.703,81	853.767,31	1.979.549,20	575.970,50	3.567.990,82 (1)

(1) La suma del total de cuotas autorepercutidas y deducidas en la declaración asociadas a los centros sociosanitarios (5.507.357,32) y del resto de cuotas soportadas directamente y deducidas asociadas a los centros sociosanitarios (3.567.990,82) asciende a 9.075.348,14, cantidad que coincide con el total de cuotas soportadas totales del proyecto de CIUDAD 2 y CIUDAD 1 recogidas en el cuadro anterior.

En relación con el punto b), el contribuyente manifiesta que no existen **contratos entre SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA para la explotación del centro sociosanitario de CIUDAD 2**. Se manifiesta que no hay facturación durante el período objeto de comprobación.

En relación con el punto c) relativo al **plan financiero** de una **inversión** superior a 40 millones de euros, el contribuyente se limita a manifestar que su “previsión de rentabilidad” se encontraba entre el 3% y el 4%. No obstante, debe señalarse que el arrendamiento del centro de CIUDAD 1 se fija en 350.000 euros anuales (29.166,66 euros mensuales), esto es, un 0,8% de lo que representa la base imponible total. Ello implica que, a ese ritmo, en un plazo de 100 años la entidad SOCIEDAD A habrá recuperado solo un 80% de la inversión.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Respecto al punto d), la **proyección del GPO** en una **inversión** de más de 40 millones de euros, el contribuyente se limita a manifestar que “las previsiones iniciales se realizaron en base a unas expectativas de funcionamiento que con posterioridad se han modificado sustancialmente por la demora en permisos y licencias de actividad”. El obligado tributario adjunta la siguiente tabla inicial de las previsiones de ENTIDAD EXPLOTADORA:

PLAN DE NEGOCIO A DIEZ AÑOS										
	Año 1º	Año 2º	Año 3º	Año 4º	Año 5º	Año 6º	Año 7º	Año 8º	Año 9º	Año 10º
INGRESOS	6.133.487 €	8.364.816 €	14.698.792 €	15.716.915 €	16.031.253 €	16.351.878 €	16.678.916 €	17.012.494 €	17.352.744 €	17.699.799 €
APROVISIONAMIENTOS	477.663 €	238.381 €	997.642 €	1.040.378 €	1.061.186 €	1.082.410 €	1.104.058 €	1.126.139 €	1.148.662 €	1.171.635 €
GASTO DE PERSONAL	2.282.211 €	1.115.995 €	6.541.222 €	6.947.170 €	7.199.262 €	7.456.396 €	7.718.673 €	7.986.196 €	8.259.068 €	8.537.399 €
GASTOS DE EXPLOTACION	216.391 €	115.595 €	547.992 €	572.353 €	583.800 €	595.476 €	607.386 €	619.533 €	631.924 €	644.563 €
OTROS GASTOS DE EXPLOT	73.401 €	33.534 €	51.056 €	52.010 €	53.050 €	54.111 €	55.194 €	56.297 €	57.423 €	58.572 €
ALQUILER INSTALACIONES	350.000 €	350.000 €	350.000 €	1.140.000 €	1.162.800 €	1.186.056 €	1.209.777 €	1.233.973 €	1.258.652 €	1.283.825 €
IVA SOPORTADO	168.725 €	81.377 €	335.305 €	349.596 €	356.588 €	363.719 €	370.994 €	378.414 €	385.982 €	393.702 €
GASTOS FINANCIEROS	122.670 €	167.296 €	293.976 €	314.338 €	320.625 €	327.038 €	333.578 €	340.250 €	347.055 €	353.996 €
RESULTADO EXPLOTACION	2.442.426 €	6.262.638 €	5.581.599 €	5.301.070 €	5.293.942 €	5.286.672 €	5.279.256 €	5.271.692 €	5.263.977 €	5.256.108 €

Mediante correo electrónico de 12 de julio de 2023, reproducido por el contribuyente en su escrito presentado con fecha 26 de julio de 2023, la Inspección señala:

“En cuanto al plan financiero que me mandas, ¿es algo que habéis hecho recientemente o este plan de negocio se hizo con anterioridad a la ejecución de la inversión? ¿No tenéis un documento más completo en que se analicen riesgos, oportunidades, etc...? Es decir, un plan financiero propiamente dicho.”

Asimismo, en el requerimiento de información de igual fecha que el correo electrónico, y en relación con la tabla anterior, se requirió cuándo y qué persona había realizado dicha tabla, su correo electrónico, los informes elaborados, la documentación que sustentaba las proyecciones efectuadas y los correos electrónicos intercambiados entre las personas que elaboraron la mencionada proyección con el Sr. MEDIADOR y/o el Sr. INVERSOR.

En la respuesta del contribuyente, éste manifiesta lo siguiente:

“En relación con la tabla inicial de las previsiones facilitadas por ENTIDAD EXPLOTADORA, adjuntamos como DOCUMENTO 3 el detalle de la previsión de ingresos y gastos durante los primeros 10 años de actividad. Esta previsión fue realizada por ENTIDAD EXPLOTADORA durante el segundo semestre del 2021 y que nos han indicado que fue elaborado por el Sr. JJ, en su condición de director general de la compañía. No se dispone de documentación adicional respecto este plan ni correos electrónicos por este concepto”.

En consecuencia, no se aporta documentación ni un correo electrónico remitido por el Sr. JJ al Sr. MEDIADOR o al Sr. INVERSOR con el contenido del mencionado “DOCUMENTO 3”, el cual fue supuestamente elaborado en el segundo semestre de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

2021, varios meses después de que ENTIDAD EXPLOTADORA pagase 600.000,00 euros a la empresa proveedora de rayos X por cuenta de SOCIEDAD A.

En el requerimiento de fecha 12 de julio de 2023, la Inspección también requirió, en relación con el precio inicial de 350.000,00 euros anuales (más un 5% del GPO) como precio de arrendamiento a pagar, aportar todos los informes elaborados para la determinación de este precio de arrendamiento, así como las personas que elaboraron dichos informes, correos electrónicos intercambiados y cualquier otro documento que permitiera justificar cómo se ha determinado el mencionado precio de arrendamiento de una inversión que supera los 40 millones de euros.

En su respuesta, el contribuyente se limita a señalar que “no se dispone de documentación ni correos electrónicos. Las personas intervinientes fueron los administradores de SOCIEDAD A (como propiedad) y ENTIDAD EXPLOTADORA (como arrendataria).”

En el requerimiento de fecha 12 de julio de 2023, la Inspección requirió, en relación con el plan financiero efectuado por SOCIEDAD A y el plazo de retorno de la inversión y su retorno de la inversión esperada, indicar si se disponía de este plan financiero y si se iba a aportar y cuándo, así como que se indicase quién había elaborado el mencionado plan y todos los correos intercambiados entre dicha persona y la propiedad y/o el Sr. MEDIADOR.

En su respuesta, el contribuyente se limita a señalar que tal y “*como se indicó en la anterior manifestación de fecha 5 de julio de 2023, en relación con el plan financiero efectuado por SOCIEDAD A relativo al arrendamiento de los centros sitos en CIUDAD 2 y CIUDAD 1, se manifiesta que SOCIEDAD A tenía como previsión de rentabilidad un porcentaje de la inversión entre el 3% y 4%. Esta previsión de rentabilidad ha sido realizada por parte del administrador de SOCIEDAD A. No se dispone de correos electrónicos entre la propiedad y el arrendatario por este concepto.*”

En el correo de 12 de julio de 2023, reproducido en el escrito presentado por el contribuyente con fecha 26 de julio de 2023, se requiere, como justificación del cobro de las facturas y demás pagos entre entidades, los justificantes de pago entre ENTIDAD EXPLOTADORA y SOCIEDAD A por el arrendamiento del hospital, extras y cualesquiera otros pagos habidos entre ambas entidades.

En su respuesta, el contribuyente únicamente aporta justificantes de pago en donde el ordenante es SOCIEDAD A y la beneficiaria es ENTIDAD EXPLOTADORA. No se aporta ni un solo justificante de pago que acredite el pago del arrendamiento del hospital.

III. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Con fecha 13 de noviembre de 2023, en virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, se puso en conocimiento de la interesada la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 LGT y se le confirió un plazo de 15 días para la formulación de alegaciones.

Con fecha 18 de diciembre de 2023 el obligado tributario presenta escrito en el que solicita que se declare la inexistencia de conflicto en la aplicación de la norma.

El contribuyente alega que con la constitución de ENTIDAD EXPLOTADORA *“no se perseguía un ahorro fiscal, sino que no existía otra manera de llevar a cabo la inversión y conseguir su explotación, lo que impide tildar al conjunto de operaciones artificiosas”*.

Para argumentar lo anterior, el contribuyente señala que SOCIEDAD A ha seguido siempre el mismo esquema de negocio de construcción “llave en mano” para su posterior venta o explotación, tal y como hizo en el ejercicio 2020 con la compra y rehabilitación de un hotel en la CIUDAD 3. Señala que en la construcción de los centros sociosanitarios la entidad SOCIEDAD A se ha limitado a la construcción y equipamiento de los mismos, pues la actividad de SOCIEDAD A no va más allá, es decir, la *“única actividad que realiza SOCIEDAD A”* es el arrendamiento de los centros sociosanitarios a la ENTIDAD EXPLOTADORA.

En este sentido, para apreciar la necesidad de la existencia de ENTIDAD EXPLOTADORA el contribuyente alega lo siguiente:

- Asunción de riesgos

Si SOCIEDAD A hubiera optado por explotar directamente estos negocios, hubiera incurrido en riesgos tales como demandas de pacientes, responsabilidades derivadas de incumplimientos de regulaciones administrativas y/o legales, cambios en la demanda, cambios en el negocio de las compañías de seguros o riesgos financieros. De esta forma, la entidad considera que *“es lógico”* que el Sr. INVERSOR separe los riesgos anteriores de la titularidad de los inmuebles.

- Ubicación del Sr. INVERSOR

Al residir en PAÍS 1 le obligaba a tener un socio local para un control más eficaz en la ejecución de las obras, así como para asegurar una gestión eficiente de los negocios. El contribuyente no aclara si ese “socio local” es ENTIDAD EXPLOTADORA, SOCIEDAD INTERMEDIADORA o el Sr. MEDIADOR.

- Dificultad en la gestión de actividades complejas como son la hospitalaria y la geriátrica

El contribuyente alega que SOCIEDAD A no podía gestionar estas actividades porque la gestión de los distintos trabajadores (desde médicos hasta celadores), de los

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

proveedores y de los suministros de estas actividades es muy compleja. En cambio, la actividad de alquiler de inmuebles no lo es, pues no engloba “ninguna complejidad”. Por este motivo, cuando SOCIEDAD A decidió invertir en este tipo de centros ya ofreció al Sr. MEDIADOR y a SOCIEDAD CONSTRUCTORA la posibilidad de participar en la sociedad explotadora, esto es, ENTIDAD EXPLOTADORA, designándose al Sr. MEDIADOR como administrador por la relación de confianza con Sr. INVERSOR.

- Facilidad en la desinversión

Por último, el contribuyente alega que transmitir la actividad gestora de los centros sociosanitarios es simple, pues bastaría la transmisión de las participaciones de ENTIDAD EXPLOTADORA, permitiendo a SOCIEDAD A la aplicación del artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Sin embargo, de haberse ubicado la propiedad de los inmuebles y la actividad gestora en SOCIEDAD A, la transmisión de la actividad gestora hubiera quedado sujeta a tributación.

IV. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - COMPETENCIA

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

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

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 concurren las siguientes circunstancias:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“En suma, cuando todas estas operaciones en su conjunto consideradas no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente. En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la

valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura comercial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal.

Obsérvese cómo, en realidad, existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia sólo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos.

La jurisprudencia comunitaria también ha amparado esta asociación en numerosas ocasiones. Así, como tiene declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de prevenir la evasión fiscal o el abuso puede constituir una imperiosa razón de interés público, capaz de justificar incluso una restricción de las libertades fundamentales. Pero, para que una restricción a la libertad de establecimiento, por ejemplo, pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/2000), carentes de realidad económica o motivos comerciales reales, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes y Cadbury-Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007, Thin Cap Group, C-524/2004, entre otras). Son diversas las sentencias en que el Tribunal de Luxemburgo identifica la elusión impositiva que se pretende alcanzar mediante esos montajes puramente artificiales con la búsqueda, como único objetivo o como objetivo esencial, de una ventaja fiscal (en este sentido, *vid.* sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/2007, de 21 de febrero de 2008, Part Service Srl, C-425/2006 y de 22 de mayo de 2008, Amplisientifica Srl y Amplifin SpA, C-162/2007)

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (*vid.*, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16). De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal

denegación (vid., en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16).

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

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

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

CUARTO. - CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES

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

- La entidad **SOCIEDAD A** es la **sociedad promotora**. Su actividad está sujeta y no exenta en IVA, sin que se limite el derecho a deducir las cuotas soportadas de IVA.

SOCIEDAD A es propiedad de la entidad extranjera SOCIEDAD R, y, en última instancia, de Sr. INVERSOR, que es a su vez el Administrador de **SOCIEDAD A**.

SOCIEDAD A solicita la devolución de las cuotas de IVA soportado por un importe total para los periodos impositivos de **2020 a 2022** de **2.687.357,74 euros**.

- La entidad **ENTIDAD EXPLOTADORA** es la **entidad explotadora de los centros sociosanitarios**. Su actividad está sujeta y exenta de IVA (art. 20.Uno.2º y 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA), y no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA en el desarrollo de la misma (art. 94 LIVA).
- **Dirección única** de las distintas entidades intervinientes. SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA constituyen la **misma unidad económica y de decisión**.

SOCIEDAD A (el inversor/promotor) participa en un 70% en el capital de ENTIDAD EXPLOTADORA (el explotador). Además, el Sr. MEDIADOR (el intermediador) o su SOCIEDAD INTERMEDIADORA participan en el 15% de ENTIDAD EXPLOTADORA, y el propio Sr. MEDIADOR es el administrador de ENTIDAD EXPLOTADORA. Finalmente, el 15% restante de ENTIDAD EXPLOTADORA lo ostenta ENTIDAD SS, entidad que pertenece al 100% a las hermanas BB, hijas de Sra. MM, que es la fundadora de la empresa familiar SOCIEDAD CONSTRUCTORA, la empresa constructora de los centros sociosanitarios.

La totalidad de los ingresos personales del Sr. MEDIADOR (el intermediador), que es a su vez el Administrador de ENTIDAD EXPLOTADORA (el explotador del centro sanitario), y la totalidad de los ingresos de su sociedad INTERMEDIADORA desde su constitución proceden en el 100% de proyectos en donde SOCIEDAD A (o la ENTIDAD INVERSORA, administrada por la mujer del Sr. INVERSOR) es la entidad inversora y en donde SOCIEDAD INTERMEDIADORA y el Sr. MEDIADOR, indistintamente, desarrollaban una función de coordinación.

- Mediante la interposición de ENTIDAD EXPLOTADORA, fue SOCIEDAD A quien soportó el IVA devengado por la construcción de los centros sociosanitarios, y al tratarse de una actividad sujeta y no exenta, solicitó de la AEAT la devolución de las cuotas soportadas, en cumplimiento formal de la normativa de IVA, a diferencia de la actividad de ENTIDAD EXPLOTADORA

que, tratándose de una actividad sujeta y exenta no permitía la deducción de las cuotas soportadas de IVA.

- Para la explotación del centro de CIUDAD 2 no se suscribió contrato alguno.

Para la explotación del centro de CIUDAD 1, el 14 de mayo de 2020, ENTIDAD EXPLOTADORA suscribe con SOCIEDAD A un acuerdo de intenciones por el cual se fijaba un arrendamiento de 350.000 euros anuales a partir de la entrada en funcionamiento del centro, así como el pago a partir del segundo año del 5% del “*Gross Profit Operation*” (GPO) que pudiera generar la ENTIDAD EXPLOTADORA.

Además, el acuerdo fija un período de carencia de 6 meses de manera que la renta mensual por arrendamiento no resultaría exigible por SOCIEDAD A hasta transcurridos 6 meses desde la entrada en funcionamiento del hospital.

El citado centro sanitario posee autorización sanitaria de funcionamiento de fecha 14 de enero de 2021. Con fecha 7 de septiembre de 2021 se obtiene la correspondiente autorización de homologación del hospital de CIUDAD 1, siendo desde esa fecha cuando entra en funcionamiento de acuerdo con lo manifestado por el contribuyente.

En relación con la fijación de los precios de arrendamiento, la entidad SOCIEDAD A no ha podido aportar ningún correo electrónico ni informe que justifique cómo se han fijado dichos precios de arrendamiento. Tales precios se consideran “antieconómicos” dado que, sin tener en cuenta el GPO, el precio de arrendamiento de 350.000,00 euros anuales es un 0,8% de lo que representa la base imponible total, e implica que, a ese ritmo, en un plazo de 100 años la entidad SOCIEDAD A habrá recuperado solo un 80% de la inversión.

De esta forma, el Tesoro Público tendrá que esperar más de 100 años, desde el inicio del contrato de arrendamiento, para recuperar el IVA que el obligado tributario solicita por las operaciones descritas en el presente informe.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

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

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

.....”

- Asimismo, la entidad no ha aportado justificante que acredite el pago del arrendamiento durante los ejercicios objeto de comprobación. Esto es, SOCIEDAD A no ha aportado ningún documento que refleje que ha cobrado

efectivamente por el arrendamiento durante los ejercicios objeto de comprobación.

- Antes de la ejecución de la inversión, SOCIEDAD A ya tenía previsto que fuera ENTIDAD EXPLOTADORA la entidad explotadora de los centros, como lo evidencia por ejemplo que fuera ENTIDAD EXPLOTADORA quien hiciera el adelanto de 600.000,00 euros al proveedor de los rayos X o que Sra. ENCARGADA suponga que el Sr. MEDIADOR y el Sr. INVERSOR “tenían la decisión tomada de gestionar el hospital antes de iniciar el proyecto de CIUDAD 1”.

QUINTO.- ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 15 LGT EN EL SUPUESTO PRESENTE. CALIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS Y SU ENCAJE EN LA FIGURA DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

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

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

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

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

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

En principio, y sin perjuicio del respeto al principio de autonomía de la voluntad, cabe apreciar que la forma recta de operar en este supuesto hubiese sido que la entidad SOCIEDAD A hubiera explotado los centros sociosanitarios. SOCIEDAD A es la entidad impulsora de dichos centros.

En tal caso, SOCIEDAD A hubiese soportado las cuotas de IVA derivadas de la construcción de dichos inmuebles y de los gastos derivados de su acondicionamiento, y dichas cuotas de IVA no hubiesen podido ser objeto de deducción, de forma que hubieran sido asumidas como un coste más por la entidad, porque realizaría una

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

actividad sanitaria que goza de exención limitada –Art. 20.Uno.2º LIVA- que imposibilitaría la deducción de las cuotas soportadas –Art. 94 LIVA-.

Sin embargo, resulta evidente que esta forma recta de operar no es lo que acontece en el caso que nos ocupa, y su forma de proceder pasa por interponer una sociedad vinculada, ENTIDAD EXPLOTADORA.

- La intervención de ENTIDAD EXPLOTADORA en la operación ha permitido a SOCIEDAD A la deducción íntegra de un IVA que prima facie no le habría sido posible deducir. En efecto, a la hora de materializar su voluntad de explotar los centros sociosanitarios, SOCIEDAD A lo habría hecho directamente, sin necesidad como hace de crear una nueva empresa (ENTIDAD EXPLOTADORA) en la que participa mayoritariamente y al efecto controlada por el Sr. INVERSOR.
- Se decidió que SOCIEDAD A se encargaría de la construcción y ENTIDAD EXPLOTADORA, constituida para la ocasión por la propia SOCIEDAD A, se encargase de la explotación de los centros. De esta forma, las actividades de construcción y explotación de los centros estarían claramente separadas.
- Como consecuencia de este esquema de actuación, SOCIEDAD A se ha deducido el impuesto soportado en las obras de construcción y ha solicitado las correspondientes devoluciones, lo que nunca podría haber hecho si la propia SOCIEDAD A se hubiera encargado de la explotación de los centros (es decir, si ENTIDAD EXPLOTADORA no hubiera existido), al tratarse de servicios exentos de IVA (art. 20.Uno.2º LIVA). En definitiva, el efecto inmediato de que sea ENTIDAD EXPLOTADORA quien explote los centros no es otro que la reducción de la carga tributaria por IVA. SOCIEDAD A solicitó una devolución que asciende para los periodos de 2020 a 2022 a 2.687.357,74 euros.

La artificiosidad se aprecia en la medida en que el cómputo de las operaciones desarrolladas o de la estructura comercial desplegada responden a la persecución de una estricta ventaja fiscal.

De esta forma se obtiene una evidente ventaja fiscal consistente en obtener devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de un sujeto que, a priori, no tendría derecho a ello de haber actuado de modo usual.

En efecto, en el esquema operacional diseñado, se aprovechan los efectos que supone la interposición entre el constructor y el destinatario de los servicios sanitarios, de una sociedad (ENTIDAD EXPLOTADORA), que es lo que posibilita la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la construcción y acondicionamiento de dichos centros.

Esta es una clara ventaja fiscal, para cuya obtención se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y que, fuera como parece de cualquier otra significación mercantil o empresarial, evidenciaría así su condición de artificio. En

definitiva, el resultado económico finalmente obtenido con las operaciones detalladas es la ventaja de recuperar las cuotas de IVA soportado, que SOCIEDAD A no hubiera podido conseguir si hubiese explotado los centros sociosanitarios directamente, burlando así los principios del ordenamiento tributario español y europeo.

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

No obstante lo anterior, es preciso que valoremos la posible existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes junto al fiscal. En este sentido, podemos avanzar que la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables. En efecto, no sólo no es posible identificar ningún efecto concreto, sino que la rentabilidad económica de la inversión realizada por SOCIEDAD A, está tan fuera de toda lógica de mercado que priva a la operativa orquestada de cualquier sentido económico y aun de todo viso de razonabilidad.

La participación de las mercantiles SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA en la estrategia fiscal diseñada por el obligado tributario, por SOCIEDAD A, sólo resulta comprensible si se analiza conjuntamente la vinculación existente entre las referidas entidades (SOCIEDAD A participa en el 70% de ENTIDAD EXPLOTADORA), y, de ellas mismas con el Sr. INVERSOR que es Administrador y propietario en última instancia de SOCIEDAD A. De esta forma, difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los costes y los riesgos derivados de la construcción y acondicionamiento de unos centros sociosanitarios que suponen una inversión de más de 40 millones de euros para cederlos en arrendamiento a un importe anual de 350.000 euros anuales, donde transcurridos 100 años tan solo se habría recuperado el 80% de la inversión.

Esta estructura resulta artificiosa e ineficiente económicamente, con la utilización de una sociedad interpuesta (“ENTIDAD EXPLOTADORA”), a la que SOCIEDAD A cede en arrendamiento los centros sociosanitarios constituyéndose como explotadora de los mismos. La sedicente separación de funciones de ambas entidades no guarda ninguna consistencia a la vista de la total ausencia de racionalidad en el proceso de fijación de precios por el arrendamiento de los centros sociosanitarios, cuyo coste supera los 40 millones de euros. Esta estructura sólo encuentra su verdadera razón de ser, en el ámbito tributario, y en concreto, en la posibilidad de SOCIEDAD A de deducir, de forma inmediata, el IVA soportado por la construcción y acondicionamiento del centro sociosanitario, obteniendo la devolución de la totalidad de las cuotas de IVA soportado.

En definitiva, se ha llevado a cabo la interposición de una sociedad ENTIDAD EXPLOTADORA para conseguir un objetivo concreto: que SOCIEDAD A pueda recuperar de forma inmediata el IVA soportado en la construcción y acondicionamiento de los centros. Este objetivo se alcanza multiplicando innecesariamente el entramado mercantil, cuando en realidad el mencionado fin se hubiese podido conseguir con la

existencia de una única sociedad, operando la otra como sociedad “auxiliar innecesaria” desde el punto de vista económico, sin aportar ventaja alguna en dicho plano, si se excluye el aspecto fiscal. Este hecho otorga a la interposición y participación de esta entidad una eventual artificiosidad que permite concluir que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del mero ahorro fiscal que se produce al interponer una sociedad (ENTIDAD EXPLOTADORA) para el desarrollo de la actividad sanitaria (actividad exenta de IVA que no permite deducir el IVA soportado en el desarrollo de la misma), de forma que SOCIEDAD A pueda deducir y recuperar inmediatamente el IVA soportado en la construcción y acondicionamiento de dichos centros, para retrasar el ingreso efectivo de dichas cuotas de IVA en más 100 años.

La ponderación de las circunstancias concurrentes conduce pues a la conclusión de que la operación no genera ningún otro beneficio tangible ni parece responder a motivaciones plausibles. Lo cierto es que el desarrollo de lo que en última instancia no es sino la explotación de unos centros sociosanitarios por una sociedad, se ha instrumentado con la interposición de otra sociedad, y cómo esta estrategia ha permitido la deducción de un IVA que *prima facie* no hubiera sido deducible, atendido el régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las actividades sanitarias.

En definitiva, la operatoria seguida carece de otra sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado algún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. Prescindiendo de este último, no se aprecia, en fin, que el conjunto operacional obedezca a ninguna motivación ni guarde ninguna consistencia. La vinculación existente entre todas las partes que intervienen en las operaciones descritas, SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA, con unos mismos propietarios y con administradores vinculados, consagran la existencia de una dirección única, que es la circunstancia que permite explicar lo que de otro modo resultaría incomprensible por absurdo.

Hay que concluir, por lo tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de posibilitar la deducción del IVA soportado en el desarrollo de la explotación de los centros sociosanitarios, lo que no resultaría factible si dicha actividad la realizase una sola sociedad, propietaria de tales centros, habida cuenta de la exención de que goza en el IVA (art. 20.Uno.2º y 8º LIVA), y, por ende, de la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas en la construcción y acondicionamiento de los centros sociosanitarios (art. 94 LIVA).

V. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

Tal y como se ha mencionado anteriormente, el 13 de noviembre de 2023, la Inspección comunicó al obligado tributario que, a su juicio, los hechos acreditados

podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así, con arreglo al artículo 159 de la LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia.

El obligado tributario ha presentado alegaciones en las que fundamentalmente viene a manifestar la necesidad de la existencia de ENTIDAD EXPLOTADORA para llevar a cabo la explotación de los centros sociosanitarios, separándola de SOCIEDAD A como propietaria de los inmuebles, para no tener que asumir los riesgos derivados de unas actividades cuya gestión es compleja, como son las actividades sanitarias y geriátricas.

Como ya se ha señalado antes, la participación de las mercantiles SOCIEDAD A y ENTIDAD EXPLOTADORA en la estrategia fiscal diseñada por el obligado tributario, por SOCIEDAD A, sólo resulta comprensible si se analiza conjuntamente la vinculación existente entre las referidas entidades (SOCIEDAD A participa en el 70% de ENTIDAD EXPLOTADORA), y, de ellas mismas con el Sr. INVERSOR que es Administrador de SOCIEDAD A y que controla indirectamente tanto SOCIEDAD A como ENTIDAD EXPLOTADORA. De esta forma, difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los costes y los riesgos derivados de la construcción y acondicionamiento de unos centros sociosanitarios que suponen una inversión de más de 40 millones de euros para cederlos en arrendamiento a un importe anual de 350.000 euros anuales, donde transcurridos 100 años tan solo se habría recuperado el 80% de la inversión, lo cual carece de toda lógica empresarial.

La intervención de ENTIDAD EXPLOTADORA en la operación ha permitido a SOCIEDAD A la deducción íntegra de un IVA soportado de casi 9 millones de euros, que *prima facie* no le habría sido posible deducir. En efecto, a la hora de materializar su voluntad de explotar los centros sociosanitarios, SOCIEDAD A lo habría hecho directamente, sin necesidad como hace de crear una nueva empresa (ENTIDAD EXPLOTADORA) en la que participa mayoritariamente y al efecto controlada por el Sr. INVERSOR. Esto le permitió solicitar una devolución de IVA que asciende para los periodos de 2020 a 2022 a 2.687.357,74 euros

VI. CONCLUSIONES

La Comisión considera en definitiva que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal. Si bien es cierto que la realización del conjunto de negocios examinados podría buscar amparo en el principio de autonomía de la voluntad, no lo es menos que, para que fuera atendible, habría que estar en disposición de dar cuenta de las razones económicas, jurídicas o de otro signo que justificasen una tal actuación. Se ha comprobado que no es eso lo que sucede en este caso, ya que no se conoce ninguna explicación verosímil y fundamentada de los hipotéticos objetivos alternativos que se pretendían alcanzar. De ahí que los negocios resulten notoriamente artificiosos.

Por todo ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, y que la intervención de la entidad que se interpone, ENTIDAD EXPLOTADORA, a la que SOCIEDAD A cede en arrendamiento los centros sociosanitarios por un precio que está fuera de toda lógica de mercado a la vista de la inversión realizada, obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de SOCIEDAD A de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en la construcción y acondicionamiento de los centros sociosanitarios.

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 SOCIEDAD A, NIF: BXXXXXXXX, 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 7 de junio de 2024

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL