

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO N° 15 PUBLICADO EN MARZO 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 relativo al contribuyente "SOCIEDAD C". La denominación de este informe será "Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Inclusión artificiosa de una opción de compra en un contrato de arrendamiento de inmueble para la deducción de cuotas de IVA soportado. Arrendamiento de un inmueble a una persona física por la sociedad promotora bajo su control."

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

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

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

“SOCIEDAD C”

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.

ANTECEDENTES

PRIMERO

Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación notificada con fecha X de mayo de 2022. Tuvieron alcance general y se refirieron a los siguientes tributos y periodos: Impuesto sobre Sociedades, periodos 2017 a 2019, Rets/Ing Cta Cap Mob periodos del 2T-2018 a 4T-2019 y Rets/ Ing Cta TRabj Pers Act Ec periodos del 2T-2018 a 4T-2019.

Posteriormente, con fecha X de febrero de 2023 se notificó la ampliación de la extensión del procedimiento al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2020 y 2021 y al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T de 2019 a 4T de 2021 con alcance general.

SEGUNDO

Como resultado de las actuaciones de comprobación realizadas se han puesto de manifiesto una serie de hechos que permiten a la Inspección concluir que el contrato de arrendamiento con opción de compra suscrito en octubre de 2021 entre la ‘SOCIEDAD C’ y su ‘SOCIO 1’ sobre el chalet promovido por la primera es un mecanismo artificioso generador de cuotas repercutidas que otorgarían el derecho a la deducción de cuotas soportadas de IVA, cuando la realidad pone de manifiesto que el negocio jurídico usual o propio para los fines perseguidos (distintos del mero ahorro fiscal) es el de un contrato de arrendamiento de vivienda SIN OPCIÓN DE COMPRA, exento de IVA y, por tanto, sin derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en la construcción del inmueble.

HECHOS

PRIMERO. CONSTITUCIÓN, OBJETO SOCIAL Y REFERENCIA A LOS INGRESOS Y LOS GASTOS DE LA SOCIEDAD

El obligado tributario SOCIEDAD C **se constituyó** el X de febrero de 2013, según acredita la escritura pública de constitución de sociedad de responsabilidad limitada, inscrita en el Registro Mercantil e incorporada al expediente.

Son socios al 50% los cónyuges casados en régimen de gananciales:

- SOCIO 1
- SOCIO 2

Es administradora única de la mercantil SOCIO 2.

Según el artículo 2 de sus estatutos, la sociedad tiene por objeto:

- *“La adquisición, tenencia, disfrute, administración, cesión, enajenación, dirección y gestión de valores representativos de fondos propios de sociedades y otras entidades, así como la prestación de servicios y apoyo a entidades participadas, todo por cuenta propia.*
- *La gestión y administración de empresas de todo tipo.*
- *La compraventa y explotación de fincas urbanas o rústicas por cualquier título, incluidos el arrendamiento, así como la actividad inmobiliaria, de urbanización, construcción, promoción y rehabilitación de edificios y naves industriales.”*

Desde su constitución, la sociedad ha tenido siempre un eminente carácter patrimonial, percibiendo ingresos por el arrendamiento de inmuebles de su propiedad y por el cobro de dividendos de sociedades participadas.

SOCIEDAD C, S.L., tiene su **domicilio social y fiscal** en el despacho situado en el Pº VERDE. En dicho inmueble de 460m2, arrendado a su SOCIO 1, radica la Notaría de SOCIO 1 y NOTARIO B y, según el contrato de arrendamiento aportado, la sociedad propietaria (SOCIEDAD C) se reserva el uso de 10m2 del mismo para desarrollar su actividad.

En su balance figuran los siguientes activos fijos:

Activo	Fecha Adq	P. Adq
Pº VERDE	14/09/2015	1.600.000,00
Pº VERDE. Gastos asociados	15/09/2015	38.937,29
20% LOCAL 1. PV	28/10/2016	100.720,95
20% LOCAL 3. PV	28/10/2016	69.279,05
PARCELA CHALET + GASTOS	13/12/2017	376.935,34
CHALET	31/12/2021	2.094.085,25
Mobiliario CHALET 1	24/01/2021	11.571,96

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Mobiliario CHALET 2	02/03/2021	18.408,26
Equipamiento gimnasio chalet 1	19/10/2021	2.670,25
Equipamiento gimnasio chalet 2	19/10/2021	2.285,12
Consola	16/01/2022	4.689,89

Según se desprende del **análisis de sus ingresos**, la sociedad declara ingresos por los siguientes importes:

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021
Ingresos explotación	221.013,30	256.807,05	329.178,86	292.634,18	264.567,29
Ingresos financieros	111.530,81	201.900,00	237.175,07	273.031,45	566.877,33
Total ingresos	332.544,11	458.707,05	566.353,93	565.665,63	831.444,62

En concreto, la sociedad declara los siguientes ingresos por arrendamientos inmobiliarios:

1.- Dos locales situados en CALLE PV en los que ostenta un porcentaje de titularidad del 20% arrendados a ARRENDATARIO 1 (sociedad integrada en un grupo en el que SOCIEDAD C ostenta participación y en el que trabaja además SOCIO 2).

Ingresos declarados por arrendamiento de la CALLE PV:

2017	2018	2019	2020	2021
25.242,64	27.164,99	26.662,28	27.672,82	26.423,30

2.- Oficina situada en el Pº VERDE, 100% propiedad de SOCIEDAD C, arrendada a su SOCIO 1, notario de profesión, siendo dicho inmueble en el que éste tiene establecida su oficina notarial. A partir de noviembre de 2018, momento en el que el Sr. SOCIO 1 comienza a explotar conjuntamente su notaría con NOTARIO B, también notario, ésta última asume la mitad del importe convenido por el alquiler de dicho inmueble.

La oficina se arrienda conjuntamente con dos plazas de garaje.

Importes declarados por arrendamiento del Pº VERDE:

2017	2018	2019	2020	2021
180.000,00	184.012,26	187.829,52	187.829,52	187.829,52

3.- Chalet situado en la AVENIDA ENCINA, 100% de su propiedad, arrendado a su SOCIO 1 para su uso personal y familiar.

Importe declarado por arrendamiento AVENIDA ENCINA:

2017	2018	2019	2020	2021
0,00	0,00	0,00	0,00	13.636,35

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El resto de ingresos provienen de dividendos de sociedades participadas y de la retribución del cargo de consejero que SOCIEDAD C ostenta en la mercantil PARTICIPADA 1.

En definitiva, SOCIEDAD C ha operado siempre como una sociedad patrimonial del matrimonio formado por SOCIO 1 y SOCIO 2.

SOCIEDAD C está dada de alta en los siguientes epígrafes del IAE:

- 999 Otros servicios no clasificados en otras partes desde el 01/04/2013
- 861.2 "Alquiler locales industriales" desde el 15/09/2015
- 833.2 "Promoción inmobiliaria de edificaciones" desde el 01/01/2019

Por otra parte, la Inspección ha procedido también al **análisis de los gastos** de SOCIEDAD C, resultando que, según su contabilidad y la información obrante en la base de datos de la AEAT, el grueso de los gastos en que incurre la mercantil son gastos de mantenimiento, comunidad de propietarios, e impuestos asociados a los inmuebles de su propiedad y gastos de carácter financiero por deudas destinadas a costear dichos inmuebles.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021
Otros gastos de explotación	-24.635,93	-39.592,64	-109.004,19	-59.058,65	-63.659,96
Amortización del inmovilizado	-22.991,62	-22.991,62	-22.991,62	-22.991,62	-34.370,92
Gastos financieros	-26.095,26	-42.885,46	-38.383,43	-31.874,81	-37.600,71
Total Gastos	-73.722,81	-105.469,72	-170.379,24	-113.925,08	-135.631,59

En lo que hace referencia a los **medios personales** de SOCIEDAD C durante los ejercicios objeto de comprobación, en función de la información obtenida en el curso del procedimiento de los registros de la Seguridad Social, así como la que obra en la base de datos de la AEAT (modelo 190), **la sociedad jamás ha tenido ni trabajadores por cuenta ajena, ni colaboradores en régimen mercantil.**

Preguntada por quién prestaba los servicios facturados, el obligado tributario manifiesta en la Diligencia nº 3 que *"La entidad desarrolla la actividad a través de su administradora."*

Solicitada aclaración acerca de las retribuciones satisfechas por la sociedad a la administradora por la prestación de esos servicios, el obligado tributario manifiesta en la Diligencia nº 6, que *"no se satisfacen retribuciones a la administradora."*

SEGUNDO. DECLARACIONES PRESENTADAS

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, la sociedad presentó las declaraciones-liquidaciones que se detallan en el siguiente cuadro:

	2019 - 1T	2019 - 2T	2019 - 3T	2019 - 4T
BASE IMPONIBLE				

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Tipo General	73.258,54	66.089,72	73.999,24	89.209,08
Tipo Reducido	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	94.803,58	191.069,54	79.775,20	78.101,30
Modificación bases	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL BASE IVA	168.062,12	257.159,26	153.774,44	167.310,38
CUOTAS IVA				
Tipo general	15.384,30	13.878,86	15.539,86	18.733,92
Tipo reducido	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	9.480,35	19.106,96	7.977,52	7.810,13
Modificación cuotas	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	24.864,65	32.985,82	23.517,38	26.544,05
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrien	10.157,89	19.485,33	8.017,19	16.812,35
Rectificación deducciones	0,00	0,00	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	10.157,89	19.485,33	8.017,19	16.812,35
Diferencia/Resultado Régimen General	14.706,76	13.500,49	15.500,19	9.731,70
SUMA DE RESULTADOS	14.706,76	13.500,49	15.500,19	9.731,70
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Rtdo. liquidación Estado	14.706,76	13.500,49	15.500,19	9.731,70
RESULTA. LIQUIDACIÓN	14.706,76	13.500,49	15.500,19	9.731,70
A INGRESAR	14.706,76	13.500,49	15.500,19	9.731,70
----- Estado	14.706,76	13.500,49	15.500,19	9.731,70

	2020 - 1T	2020 - 2T	2020 - 3T	2020 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	68.804,18	68.178,18	63.197,74	64.781,26
Tipo Reducido	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	118.952,76	167.337,90	242.241,36	302.084,21
Modificación bases	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL BASE IVA	187.756,94	235.516,08	305.439,10	366.865,47
CUOTAS IVA				
Tipo general	14.448,88	14.317,42	13.271,54	13.604,08
Tipo reducido	0,00	0,00	0,00	0,00
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	11.895,28	16.733,79	24.224,14	30.918,25
Modificación cuotas	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	26.344,16	31.051,21	37.495,68	44.522,33
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrien	19.645,72	16.203,17	24.330,00	34.172,02

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Rectificación deducciones	0,00	0,00	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	19.645,72	16.203,17	24.330,00	34.172,02
Diferencia/Resultado Régimen General	6.698,44	14.848,04	13.165,68	10.350,31
SUMA DE RESULTADOS	6.698,44	14.848,04	13.165,68	10.350,31
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Rtdo. liquidación Estado	6.698,44	14.848,04	13.165,68	10.350,31
RESULTA. LIQUIDACIÓN	6.698,44	14.848,04	13.165,68	10.350,31
A INGRESAR	6.698,44	14.848,04	13.165,68	10.350,31
----- Estado	6.698,44	14.848,04	13.165,68	10.350,31

	2021 - 1T	2021 - 2T	2021 - 3T	2021 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	63.271,54	59.681,66	51.224,76	50.329,68
Tipo Reducido	0,00	0,00	0,00	13.636,35
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	166.207,01	128.965,00	0,00	0,00
Modificación bases	0,00	0,00	0,00	-6.885,00
TOTAL BASE IVA	229.478,55	188.646,66	51.224,76	57.081,03
CUOTAS IVA				
Tipo general	13.287,04	12.533,16	10.757,20	10.569,25
Tipo reducido	0,00	0,00	0,00	1.363,65
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	18.277,17	12.896,50	0,00	0,00
Modificación cuotas	0,00	0,00	0,00	-688,50
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	31.564,21	25.429,66	10.757,20	11.244,40
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrien	27.096,89	13.652,61	3.179,58	3.231,78
Rectificación deducciones	0,00	0,00	0,00	-688,50
SUMA DEDUCCIONES	27.096,89	13.652,61	3.179,58	2.543,28
Diferencia/Resultado Régimen General	4.467,32	11.777,05	7.577,62	8.701,12
SUMA DE RESULTADOS	4.467,32	11.777,05	7.577,62	8.701,12
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Rtdo. liquidación Estado	4.467,32	11.777,05	7.577,62	8.701,12
RESULTA. LIQUIDACIÓN	4.467,32	11.777,05	7.577,62	8.701,12
A INGRESAR	4.467,32	11.777,05	7.577,62	8.701,12
----- Estado	4.467,32	11.777,05	7.577,62	8.701,12

TERCERO. DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

1) Promoción del chalet sito en AVENIDA ENCINA

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Con fecha 13 de diciembre de 2017 la sociedad adquiere la parcela urbana situada en la AVENIDA ENCINA. El precio de adquisición fue de 350.000 euros.

En marzo de 2018, SOCIEDAD C encarga el proyecto básico y de ejecución a la sociedad O ARQUITECTOS, para la construcción de una vivienda unifamiliar aislada con piscina en dicha finca. El proyecto visado por el Colegio de Arquitectos es firmado por los arquitectos X y Z.

El 1 de agosto de 2018 se obtiene licencia de obras y comienza la construcción, de la que se encarga la empresa constructora CONTRATISTA 1.

Tras diversas modificaciones del proyecto inicial, la finalización de las obras de produce en diciembre de 2020 y se obtiene la licencia de primera ocupación el 24 de mayo de 2021, según la cual la edificación es una vivienda unifamiliar de 716,65m², distribuida en 3 plantas de la forma siguiente:

Planta Sótano - 147,17 m²
Planta Baja - 294,00 m²
Planta Primera- 275,48 m²

La vivienda dispone además de jardín privado y piscina en parcela de 2.098m².

El inmueble (suelo + vuelo) figura en el balance de SOCIEDAD C por un **valor de 2.094.085,25 euros. La sociedad ha deducido la totalidad de las cuotas de IVA soportado**, así como todos los gastos financieros y los seguros asociados a la promoción (seguro decenal).

Tras examinar los libros registros de facturas emitidas, se verifica que durante la construcción del inmueble SOCIEDAD C registra y declara la operación como una operación con inversión del sujeto pasivo en virtud del artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) exclusivamente respecto de las facturas recibidas del contratista (CONTRATISTA 1). Se devengaron las siguientes cuotas de IVA que simultáneamente fueron objeto de deducción:

	2019	2020	2021
IVA devengado por ISP	44.374,96	83.771,46	30.485,17
IVA devengado resto de actividades	63.536,94	55.641,92	48.510,30

Por otra parte, las cuotas de IVA soportadas y deducidas en el periodo comprobado (1T de 2019 a 4T de 2021) tanto por la construcción en sí misma como por los gastos de acondicionamiento, mobiliario, decoración, suministros, sistema de seguridad, mantenimiento del jardín y piscina, etc., todos ellos asociados directamente al inmueble de referencia, ascienden a un total de **183.047,38 euros**, según el siguiente detalle:

	2019	2020	2021
IVA deducido por ISP	44.374,96	83.771,46	30.485,17
IVA deducido por servicios de arquitectura, tasaciones, acondicionamiento y mantenimiento	3.514,32	5.468,68	15.432,79
Total IVA deducido asociado al inmueble	47.889,28	89.240,14	45.917,96

La sociedad se deduce igualmente las cuotas de IVA soportadas por gastos habidos en el resto de sus actividades inmobiliarias distintas de la que nos ocupa.

2) Financiación de la construcción

Como se ha señalado, SOCIEDAD C adquiere en diciembre de 2017 el terreno sobre el que promoverá, en los ejercicios siguientes, la construcción del chalet de la AVENIDA ENCINA.

El precio de adquisición del solar ascendió a 350.000 euros más gastos. El SOCIO 1 transfirió las siguientes cantidades a la cuenta bancaria de su sociedad vinculada, SOCIEDAD C, para que ésta afrontara la compra:

Cuenta	Fecha operación	Haber
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	07/12/2017	20.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	07/12/2017	30.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	27/11/2017	15.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	22/11/2017	60.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	21/11/2017	30.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	21/11/2017	50.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	20/11/2017	40.000,00
00xx-0xxx-xx-000126xxxx	20/11/2017	40.000,00
Total		285.000,00

Dichas cantidades se contabilizan en SOCIEDAD C en la cuenta contable 52100002 como una deuda de la sociedad con el SOCIO 1, deuda que en los periodos sucesivos (2018 a 2021) sigue incrementándose hasta alcanzar prácticamente el millón de euros, según el siguiente detalle:

Concepto	Cta PGC	Importe
Saldo Apertura a 01/01/2017	52100002	18.188,62
TF/ de SOCIO 1	52100002	40.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	40.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	30.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	50.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	60.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	15.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	30.000,00
TF/ de SOCIO 1	52100002	20.000,00
ITP SOLAR	52100002	21.000,00
ICIO Y LICENCIA DE OBRA	52100002	15.544,76
ICIO Y LICENCIA DE OBRA	52100002	7.820,85
TF SOCIO 1	52100002	20.000,00
TF SOCIO 1	52100002	10.000,00
TF SOCIO 1	52100002	30.000,00
TF SOCIO 1	52100002	30.000,00
TF SOCIO 2	52100002	95.000,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

TF LINEA DE CREDITO BANCO	52100002	15.000,00
TF LINEA DE CREDITO BANCO	52100002	15.000,00
TF LINEA DE CREDITO BANCO	52100002	15.000,00
TF LINEA DE CREDITO BANCO	52100002	15.000,00
cesión préstamo SOCIO 1	52100002	144.189,76
PAGO TESORERIA	52100002	15.000,00
TRASPASO	52100002	30.000,00
AJUST TESORERIA	52100002	100.000,00
PAGO X SOCIO 1	52100002	15.058,85
PAGO X SOCIO 1	52100002	2.904,73
ajuste saldo	52100002	1.661,63
PAGO X SOCIO 1	52100002	46.825,94
TRASPASO saldo	52100002	88,92
PAGO X SOCIO 1	52100002	124,10
TRASPASO SALDO	52100002	-900,00
Saldo Cierre a 31/12/2021		947.508,16

En relación con dicha deuda, se solicitó la justificación del destino dado a dichas cantidades y la aportación, en su caso, del contrato que la documentase y la aclaración acerca de los intereses que devenga y de las condiciones de devolución.

Al respecto, SOCIEDAD C aportó escrito en el que manifiesta lo siguiente:

“Los movimientos recogidos en la cuenta contable 52100002 reflejan recepciones de fondos destinados al cumplimiento del objeto social de la entidad que se materializa en la promoción y construcción del inmueble de la AVENIDA ENCINA.

Debe tenerse en cuenta que la entidad no dispone de fondos propios suficientes para afrontar tal promoción. No obstante, por el atractivo ratio de rentabilidad que plantea la operación, se decide llevar a cabo. Para ello se acude a distintas fuentes de financiación que permitan acometer el proyecto en desarrollo y cumplimiento del objeto social de la entidad.

En consecuencia, la justificación del destino ya ha sido aportada al presente procedimiento por cuanto estas cuantías se destinaron a la construcción del inmueble de la AVENIDA ENCINA. Por cuantía puede constatarse que eran necesarias pese a tener otras fuentes de financiación.”

Se aporta contrato de línea de crédito suscrito el 31 de marzo de 2020 por ambos cónyuges y la sociedad SOCIEDAD C en virtud del cual las partes conciertan una línea de crédito por la cantidad máxima de UN MILLON DE EUROS que la sociedad deudora deberá reintegrar junto con los intereses correspondientes (1% fijo anual) al vencimiento, que tendrá lugar el 31 de diciembre de 2024, pudiendo existir restituciones anticipadas.

A la fecha de formalización del contrato, las cantidades dispuestas por la sociedad ya alcanzaban los 741.730,19 euros.

El 15/07/2020 se presenta declaración tributaria correspondiente al ITP y AJD ante la Comunidad Autónoma respecto del mencionado crédito.

A día de hoy, no se ha restituido ni el capital ni los intereses correspondientes.

Por otra parte, y al margen de lo anterior, con fecha 28/09/2018 la sociedad suscribe con BANCO 1 préstamo hipotecario promotor por importe de 800.000 euros para sufragar también los gastos de la promoción y construcción del chalet.

SOCIO 1 es avalista personal y solidario de SOCIEDAD C en dicho préstamo promotor.

Según las condiciones del préstamo promotor, éste tendrá una fase de pre-amortización en la que solo se satisfarán intereses y a partir de la finalización de las obras, comenzará la devolución del capital + intereses a razón de una cuota mensual fija de 5.458,71 euros.

Se puede apreciar que es SOCIO 1 quien, por una parte, financia directamente la mitad de la inversión, mediante un préstamo a su sociedad vinculada cuya devolución no se ha iniciado siquiera 5 años después de su concesión.

Respecto de los 800.000 euros restantes procedentes del préstamo promotor concedido por BANCO 1, el propio SOCIO 1 actúa también como deudor solidario frente a la entidad bancaria.

3) Contrato de arrendamiento de vivienda con opción a compra

Una vez finalizadas las obras, se procede a amueblar y decorar con todo lujo el chalet, y se obtiene la licencia de primera ocupación.

El 1 de octubre de 2021 SOCIEDAD C y SOCIO 1 suscriben un contrato de arrendamiento de vivienda con opción a compra sobre el chalet promovido por aquélla.

Las estipulaciones esenciales del contrato mixto de arrendamiento con opción a compra son las siguientes:

- **Destino:** vivienda habitual del arrendatario y sus familiares. Se hace referencia expresa a la hipotética posibilidad de que, durante un máximo de 15 días al año, el arrendador disponga del inmueble para destinarlo a la producción cinematográfica o de anuncios, debiendo el arrendatario consentir.
- **Duración:** 10 años, plazo que se prorrogará automáticamente de año a año salvo manifestación expresa en contra del arrendatario. La arrendadora carece de dicha facultad de resolución.
- **Renta:** 5.000 euros mensuales IVA incluido (4.545,45 euros más IVA). Sólo se revisará la renta en el caso de que el incremento anual del IPC sea superior al 5%.
- **Fianza:** una mensualidad de renta.
- **Mobiliario:** la vivienda se alquila completamente amueblada (se hace referencia a un anexo, que no se aporta) y la arrendadora se hace cargo de todas las roturas, desperfectos y sustituciones en los electrodomésticos y en cualquier mobiliario o enseres contenidos en el inmueble.

- **Reparaciones:** La arrendadora se hace cargo de todas las obras y reparaciones de todo tipo de que se puedan ocasionar en el inmueble y en los muebles, aparatos, instalaciones y desagües. Igualmente, correrá de su cuenta el coste del seguro a todo riesgo.
- **Gastos generales y otros servicios:** La arrendadora asumirá todos los gastos y suministros ordinarios. Se incluyen expresamente teléfono, televisión de pago, electricidad, agua, mantenimiento de jardín, cristales, exterior de la casa y piscina.
- **Opción de compra irrevocable a favor del arrendatario**, en las siguientes condiciones:
 - a) **Plazo para ejercer la opción de compra:** en cualquier momento dentro de los 12 meses siguientes al transcurso de 10 años desde la firma del arrendamiento, sin posibilidad de prórroga salvo mutuo acuerdo.
 - b) **Prima o precio de la opción:** 1 euro.
 - c) **Precio de venta en caso de ejercer la opción:** 1.800.000 euros, de los que se descontarán las cantidades abonadas hasta esa fecha en concepto de renta, así como la fianza.

De conformidad con el artículo 20.Uno.23º.b).d´) de la LIVA, el arrendamiento de vivienda con opción a compra constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta y, además, dicho uso (por más prolongado que sea) no agota el concepto de “primera entrega” a los efectos de considerar sujeta y no exenta la ulterior venta.

Así, en octubre de 2021, SOCIEDAD C comienza a repercutir el IVA al 10% por el arrendamiento de vivienda con opción a compra, de acuerdo con el siguiente detalle:

	2021	2022	2023 (hasta julio)
IVA devengado por arrendamiento con opción de compra (10%)	1.363,65	5.454,60	3.181,85
IVA devengado por prima de la opción de compra (21%)	0,21	0,00	0,00

CUARTO. ANÁLISIS DETALLADO DEL ARRENDAMIENTO DEL CHALET DE LA AVENIDA ENCINA POR SOCIEDAD C A SOCIO 1

La operación de arrendamiento de vivienda con opción de compra, concertada por SOCIEDAD C y SOCIO 1 sobre la vivienda unifamiliar de la AVENIDA ENCINA, es neutral desde el punto de vista del IVA, ya que constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta que origina el derecho a la deducción, de acuerdo con el artículo 20.Uno.23º.b).d´) de la LIVA, siendo, por tanto, deducibles por SOCIEDAD C las cuotas de IVA soportadas en la construcción, acondicionamiento y mantenimiento del inmueble.

En el caso de que se hubiera concertado entre el obligado tributario y SOCIO 1 una operación de arrendamiento simple de vivienda, al tratarse de una prestación de servicios sujeta pero exenta del IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA, esto conllevaría necesariamente la imposibilidad de deducir por el obligado tributario

tanto el IVA soportado en la construcción, como las cuotas de IVA soportado subsiguientes a la puesta en funcionamiento del inmueble, según el artículo 94 de la LIVA.

De esta forma, la opción elegida por el obligado tributario y SOCIO 1, el arrendamiento de vivienda con opción de compra, tiene el efecto de permitir la deducción de unas cuotas soportadas de IVA que, de otro modo, nunca hubieran sido deducibles.

Se deben tener en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Condiciones pactadas en el contrato de arrendamiento: renta pactada y estipulaciones relativas a la asunción de gastos

En primer lugar y por lo que se refiere a la renta pactada, se ha solicitado valoración al Gabinete Técnico de Arquitectos de la AEAT.

Tras requerir al obligado tributario para que autorizase la visita al inmueble a los efectos de su más precisa valoración, con fecha 23 de mayo de 2023, SOCIEDAD C se negó a prestar consentimiento para proceder a la entrada en la vivienda. Por tanto, la valoración se realizó sin dicho reconocimiento.

Según el informe de valoración, obrante en el expediente, emitido con fecha 1 de junio de 2023, la renta pactada por el arrendamiento del chalet difiere significativamente del precio de mercado.

La valoración se realiza por dos métodos:

- 1- Rentabilidad media sobre el valor del inmueble, a partir del precio declarado en el balance de la sociedad propietaria, 2.094.085,25 euros, que, mediante la aplicación de la rentabilidad media correspondiente a MUNICIPIO ROBLE en octubre de 2021, determina las rentas mensuales.
- 2- Por el método de comparación, a partir de rentas de inmuebles comparables. El objeto a valorar corresponde a una tipología de vivienda unifamiliar aislada, de superficie de vivienda en torno a los 650 m², zonas construidas exteriores, garaje y jardín, en parcela superior a los 2000 m². A su vez, se encuentra en un entorno privilegiado y cercano al campo de golf del Club. Se toma una muestra y se procede a valorar por comparación con precios medios de la muestra elegida.

Los valores calculados por ambos procedimientos confirman una horquilla de valores posible, concluyendo el informe que el valor del arrendamiento adecuado a mercado en la fecha del contrato (octubre 2021), asciende a una renta mensual de **10.099,74 euros**. Se precisa expresamente que a este importe habría que añadirle ***“todos los gastos y suministros ordinarios a cargo del Arrendador según el contrato facilitado: servicios de teléfono, televisión de pago, electricidad, agua, mantenimiento del jardín, cristales, exterior de la casa y piscina. A su vez, el arrendamiento del mobiliario y enseres, incluso las reparaciones por cualquier causa, según establece el citado documento.”***

Recordemos que **la renta convenida por el arrendamiento entre las partes vinculadas asciende a 4.545,45 euros mensuales**, con pacto expreso de no actualizarla en tanto que la variación anual del IPC no alcance el 5%.

Es decir, el precio convenido entre las partes vinculadas resulta ser menos de la mitad del precio de mercado según el informe de valoración del Gabinete de arquitectos de la AEAT y todo ello sin incluir los gastos y el mobiliario, que son asumidos por la sociedad propietaria.

Efectivamente, y por lo que se refiere a los gastos asociados al inmueble, conviene no olvidar que, según lo acordado en el contrato, SOCIEDAD C se hará cargo de absolutamente todos los gastos de mantenimiento, jardinero, sistema de seguridad, reparaciones de cualquier índole e incluso y, lo que es más llamativo aún, de todos los consumos individualizables del arrendatario (agua, luz, conexión a internet, televisión de pago, teléfono, etc.).

Estas condiciones se encuentran completamente alejadas de lo que suele ser habitual no sólo en el mercado, sino también en el propio actuar de SOCIEDAD C y SOCIO 1.

Tanto el uno como el otro, en esas mismas fechas, tienen suscritos contratos de arrendamiento con terceros independientes cuyo clausulado no se acerca a lo pactado entre ellos mismos respecto del arrendamiento del chalet de AVENIDA ENCINA.

En concreto, SOCIO 1 en los ejercicios comprobados tiene dos viviendas de su propiedad arrendadas, en cuyos contratos constan las siguientes estipulaciones relativas a gastos y suministros, conservación, mantenimiento y mobiliario:

Contratos suscritos con fecha 11/01/2016 y 29/07/2016 sobre los inmuebles sitios en CALLE JP 1ºA y 1ºB

"5º Servicios y suministros. Serán de cuenta y cargo exclusivo del Arrendatario el pago del servicio y suministro de electricidad y agua según consumo que existen en el inmueble, la conservación de sus instalaciones. A tal efecto, los pagos que por tal concepto realice, en su caso, el arrendador deberán serle reintegrados por el arrendatario dentro de los siete días siguientes a la fecha en que se le comunique y justifique el importe correspondientes. Los gastos de suministros del mes de diciembre se pagarán por adelantado, abonando la media de gastos de los dos meses anteriores, siendo objeto de liquidación posterior con la factura correspondiente.

Serán de cuenta y cargo del Arrendador el Impuesto sobre Bienes Inmuebles que grave el inmueble arrendado, así como los gastos de comunidad correspondientes al mismo.

El arrendatario se obliga al pago del impuesto de arrendamientos por el concepto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que grava este arrendamiento. Si el arrendatario no liquidara el citado impuesto y la administración reclama la responsabilidad subsidiaria al arrendador, este descontará de la fianza entregada el importe correspondiente a la citada liquidación que se reclame.

(...)

10ª Estado de conservación. La vivienda se entrega, y EL ARRENDATARIO así lo reconoce, en perfectas condiciones para servir al uso a que se destina, siendo de su cuenta y responsabilidad la conservación del mismo, así como la obligación de entregarlo, a la finalización del arriendo, en el mismo estado de conservación, salvo el deterioro normal que se haya podido producir por el uso diario. El ARRENDATARIO

dispone de un mes desde el día de la entrega de llaves de la casa para comprobar el perfecto funcionamiento, a su conformidad, de todos los servicios y enseres.

(...)

12ª Mobiliario. Junto con la vivienda y dentro del precio de este arrendamiento, se entrega la casa con el mobiliario que queda reflejado en el INVENTARIO que se detalla en el documento identificado como ANEXO 1, mediante fotografías que recogen el estado y bienes muebles incluidos en el arrendamiento.”

Contrato suscrito con fecha 21/12/2017 sobre el inmueble sito en CALLE JP 1ºB

“7. **RECEPCIÓN DEL INMUEBLE**. El Arrendatario declara recibir el inmueble arrendado, objeto de este Contrato, así como sus instalaciones, en bien estado de conservación y funcionamiento, y equipado (se adjunta Anexo nº 1 Lista de bienes muebles, que será objeto de firma el día de la entrada en la vivienda, 28 de diciembre de 2017). El Arrendatario dispone de treinta días para notificar los desperfectos que se considere eran anteriores a la fecha de ocupación. Todos los desperfectos descubiertos durante este período deben ser fotografiados y notificados al Arrendador. El Arrendatario mantendrá la vivienda en correcto estado de limpieza y la entregará limpia a la finalización del contrato. En caso contrario la propiedad descontará de la fianza a devolver el importe de la limpieza que deba realizar en el inmueble.

8. **GARATÍA DE ELETRODOMÉSTICOS**. El Arrendatario tendrá la garantía legal para todo tipo de electrodomésticos que se encuentran en el inmueble arrendado (la garantía no cubre las roturas y desperfectos derivados de un mal uso de los mismos). Una vez finalizado el plazo de duración del Contrato, el Arrendatario está obligado a devolverlos en el mismo estado, excluyendo los desgastes normales por el uso.

(...)

10. **REPARACIONES**. El Arrendatario responderá de todos los desperfectos que se originen durante su estancia y sean debidos exclusivamente a su culpa, mal uso o negligencia.

(...)

12. **GASTOS Y SERVICIOS**. El empleado del Arrendatario Doña María se obliga a abonar los importes a que ascienda el coste del consumo de suministros, incluso agua (caliente y fría), electricidad, calefacción. La forma de pago se establece según el acuerdo entre las Partes. El Arrendador domiciliará las facturas de los suministros en una cuenta corriente bancaria a nombre del empleado del Arrendatario. Los gastos de la Comunidad de Propietarios (incluyendo tasas de basura y otros gastos comunitarios) e impuestos que gravan la propiedad, son de la cuenta del Arrendador.”

Por su parte, en los contratos de arrendamiento suscritos por la SOCIEDAD C con terceros constan cláusulas radicalmente distintas también a las establecidas para el arrendamiento con su SOCIO 1 que nos ocupa.

Contrato suscrito con fecha 26/12/2016 sobre los dos locales sitos en CALLE PV

“CUARTA.- GASTOS.

Además del pago de la Renta, el ARRENDATARIO vendrá obligado al pago del importe de los servicios y suministros que correspondan al Inmueble arrendado.

El ARRENDATARIO se compromete a domiciliar en su cuenta corriente los gastos de suministros de gas, agua, electricidad, teléfono, y de cualquier otro suministro o servicio que en el futuro se pudiera dotar.

Asimismo, serán por cuenta del ARRENDATARIO cualquier otro tributo, contribución, tasa, arbitrio, etc. establecido o que se establezca que grave la actividad desarrollada en el Inmueble, así como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Los gastos de la comunidad serán satisfechos por la parte ARRENDATARIA.

A efectos del abono por parte del ARRENDATARIO de los gastos de comunidad e impuestos, los mismos le serán repercutidos trimestralmente a través de la correspondiente factura que será emitida por la ARRENDADORA.

Serán de cuenta del ARRENDATARIO todas las reparaciones necesarias en las instalaciones o servicios del Inmueble, durante el plazo de vigencia del contrato, así como aquéllas que se tengan que efectuar como consecuencia de averías, roturas o daños en el Inmueble, salvo que su origen sea atribuible o imputable a obras o gastos comunes del edificio en que se encuentra ubicado el inmueble.

OCTAVA.- MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN DEL INMUEBLE

Correrán por cuenta del ARRENDATARIO las obras que resulten necesarias para adaptar el Inmueble a la normativa que pudiera entrar en vigor desde la entrada en vigor del Contrato, salvo que se trate de obras que le afecten por razón del edificio en el que se encuentra situado.

NOVENA.- SEGUROS

El ARRENDATARIO se obliga a concertar un seguro sobre el Inmueble que cubra suficientemente el contenido y de responsabilidad civil, debiendo facilitar copia a la ARRENDADORA del contrato de seguro y de los recibos que acrediten el pago anualmente y coincidiendo con el aniversario del Contrato.

En caso de siniestro, las indemnizaciones procedentes de los seguros se destinarán en primer lugar a reparar los daños producidos.

La ARRENDADORA no acepta ni asume responsabilidad alguna por las interrupciones que pudieran derivarse en cualquiera de los servicios por causas ajenas a su voluntad.”

Por último, es preciso referirnos a las condiciones previstas en el contrato de arrendamiento firmado entre el propio obligado tributario, SOCIEDAD C, y SOCIO 1 sobre la oficina en la que éste último tiene establecida su notaría.

Contrato de 15/09/2015 de arrendamiento sobre la oficina sita en el Pº VERDE

“CUARTA.- GASTOS.

Además del pago de la Renta, el ARRENDATARIO vendrá obligado al pago del importe de los servicios y suministros que correspondan al Inmueble arrendado.

El ARRENDATARIO se compromete a domiciliar en su cuenta corriente los gastos de suministro de gas, agua, electricidad, teléfono, y de cualquier otro suministro o servicio que en el futuro se pudiera dotar.

Asimismo, serán por cuenta del ARRENDATARIO cualquier otro tributo, contribución, tasa, arbitrio, etc. establecido o que se establezca que grave la actividad desarrollada en el Inmueble, así como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Los gastos de comunidad serán satisfechos por la parte ARRENDATARIA.

A efectos del abono por parte del ARRENDATARIO de los gastos de comunidad e impuestos, los mismos le serán repercutidos trimestralmente a través de la correspondiente factura que será emitida por la ARRENDADORA.

SÉPTIMA.- OBRAS Y GASTOS DE REPARACION .

El ARRENDATARIA queda autorizado a realizar y/o ejecutar las obras y reptaciones necesarias para que el inmueble objeto del presente se halle en perfecto estado de uso para la finalidad a la que lo destinará el arrendatario.

Será necesaria la autorización expresa y por escrito de la ARRENDADORA para realizar cualquier obra o reparación en el Inmueble. Sin perjuicio de lo anterior, el ARRENDATARIO se compromete a no realizar o permitir que se efectúen obras que afecten a la estructura o seguridad del edificio o a su estabilidad ni deterioren o debiliten los materiales de construcción.

Se adjunta, como Anexo número 3, descripción de las obras a realizar para adecuar el inmueble al uso al que se destina y que quedan expresamente autorizadas.

Todas las obras que con permiso de la ARRENDADORA pudieran efectuarse en el Inmueble, sus instalaciones y servicios y con independencia de su naturaleza y de la causa de las mismas, así como de las licencias necesarias para su realización, serán por cuenta del ARRENDATARIO siempre y cuando éste desee realizarlas.

Serán de cuenta del ARRENDATARIO todas las reparaciones necesarias en las instalaciones o servicios del Inmueble, durante el plazo de vigencia del Contrato, así como aquéllas que se tengan que efectuar como consecuencia de averías, roturas o daños en el Inmueble, salvo que su origen sea atribuible o imputable a obras o gastos comunes del edificio en que se encuentra ubicado el inmueble.

La realización de las tareas y obras referidas en el párrafo anterior no requerirá el consentimiento previo de la ARRENDADORA.

OCTAVA.- MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN DEL INMUEBLE

Correrán por cuenta del ARRENDATARIO las obras que resulten necesarias para adaptar el Inmueble a la normativa que pudiera entrar en vigor desde la entrada en vigor del Contrato, salvo que se trate de obras que le afecten por razón del edificio en el que se encuentra situado.”

De las transcripciones anteriores podemos concluir que **las condiciones pactadas entre SOCIEDAD C y SOCIO 1 para el arrendamiento con opción a compra sobre el chalet de la AVENIDA ENCINA, no solo son radicalmente distintas a las que suelen ser usuales o habituales en el mercado inmobiliario, sino que, además, difieren absolutamente de las propias convenciones acordadas por idénticas partes tanto con terceros, como incluso entre ellas mismas** en relación con otros inmuebles arrendados en el mismo momento al del arrendamiento que nos ocupa.

2. Condiciones pactadas para la opción de compra

En primer lugar y por lo que se refiere al **precio o prima por la opción**, resulta sorprendente que, siendo lo habitual en el mercado inmobiliario el establecimiento de una prima por el derecho de opción de entre un 5% y un 10% del precio de venta, en el caso que nos ocupa, el precio convenido para conceder la opción se valore en la cuantía testimonial de 1 euro.

A estos efectos, sin perjuicio de que no resulte de aplicación al caso objeto de análisis, sirva como referencia que el artículo 14 de Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, fija una base imponible mínima del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas que se devengue con ocasión de la suscripción de opciones de compra del 5% de la base imponible aplicable al contrato de compraventa al que está vinculada.

Una vez más, las condiciones pactadas quedan fuera de toda lógica económica. Tan irrisorio importe vacía en sí mismo de contenido el sentido o esencia que tiene el establecimiento de dicha prima, que no es sino el de retribuir el riesgo alcista que pudiera producirse en el mercado de venta inmobiliaria durante el plazo previsto para el ejercicio de la opción que, en nuestro caso, se prolonga de forma inusual hasta los 10 años (10 años de arrendamiento + 12 meses para ejercer la opción).

Es decir, según lo pactado, durante un periodo tan prolongado en el tiempo como 11 años, SOCIEDAD C:

- no podrá disponer del inmueble,
- deberá asumir todos y cada uno de los gastos de mantenimiento,
- vendrá obligada a hacerse cargo de todas las roturas, desperfectos, reparaciones y sustituciones que, por cualquier motivo, haya que realizar en el chalet o su mobiliario,
- deberá abonar los gastos financieros, IBI, seguros y demás costes asociados al inmueble,
- vendrá obligada igualmente a satisfacer por cuenta de su inquilino todos y cada uno de los suministros consumidos sin límite alguno (teléfono, televisión, agua, luz, jardinería, mantenimiento de la piscina, seguridad, etc.)

y todo ello SIN NINGÚN TIPO DE AVAL, INGRESO, PRECIO O GARANTÍA ADICIONAL, por una renta modesta de 4.545,45 euros mensuales que, como hemos visto, no alcanza ni el 50% del precio de mercado, 10.099,74 euros (sin incluir gastos), y que ni siquiera se actualizará durante tan largo periodo de tiempo, en el caso de que la variación anual del IPC no alcance el 5%.

Por otra parte, y en lo que hace referencia al **plazo pactado** para el ejercicio de la opción de compra conviene señalar que, una vez más, y lejos de lo que suele ser habitual (que

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

suele oscilar entre 1 y 5 años), el plazo pactado de 10 años más 12 meses posteriores, resulta ser, como venimos insistiendo, inusualmente prolongado.

De hecho, y aun cuando la inscripción registral no sea requisito indispensable para la validez de los contratos de arrendamiento con opción a compra, lo cierto es que el artículo 14 del Reglamento Hipotecario establece expresamente la prohibición de inscribir opciones de compra cuyo plazo de ejercicio exceda de 4 años, algo que sin duda debe conocer el propio SOCIO 1, notario de profesión y concededor del Derecho hipotecario por el ejercicio de su propia actividad profesional.

Finalmente, y en relación con **el precio de venta del chalet estipulado** en la opción de compra, es preciso resaltar que el mismo se sitúa incluso por debajo del precio de coste del inmueble para el promotor, SOCIEDAD C.

De tal forma que, si llegara a ejercitarse la opción de compra, el resultado sería el siguiente:

Precio de venta pactado en la opción de compra	1.800.000,00
Cantidades satisfechas durante el arrendamiento	-549.999,95
A entregar en el momento de ejercer la opción	1.250.000,05

Es decir, la sociedad propietaria vendrá obligada a mantener durante nada menos que 10 años, un arrendamiento tan poco rentable para sus intereses como el que hemos visto para, una vez transcurrido dicho plazo, vender el chalet no ya sin incluir un margen de beneficio, sino directamente con pérdidas.

3. Viabilidad económica de la operación

La operación concertada entre las partes vinculadas, SOCIEDAD C y SOCIO 1, se articularía en dos fases:

- Una primera fase, con duración de 10 años más los 12 meses posteriores, durante la cual se establece un arrendamiento simple de vivienda en los términos analizados.
- Una segunda fase, en la que el arrendatario podrá, a su elección, ejercer la opción de compra y adquirir la propiedad del chalet, o bien, continuar con el arrendamiento simple de vivienda.

Conviene hacer una aproximación relativa a la viabilidad económica de la operación.

Así, durante la primera fase del negocio (01/10/2021 a 01/09/2032), si se hace una comparativa muy básica, partiendo de los datos correspondientes al ejercicio 2021, se puede apreciar que el negocio, tal y como está convenido, resulta ruinoso para la sociedad propietaria del inmueble.

En primer lugar y, según sus libros contables correspondientes a 2021, SOCIEDAD C incurre en los siguientes gastos asociados al inmueble:

62200000	REPARACIONES Y CONSERVACION	7.424,92
62500000	SEGUROS DECENAL Y HOGAR	5.292,93

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

62500000	SEGURO VIDA PRESTAMO PROMOTOR	2.063,64
62801000	SUMINISTROS DE LUZ	7.167,04
62802000	SUMINISTROS DE AGUA	2.314,73
62803001	TELEFONO, INTERNET Y TV	1.637,15
62900000	LIMPIEZA Y ALARMA	1.631,75
62909001	ALARMA	558,00
62909002	GASTOS MANTENIMIENTO CHALET	5.295,68
63100000	TRIBUTOS AVENIDA ENCINA	2.569,98
66230005	INTERESES PRESTAMO PROMOTOR	7.514,13
	Total gastos anuales chalet	43.469,95

Si a los anteriores gastos se añade el gasto por la amortización tanto del inmueble como del mobiliario adquirido por la sociedad y que obra en balance a 31/12/2021, la operación durante la fase del arrendamiento resultaría altamente deficitaria para el arrendador, y ello aun a pesar de que lo habitual en este tipo de contratos mixtos o complejos es que la renta pactada suela ser superior a la renta en un arrendamiento de vivienda simple, como forma de garantía adicional para el propietario.

68160000	DOT. AMORT. MOBILIARIO CHALET	2.622,51	2.622,51
68160001	DOT AMORT GIMNASIO CHALET	100,47 (74 días)	495,56 (anual)
68200000	AMORTIZ. DE INV. INMOBILIAR	8.656,32 (92 días)	34.343,01 (anual)
	Total Gastos anuales con amortización		-80.931,03
	Total Ingresos anuales arrendamiento		54.545,45
	Resultado de la operación arrendamiento		-26.385,58

Esta situación se prolongaría durante, al menos, 10 años, teniendo además en cuenta que los consumos de 2021 recogidos en los cálculos anteriores no alcanzan el año completo en todos los casos y que en 2022 consta en la Base de datos de la AEAT (modelo 347) adquisición de más mobiliario con destino al chalet de AVENIDA ENCINA (estos datos no se han tenido en cuenta en esta primera aproximación).

En la segunda fase del negocio, la falta de viabilidad económica del negocio se hace más palmaria, si cabe, y ello por cuanto que necesariamente la venta va a generar una pérdida en SOCIEDAD C por importe superior al medio millón de euros, habida cuenta de que, como se señaló antes, el precio pactado en la opción no alcanza siquiera el coste de la inversión sino que se aproxima al valor neto contable del inmueble a la fecha de ejercicio de la opción, al que a su vez habrá que descontar todas las cantidades satisfechas durante el arrendamiento (renta anual más fianza).

Coste Chalet	2.094.085,25
Amort Acumulada (10 años)	-343.430,10
VNC chalet a fecha ejercicio opción	1.750.655,15
Precio venta convenido en el contrato	1.800.000,00
Cantidades abonadas a esa fecha	549.999,95
A entregar en el momento de ejercer la opción	1.250.000,05
Resultado operación venta	-500.655,10

Así las cosas, se puede observar que, tal y como está configurado el negocio, tanto en cada una de las fases individualmente consideradas, como en conjunto, SOCIEDAD C incurriría en unas pérdidas continuadas de aproximadamente 760.000 euros (pérdidas acumuladas en la fase arrendamiento, 26.385,58 euros anuales durante 10 años, más las pérdidas en la venta, 500.655,10 euros) y, además, mantendría una deuda con su SOCIO 1 de 1.000.000 euros.

4. Establecimiento expreso de un derecho de adquisición preferente en favor del arrendatario, SOCIO 1

El propio contrato establece que, además de la opción de compra referida, el arrendatario (SOCIO 1) ostenta junto con los genéricos derechos de tanteo y retracto sobre el chalet que nos ocupa, un específico derecho de adquisición preferente en virtud del cual, si durante la vigencia del plazo para el ejercicio de la opción, SOCIEDAD C recibiese una oferta de compra por parte de un tercero, SOCIO 1 tendría derecho a adquirir con preferencia la vivienda por el precio más bajo entre lo ofertado por ese potencial comprador y el establecido en el contrato para el ejercicio de la opción (1.800.000 euros menos las cantidades satisfechas durante el alquiler).

La realidad que se derivaría de las estipulaciones convenidas sería la siguiente:

- la renta mensual convenida vigente el arrendamiento resulta ser muy inferior a la renta de mercado y no cubre ni los costes en que incurre la sociedad propietaria,
- el plazo concedido para el ejercicio de la opción es inusualmente prolongado,
- el precio pactado por la propia opción de compra (1 euro) es irrisorio,
- llegado el momento de ejercer la opción, el precio convenido para la hipotética venta ulterior es inferior a los costes de construcción del inmueble objeto de compraventa,
- además, se pacta expresamente que si la sociedad propietaria del chalet consiguiera que un potencial comprador distinto de su SOCIO 1 estuviese dispuesto a adquirirlo a un precio superior (recuperando al menos parte de la inversión) SOCIEDAD C vendría obligada a mantener en favor de SOCIO 1 el precio de venta originalmente pactado, imposibilitando que, en ningún escenario, pudiera resultar una operación rentable económicamente para SOCIEDAD C.

Definitivamente, del análisis conjunto de las cláusulas del contrato, éste no se explica sino como resultado de la existencia de alguna otra intención, motivación, y/o finalidad perseguida por las partes y, por supuesto, en el contexto de relaciones mantenidas dentro de los perímetros de vinculación.

Y ello por la simple razón de que ningún tercero independiente estaría objetivamente dispuesto a suscribir como arrendador pactos tan claramente desproporcionados como los expuestos.

De hecho, como ya se ha dicho, el propio SOCIO 1, el arrendatario, en los ejercicios objeto de comprobación mantiene en vigor como arrendador tres contratos de arrendamiento de vivienda sobre inmuebles de su propiedad cuyas estipulaciones no se

asemejan a las contenidas en el contrato de alquiler que le une con su sociedad vinculada.

5. Condiciones de financiación.

Como ya se ha señalado anteriormente, es SOCIO 1 quien asume el coste de la construcción y promoción del chalet, ya sea directamente, mediante la entrega a SOCIEDAD C de 1.000.000 euros, ya sea como deudor solidario en el préstamo promotor por importe de 800.000 euros concedido por BANCO 1 a su sociedad.

En definitiva, de los 2.094.085,25 euros a los que asciende el coste de la inversión (parcela y construcción) apenas el 16% lo habría financiado la sociedad promotora, de forma tal que todos los riesgos inherentes a la promoción inmobiliaria, de un modo u otro, los está asumiendo personalmente el SOCIO 1.

Por otra parte, resulta llamativo también que la cuota fija mensual pactada con BANCO 1 para la devolución del préstamo promotor asciende a 5.458,71 euros, cantidad ésta que prácticamente coincide con la renta mensual convenida por el arrendamiento con opción a compra (5000 euros IVA incluido), de modo que, una vez más, sería el propio SOCIO 1 quien estaría asumiendo la devolución del préstamo que financió la construcción de la vivienda.

Se pone de manifiesto por lo tanto, desde la compra misma del solar, que la intención de las partes vinculadas, SOCIEDAD C y SOCIO 1, era que la sociedad promoviera la construcción del chalet de la AVENIDA ENCINA, y lo arrendara posteriormente a SOCIO 1, para el uso particular de este y su familia (nótese que antes incluso de solicitar la licencia de primera ocupación ya se habían instalado en el jardín una casita de niños y un columpio infantil). Se empleó como vehículo jurídico intermediario a la sociedad vinculada, y el arrendamiento se formalizó, no como un arrendamiento puro y simple de vivienda, sino como un arrendamiento con opción de compra, transcurridos 10 años, con unas cláusulas que difieren mucho de las normales del mercado, habilitando de este modo la posibilidad de deducir el IVA soportado en la construcción y posterior mantenimiento del inmueble.

QUINTO. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO

En virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, el obligado tributario presentó escrito de alegaciones a la comunicación sobre la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT.

El obligado tributario niega la procedencia de la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, alegando de forma resumida lo siguiente:

1º. Las cuotas de IVA soportadas en la construcción y promoción del inmueble sito en la AVENIDA ENCINA han sido deducidas en función del destino previsible del inmueble.

Alega que desde el momento en que se inicia el proyecto de construcción del inmueble que SOCIEDAD C tiene en MUNICIPIO ROBLE se tuvo en consideración que su destino era la promoción para la venta, en caso de existir una oferta rentable, destinándolo en tanto surgía esa oportunidad al alquiler turístico, así como al alquiler para producciones cinematográficas.

Por tanto, desde el inicio, todos los destinos previsibles del inmueble constituyen operaciones sujetas y no exentas de I.V.A, lo que implica que SOCIEDAD C tenga derecho a deducir las cuotas soportadas en la promoción citada ya que cumple el resto de los requisitos establecidos en la legislación vigente para poder deducir estas cuotas.

A los efectos de acreditar que el destino previsible del inmueble es la realización de operaciones sujetas y no exentas se aporta acta de manifestación otorgada ante NOTARIO B, el once de octubre de dos mil veintitrés, en la que D. Z, arquitecto de la construcción promovida por SOCIEDAD C, efectúa, entre otras declaraciones:

- *“Que el promotor, SOCIEDAD C, le encargó el diseño de una vivienda para su explotación como alquiler turístico, alquiler para anuncios o películas y en su caso para la venta de la misma”.*
- *“Que la propiedad le encargó que el diseño de la vivienda permitiese un alto nivel de seguridad y sistema de domótica para apertura de vivienda a distancia y tuviese un buzón a los efectos de servir de depósito de llaves”.*
- *“En toda actuación realizada en los estudios Previos, la finalidad de la construcción era principalmente el alquiler turístico optar a que la casa sirva para rodajes de anuncios o películas”.*
- *Desde el diseño de la vivienda se tuvo en cuenta que el destino del inmueble es: “una vivienda para su explotación como alquiler turístico, alquiler para anuncios o películas y en su caso para la venta de la misma”.*

Asimismo, se aporta acta de manifestaciones otorgada por Don Ricardo en representación de PRODUCTORA 1, ante NOTARIO B, el día diecinueve de octubre de dos mil veintitrés.

PRODUCTORA 1 tiene por objeto, entre otros, la producción y explotación de obras audiovisuales, incluyendo, entre otras, películas cinematográficas, documentales y series.

El citado documento constata que, con carácter previo a la ejecución de la promoción y hasta la actualidad, se intenta por parte de SOCIEDAD C alquilar el inmueble para rodaje de producciones cinematográficas.

La entidad alega que lo expuesto se complementa con más actuaciones de facto por parte de SOCIEDAD C como son, entre otras, la contratación de seguros tendentes a los destinos indicados como son:

- Seguro decenal imprescindible para poder enajenarlo según la legislación vigente, establecida en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, y normativa de desarrollo.
- Seguro de construcción que protegiera frente a los posibles daños sufridos en el alquiler temporal del inmueble para producciones cinematográficas.

Por tanto, de todo punto es ilógico que, si la finalidad fuera exclusivamente el arrendamiento del inmueble como vivienda, tal como considera la inspección, se incurriera en los costes que estos seguros suponen.

2º. En ningún momento el destino del inmueble ha cambiado respecto del que se consideró como destino previsible.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La sociedad explica que la situación inicial cambia con la compleja situación creada por la COVID-19, ya que la aparición del Coronavirus genera medidas extraordinarias que provocan que:

- Con carácter general no exista la posibilidad de realizar desplazamientos con total libertad por el territorio nacional, en consecuencia, el alquiler turístico decae.
- Existe Incertidumbre económica que provoca que no existan ofertas de compra atractivas.
- Que, la administradora de SOCIEDAD C, en aras de obtener rentabilidad para la mercantil, y dado su deseo de escapar de un piso en el centro, decide alquilar con opción de compra, junto con su marido, el inmueble.

Esta situación permite combinar la explotación del inmueble a través de un arrendamiento con opción de compra y el rodaje de producciones cinematográficas.

En este sentido, en el documento aportado como número 3, D. Ricardo afirma que se mantienen, en la actualidad, negociaciones para alquilar la propiedad, así como que de las que ha habido ninguna ha fructificado por no llegar a acuerdo en cuanto a los términos y cobertura del seguro de daños.

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 el artículo 159 de la LGT en los siguientes términos:

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

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

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

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 reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

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

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

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

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

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección tributaria.

(...)

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra entre la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante dicha situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva.”

TERCERO. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA: CONCEPTO Y REQUISITOS

La regulación que se realiza de este instituto viene a sustituir a la anterior figura del fraude de ley, tal y como dispone la propia LGT en su Exposición de motivos, con la finalidad de erigirse como un instrumento efectivo de la lucha contra el fraude sofisticado que a la vez supere los tradicionales problemas de aplicación que había presentado el fraude de ley en materia tributaria.

A este respecto, la Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 3 de mayo de 2006 (Rec. 562/04), ha manifestado que:

“la nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tomando como base estos pronunciamientos, distintas resoluciones del TEAC asimismo relativas al fraude de ley hacen hincapié en la impropiedad de los negocios celebrados que debe resultar del examen del conjunto de operaciones, en tanto que determinan una creación 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 artificialmente 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 fiscal.

La jurisprudencia comunitaria también ha amparado esta asociación en numerosas ocasiones. Así, como tiene declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de prevenir la evasión fiscal o el abuso puede constituir una imperiosa razón de interés público, capaz de justificar incluso una restricción de las libertades fundamentales. Pero, para que una restricción a la libertad de establecimiento, por ejemplo, pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GMBH, C-324/2000), carentes de realidad económica o motivos comerciales reales, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes y Cadbury-Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007, Thin Cap Group, C-524/2004, entre otras).

Son diversas las sentencias en que el Tribunal de Luxemburgo identifica la elusión impositiva que se pretende alcanzar mediante esos montajes puramente artificiales con la búsqueda, como único objetivo o como objetivo esencial, de una ventaja fiscal (en este sentido, *vid.* sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/2007, de 21 de febrero de 2008, Part Service Srl, C-425/2006 y de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica Srl y Amplifin SpA, C-162/2007).

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no es menos cierto

que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (vid., en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16).

De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal denegación (vid., en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16).

Así pues, el análisis conjunto de los actos realizados y sus consecuencias en el ámbito tributario nos permitirá delimitar su eventual artificiosidad o inusualidad en relación con el resultado obtenido. Debe tratarse de actos queridos por las partes pero que, analizados desde el punto de vista de la norma tributaria, llevan a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del puro ahorro fiscal.

Hay pues que analizarlos y verificar si mantendrían su sentido caso de ignorarse el elemento fiscal. En definitiva, dilucidar si responden a una lógica empresarial o si, como ocurrirá en los supuestos de conflicto, la operativa realizada no reporta ventajas relevantes en otros órdenes, de modo que el objeto fundamental de las mismas resulte ser el ahorro fiscal obtenido. Esto sucede cuando se comprueba que el conjunto de operaciones, sin suponer una violación frontal del ordenamiento jurídico, supone un rodeo que busca crear artificiosamente la aplicación de unas normas con la que primordialmente se consigue disminuir la carga tributaria.

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

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

CUARTO. CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES

Una vez expuestos los antecedentes, los hechos y la delimitación y requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, corresponde analizar si en el supuesto sometido a nuestra consideración se reúnen tales condiciones. A juicio de esta

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Comisión, las circunstancias que resultan relevantes en orden a la fijación de una postura sobre la operativa analizada son las siguientes.

De acuerdo con los hechos descritos se ha comprobado que la SOCIEDAD C promovió la construcción de un chalet de 700m² en MUNICIPIO ROBLE, localidad muy frecuentada por sus dos únicos socios, SOCIO 1 y su cónyuge, SOCIO 2, incluso antes de la adquisición de la parcela, según acreditan la multitud de gastos deducidos en su actividad profesional por SOCIO 1: restaurantes, club de golf, repostajes y otros similares.

Terminada la construcción, la sociedad promotora suscribe contrato de arrendamiento de vivienda con opción de compra sobre el referido chalet con SOCIO 1, haciendo frente la sociedad propietaria a todas las inversiones en mobiliario de altas calidades, electrodomésticos de alta gama y enseres de la vivienda y asumiendo también, y sin limitación alguna, cualquier gasto que pudiera producirse en el inmueble (incluso los suministros individualizados: teléfono, televisión de pago, electricidad, agua, mantenimiento de jardín, exterior de la casa y piscina).

SOCIEDAD C soportó y se dedujo las cuotas de IVA derivadas tanto de la construcción del chalet, como las correspondientes a todas las inversiones y gastos realizados los años 2018, 2019, 2020 y 2021, amparándose en la realización de una actividad sujeta y no exenta consistente, en un primer momento, en la promoción inmobiliaria y, posteriormente, en un contrato de arrendamiento de vivienda con opción de compra concertado con SOCIO 1.

La única utilización acreditada del inmueble es la utilización como segunda residencia de sus socios, el matrimonio formado por el SOCIO 1 y SOCIO 2, y su familia.

De todo lo expuesto se puede considerar que se dan las siguientes circunstancias fácticas para poder apreciar un posible conflicto en la aplicación de la norma:

- SOCIEDAD C es una sociedad patrimonial del matrimonio formado por SOCIO 1 y SOCIO 2, los dos únicos socios de la sociedad, que no ha tenido ni trabajadores por cuenta ajena ni colaboradores en régimen mercantil. Su administradora única es SOCIO 2.
- Se ha promovido por parte de dicha sociedad patrimonial la construcción de una vivienda unifamiliar en la AVENIDA ENCINA, cuyo único destino previsible, desde la misma compra de la parcela y confirmado efectivamente después, era la satisfacción de necesidades privadas o particulares de sus socios, mediante la suscripción inmediatamente después de la finalización de las obras, de un contrato de arrendamiento de vivienda con opción de compra.
- La operación de arrendamiento de vivienda con opción de compra, concertada por SOCIEDAD C y SOCIO 1 sobre la citada vivienda unifamiliar, constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA (artículo 20.Uno.23º.b).d') de la LIVA), que origina el derecho a la deducción por SOCIEDAD C de las cuotas de IVA soportadas en la construcción, acondicionamiento y mantenimiento del inmueble (artículo 94 de la LIVA).

En el caso de que se hubiera concertado entre SOCIEDAD C y SOCIO 1 una operación de arrendamiento simple de vivienda, al tratarse de una prestación de servicios sujeta pero exenta del IVA, de acuerdo con el artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA, esto hubiera conllevado necesariamente la imposibilidad de deducir por

el obligado tributario tanto el IVA soportado en la construcción, como las cuotas de IVA soportado subsiguientes a la puesta en funcionamiento del inmueble, según el artículo 94 de la LIVA. La opción elegida por el obligado tributario y SOCIO 1, el arrendamiento de vivienda con opción de compra, tiene el efecto de permitir la deducción de unas cuotas soportadas de IVA que, de otro modo, nunca hubieran sido deducibles.

- Las condiciones pactadas en el contrato de arrendamiento con opción de compra entre SOCIEDAD C y SOCIO 1 (renta pactada, estipulaciones relativas a la asunción de gastos, el plazo y el precio de la opción de compra) son radicalmente distintas a las que suelen ser habituales en el mercado inmobiliario, y, además, difieren absolutamente de las propias convenciones acordadas por uno y otro, tanto con terceros, como incluso entre ellos mismos, en relación con otros inmuebles arrendados en el mismo momento al del arrendamiento que nos ocupa:
 - o La renta mensual pactada es de 4.545,45 euros frente a una renta a valor de mercado que puede ascender a 10.099,74 euros (aptdo. cuarto.1 HECHOS), y todo ello sin incluir los gastos y suministros ordinarios y el mobiliario, que son asumidos por la sociedad propietaria.
 - o Según lo acordado en el contrato, SOCIEDAD C se hace cargo de absolutamente todos los gastos de mantenimiento de la vivienda, jardinero, sistema de seguridad, reparaciones de cualquier índole e incluso y, lo que es más llamativo aún, de todos los consumos individualizables del arrendatario (agua, luz, conexión a internet, televisión de pago, teléfono, etc.).
 - o Se establece un precio de ejercicio de la opción de compra de 1 euro, cifra meramente testimonial, frente al precio de la opción en el mercado inmobiliario que puede oscilar entre un 5% y un 10% del precio de venta. Tan irrisorio importe vacía de contenido el sentido que tiene el establecimiento de dicha prima. Asimismo, se acuerda un plazo para el ejercicio de la opción de 11 años (10 años de arrendamiento más 12 meses para ejercer la opción), que es inusual, frente al plazo habitual que suele oscilar entre 1 y 5 años, De hecho, el artículo 14 del Reglamento Hipotecario prohíbe inscribir opciones de compra cuyo plazo de ejercicio exceda de 4 años, lo que debía conocer el arrendatario, SOCIO 1, notario de profesión.

- La operación de arrendamiento con opción de compra concertada entre las partes vinculadas no es viable económicamente para el arrendador, SOCIEDAD C:
 - o Tomando como ejemplo los datos de gastos correspondientes al año 2021, la operación de arrendamiento genera unas pérdidas anuales de 26.385,58 euros, que resultan de unos ingresos anuales de 54.545,45 euros y unos Gastos anuales con amortización de 80.931,03 euros (aptdo. Cuarto.3 HECHOS). Esta situación se prolongaría durante, al menos, 10 años, plazo de duración del contrato, determinando una pérdida global al término de dicho plazo de 263.855 euros.
 - o Por otra parte, el precio de venta pactado en caso de ejercicio de la opción, 1.800.000 euros, no alcanza siquiera el coste de la inversión según balance, 2.094.085,25 euros (aptdos. Tercero y Cuarto.3 HECHOS), del que habrá que descontar todas las cantidades satisfechas durante el arrendamiento (renta anual más fianza), 550.000 euros, lo que arroja un importe a entregar en la fecha de ejercicio de la opción de 1.250.000 euros, frente a un valor neto contable del inmueble en esa fecha de 1.750.655,15

euros, generando la venta una pérdida en SOCIEDAD C de 500.655,10 euros (aptdo. Cuarto.3 HECHOS).

- De la inclusión de la opción de compra en el contrato de arrendamiento no se derivan efectos jurídicos o económicos relevantes, aparte del ahorro fiscal producido por la deducción de las cuotas del IVA. Ni tan siquiera podría sostenerse una hipotética pretensión de limitar la responsabilidad patrimonial universal de SOCIO 1 puesto que, si tal fuera el caso, y siendo como es el destino último del inmueble el de ser disfrutado por los socios, este objetivo se hubiera alcanzado directamente mediante la conclusión de un contrato de arrendamiento simple u operativo, manteniendo la titularidad del inmueble en sede de la sociedad. Pero parece obvio que la operativa lógica jamás hubiera consistido en pactar una opción de compra.
- Del examen de la forma de financiación de la inversión realizada por SOCIEDAD C para la promoción y posterior arrendamiento a SOCIO 1 de la vivienda unifamiliar de la AVENIDA ENCINA, se desprende que el 85% de su coste lo soporta SOCIO 1 (1.000.000€ mediante aportación directa de fondos y 800.000€ mediante la asunción solidaria de la deuda derivada del préstamo promotor).
- La existencia de una unidad de decisión en las actuaciones llevadas a cabo por SOCIEDAD C y SOCIO 1, siendo él mismo y su cónyuge, SOCIO 2 que, a su vez es administradora única de la sociedad, los dos únicos socios de la sociedad, pone de manifiesto la existencia de una concertación de voluntades en la operación de arrendamiento con opción de compra suscrita entre las partes vinculadas, de tal manera que toda la operativa realizada habría sido plenamente conocida, planificada y organizada en connivencia por la sociedad y sus socios.

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:

- 1. Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas o impropias 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 reconocido en el artículo 1.255 del Código Civil, cabe apreciar que la forma recta de operar en este supuesto hubiese sido que SOCIO 1 y SOCIO 2, en tanto que destinatarios últimos y usuarios efectivos de la vivienda unifamiliar en la AVENIDA ENCINA, hubiesen suscrito con su sociedad, SOCIEDAD C, un contrato de arrendamiento de vivienda simple.

Una vez decidido que no serían los socios sino SOCIEDAD C quien promoviese la construcción del inmueble con destino al uso particular de los primeros, no tiene sentido alguno el establecimiento de la opción de compra.

Del análisis de las propias estipulaciones pactadas, se deduce de forma indubitada la imposibilidad natural de ejercer la repetida opción. Ningún arrendatario que gozase de condiciones tan desmesuradamente ventajosas durante la fase de arrendamiento simple, podría racionalmente ejercer una opción de compra que irremediamente lo colocaría en una posición mucho peor a la de partida. Y ello porque, si llegase a ejercerse la opción de compra, a partir de ese momento, SOCIO 1, como único propietario del inmueble, pasaría a asumir él personalmente, además del pago correspondiente a la devolución del préstamo hipotecario en el que se subrogaría, todos y cada uno de los gastos y suministros asociados al mantenimiento de un chalet de lujo que, hasta ese momento, venía satisfaciendo por su cuenta y sin limitación alguna su sociedad vinculada.

La asunción por parte de SOCIEDAD C de todos los gastos de mantenimiento de la vivienda unifamiliar, jardinero, sistema de seguridad, reparaciones de cualquier índole, e incluso, lo que es más llamativo aún, de todos los consumos individualizables del arrendatario (agua, luz, conexión a internet, televisión de pago, teléfono, etc.), no solo no son condiciones propias del mercado, sino que además difieren absolutamente de las propias convenciones acordadas por la sociedad y SOCIO 1 en otros contratos de arrendamiento, tanto con terceros, como incluso entre ellos mismos, en relación con otros inmuebles arrendados.

Las condiciones pactadas en el contrato de arrendamiento con opción de compra entre SOCIEDAD C y SOCIO 1 (renta pactada, estipulaciones relativas a la asunción de gastos, el plazo y el precio de la opción de compra) se encuentran, por tanto, completamente alejadas de lo que suele ser habitual o propio, ya no sólo en el mercado inmobiliario, sino también en el propio actuar de SOCIO 1 y SOCIEDAD C con terceros o incluso entre ellos mismos, en otros contratos de arrendamiento.

Constituyen indicios de esa artificiosidad cada una de las circunstancias señaladas en el fundamento jurídico cuarto – Circunstancias fácticas concurrentes – de este informe. Por lo tanto, resultando evidente que nunca ha existido voluntad alguna de ejercer la opción de compra, parece obvio que el negocio usual o propio hubiera sido el arrendamiento simple de vivienda.

En el supuesto de haberse efectivamente concertado un arrendamiento de vivienda puro y simple entre las partes, las cuotas de IVA derivadas tanto de la construcción y subsiguiente acondicionamiento, como las cuotas correspondientes a todos los gastos asociados al chalet, no hubiesen podido ser objeto de deducción, de forma que hubiesen sido asumidas como un coste más por la propia SOCIEDAD C porque estaría realizando una actividad que goza de exención limitada (artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA) y que, por tanto, imposibilita la deducción de las cuotas de IVA soportado (artículo 94 de la LIVA).

Sin embargo, esta forma “recta” de operar dista mucho de lo acontecido en el caso que nos ocupa, en el que mediante la operativa planteada se consigue (o al menos se pretende conseguir) que:

- 1) Las cuotas de IVA son soportadas y deducidas por la SOCIEDAD C (mercantil propiedad exclusiva del matrimonio usuario efectivo del chalet), que es quien lleva a cabo la adquisición del suelo y la promoción de la construcción, además de realizar las obras de acondicionamiento, reforma y decoración y de asumir sin limitación alguna todos y cada uno de los gastos asociados al inmueble.
- 2) SOCIEDAD C arrienda dicho inmueble a SOCIO 1 incluyendo de manera artificiosa y aun cuando racionalmente nunca vaya a ejercitarse, un derecho de opción de compra a favor de éste, único motivo por el cual no resulta aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º, letra b), de la LIVA, y, por tanto, todas las cuotas de IVA serían recuperables.

Si consideramos este efecto impositivo, la promoción de la vivienda por parte de SOCIEDAD C y su posterior arrendamiento con opción a compra a su SOCIO 1, en virtud de un contrato en el que el desequilibrio en las contraprestaciones de las partes resulta patente y por el que obtiene una rentabilidad negativa, no parece tener otro efecto económico para el obligado tributario que el de posibilitar la deducción de la totalidad del IVA soportado, algo que no hubiera sido posible de haberse arrendado el inmueble directamente y sin opción de compra a quienes son los únicos beneficiarios de la vivienda.

Se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y carente de cualquier otra significación mercantil o empresarial distinta del ahorro fiscal, lo que evidenciaría su condición de artificio.

En definitiva, el resultado económico finalmente obtenido con las operaciones detalladas no es sino obtener una evidente ventaja fiscal consistente en deducir unas cuotas de IVA soportado que, a priori, ni SOCIO 1, ni la propia SOCIEDAD C, hubieran podido deducir de haber actuado de modo usual, recto, propio y conveniente a las circunstancias concurrentes.

2. No concurren efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas.

El segundo requisito exigido por el artículo 15 de la LGT para considerar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es que de la utilización del acto o negocio artificioso o impropio no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con actos o negocios usuales o propios.

En este caso, no sólo no es posible identificar ningún efecto concreto y relevante distinto del ahorro fiscal, sino que la rentabilidad económica de la inversión realizada por SOCIEDAD C, está tan fuera de toda lógica de mercado, que priva a la operativa orquestada de cualquier sentido económico y, aún más, de todo viso de razonabilidad.

Tomando como ejemplo los datos correspondientes al año 2021, la operación de arrendamiento con opción de compra genera para SOCIEDAD C unas pérdidas anuales de 26.385,58 euros (aptdo. Cuarto.3 HECHOS). Esta situación se prolongaría durante, al menos, 10 años, plazo de duración del contrato, determinando una pérdida global al término de dicho plazo de 263.855 euros.

Por otra parte, el precio de venta pactado en caso de ejercicio de la opción, 1.800.000 euros, no alcanza siquiera el coste de la inversión según balance, 2.094.085,25 euros (aptdos. Tercero y Cuarto.3 HECHOS), del que habría que descontar todas las cantidades satisfechas durante el arrendamiento (renta anual más fianza), 550.000 euros, lo que arrojaría un importe a entregar en la fecha de ejercicio de la opción de 1.250.000 euros, frente a un valor neto contable del inmueble en esa fecha de 1.750.655,15 euros. La venta generaría una pérdida en SOCIEDAD C de 500.655,10 euros (aptdo. Cuarto.3 HECHOS).

Por tanto, la estrategia fiscal diseñada por el obligado tributario sólo resulta lógica o comprensible si se analiza conjuntamente la vinculación existente entre la sociedad y SOCIO 1.

Difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los costes y los riesgos derivados de la adquisición de la parcela, promoción de la construcción, acondicionamiento y decoración de un inmueble para cederlo en arrendamiento en las condiciones pactadas y con una rentabilidad muy por debajo de la que puede considerarse de mercado, incluso negativa. Más allá de la rentabilidad, las condiciones pactadas del arrendamiento con opción de compra entre la sociedad y SOCIO 1 (renta, asunción de gastos, precio y plazo de la opción) son impropias, tal y como se ha expuesto, por ejemplo, en la asunción por SOCIEDAD C de absolutamente todos los gastos de mantenimiento de la vivienda, jardinero, sistema de seguridad, reparaciones de cualquier índole, e incluso de todos los consumos individualizables del arrendatario (agua, luz, conexión a internet, televisión de pago, teléfono, etc.).

En este sentido, los hechos y circunstancias descritas junto a los argumentos expuestos (fundamento jurídico cuarto de este informe – Circunstancias fácticas concurrentes -) evidencian la carencia de sentido económico de las operaciones realizadas, consideradas tanto individualmente, como en su conjunto.

Efectivamente, en el caso analizado, si dejásemos al margen la perspectiva fiscal, no existe ninguna explicación convincente que justifique la inclusión del derecho de opción de compra en el contrato de arrendamiento a favor de SOCIO 1.

Del análisis de las condiciones pactadas entre las partes vinculadas para todo el periodo al que se extiende el arrendamiento previo al ejercicio de la opción de compra, se deduce un evidente desequilibrio en las contraprestaciones de las partes. Carece de sentido económico que la SOCIEDAD C se embarque en una operación que, a priori, le resulta tan poco rentable económicamente, y que transija con unas condiciones contractuales tan infrecuentes en el mercado del arrendamiento de vivienda y más acordes con lo que sería un alquiler de viviendas de uso turístico, y todo ello a cambio de una renta que no llega ni a la mitad del precio de mercado y que, por supuesto, no cubre ni tan siquiera sus costes (aptdo. Cuarto, 1 y 3, HECHOS).

Desde cualquier perspectiva económica, carece de sentido la operativa realizada por SOCIEDAD C, pero solo si se hace abstracción del aspecto tributario. Y es que es precisamente el ahorro fiscal lo que hace que la operativa diseñada cobre su sentido.

Conviene recordar que, desde la óptica del IVA, aun cuando en apariencia la neutralidad del impuesto pudiera parecer que queda garantizada, el hecho cierto es que durante todo ese tiempo (10 años + 12 meses siguientes para el ejercicio de la opción) la sociedad repercutirá cuotas de IVA al 10%, a razón de 5.454,60 euros al año y simultáneamente vendrá deduciéndose cuotas al 21%, cuotas éstas que, sólo en 2021,

han ascendido a más de 18.500€, derivadas solo de la adquisición del mobiliario y demás gastos de mantenimiento y suministros asociados al inmueble.

Siendo éstas las condiciones del arrendamiento, y resultando tan evidentemente ventajosas para el arrendatario SOCIO 1, no se explica cuál puede ser objetivamente el incentivo que las partes puedan tener no ya en pactar una opción de compra sobre el chalet en cuestión, sino más bien en ejercerla una vez llegado el plazo.

No existe ningún motivo que pudiera llevar a SOCIO 1 a desear adquirir la propiedad de un inmueble del que ya viene disfrutando desde hace más de 10 años y que, a fin de cuentas, ya está en su patrimonio a través de la sociedad de la que es titular.

Es racionalmente imposible que SOCIO 1 desee (mediante el ejercicio de la opción de compra) pasar a ser él mismo quien asuma los elevados gastos de mantenimiento de un inmueble, cuyo uso y disfrute tiene ya garantizado y de forma mucho menos gravosa, al ser satisfechos dichos gastos por su sociedad vinculada SOCIEDAD C.

Siendo esto así, y estando meridianamente claro, desde la compra misma del solar por SOCIEDAD C, que se pretendía que el chalet de AVENIDA ENCINA se destinase al uso particular de SOCIO 1 y su familia, no hay motivo razonable que justifique la inclusión de la opción de compra en el contrato de arrendamiento de vivienda con una duración, además, que coincide con la del periodo de regularización de cuotas soportadas en bienes de inversión de carácter inmobiliario (10 años).

Siendo como fue la SOCIEDAD C y no SOCIO 1 quien se hizo cargo de la promoción, construcción y posterior mantenimiento del chalet, no tiene ningún sentido suscribir un contrato de arrendamiento con opción a compra sobre el mismo cuando, habiendo tenido la oportunidad SOCIO 1 de promoverlo desde el inicio y habiendo asumido de facto personalmente su financiación, prefirió no hacerlo. No hay razón alguna para pensar que vaya a querer adquirirlo 10 años después.

Por otra parte, no se aprecia sentido económico alguno en el contrato de arrendamiento con opción de compra formalizado entre las partes vinculadas, teniendo en cuenta que el principal, sino el único, atractivo que este tipo de contratos mixtos (arrendamiento-compra) tiene para el propietario es precisamente recibir por anticipado el importe de la prima por la opción, en este caso la prima es de manera testimonial de 1 euro, (que hará suya si finalmente el arrendatario no la ejercita) y en ir cobrando, mes a mes, un alquiler habitualmente más elevado. Ninguno de los mencionados incentivos está presente en la relación contractual existente entre SOCIEDAD C y SOCIO 1.

Además, si se pretendía que la titularidad del inmueble la ostentase SOCIEDAD C reservándose el uso y disfrute del mismo la familia de SOCIO 1, y siendo que SOCIO 1 no quiso promover directamente (pero sí financiar) la construcción del chalet, pudiera haber utilizado un contrato de arrendamiento SIN opción de compra. La operación no se sostiene sino por motivos de ahorro fiscal.

Si las partes hubieran directamente optado por un arrendamiento de vivienda simple, la diferencia hubiese sido ciertamente significativa desde la óptica del IVA, como venimos señalando, y ello porque al haberse afectado el inmueble a una actividad exenta sin derecho a deducción, como es el arrendamiento de vivienda, ni las cuotas soportadas en la construcción y ni las posteriores soportadas por mantenimiento, adquisición de mobiliario y todo el resto de gastos, habrían sido deducibles en sede de la sociedad.

En definitiva, de entre todas las posibles opciones a disposición de las partes vinculadas, se eligió la que, desde el punto de vista jurídico, económico y de negocio resultaba menos lógica y más gravosa para la sociedad, pero que, curiosamente, era la única que permitía formalmente conseguir, en conjunto, un importante ahorro fiscal, la deducción por SOCIEDAD C de todo el IVA soportado por la construcción, mantenimiento, adquisición de mobiliario y demás gastos asociados a la vivienda unifamiliar, y a un “coste” tan bajo para el arrendatario SOCIO 1 como 5.454,55 euros al año (IVA anual repercutido por el arrendamiento con opción de compra).

Así las cosas, resulta evidente que la estructura es artificiosa e ineficiente económicamente, no genera ningún otro beneficio tangible, ni parece responder a motivaciones plausibles. La operatoria seguida carece de sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario.

Prescindiendo pues de la más que clara ventaja fiscal, no se aprecia, en fin, que el conjunto operacional obedezca a ninguna motivación, ni guarde ninguna consistencia.

La vinculación existente entre las partes que intervienen en las operaciones descritas, consagra la existencia de una unidad de dirección, que es la única circunstancia que permite explicar lo que, de otro modo, resultaría incomprensible por absurdo.

En este sentido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea incorpora una condición esencial para que el empresario o profesional pueda deducir el IVA soportado: que su actuación no sea fraudulenta o abusiva. Así, cuando el derecho a la deducción se “fabrica” de forma abusiva mediante actos u operaciones artificiales o impropias, se puede denegar el citado derecho.

Hay que concluir, por lo tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas o impropias, y únicamente persiguen la deducción del IVA soportado inicialmente en la construcción y acondicionamiento de la vivienda unifamiliar, que se destina al uso particular de SOCIO 1 y su familia, y, posteriormente, del IVA soportado por servicios de mantenimiento, jardinería, seguridad, suministros y todo el resto de gastos asociados a la vivienda.

Si el contrato suscrito entre SOCIEDAD C y SOCIO 1 no hubiese sido el arrendamiento con opción de compra, sino un arrendamiento simple de vivienda, no hubiese sido posible la deducción de las cuotas de IVA soportadas.

SEXTO. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

El obligado tributario alega que las cuotas de IVA soportadas en la construcción y promoción del inmueble sito en la AVENIDA ENCINA han sido deducidas en función del destino previsible del inmueble, y, que este no era otro que la promoción del inmueble para su venta, en caso de existir una oferta rentable, destinándolo en tanto surgía esa oportunidad al alquiler turístico, así como al alquiler para producciones cinematográficas. El obligado tributario, a efectos de acreditar este destino previsible, alega la contratación por SOCIEDAD C de seguros tendentes a los destinos indicados, y ha aportado diversas actas de manifestaciones otorgadas ante NOTARIO B, por D. Z, arquitecto de la construcción de la vivienda unifamiliar, y por D. Ricardo, en representación PRODUCTORA 1, con fechas, 11 y 19 de octubre de 2023, respectivamente.

De los antecedentes, hechos y fundamentos jurídicos de este informe se deduce que el único destino previsible, desde la misma compra de la parcela sita en MUNICIPIO ROBLE y que alberga la construcción del chalet que nos ocupa era el de ser utilizado por los socios para su disfrute personal y el de su familia.

Dicho destino previsible se confirma efectivamente una vez concluidas las obras, con la inmediata suscripción del contrato de arrendamiento a que se refiere el presente informe en el que de manera anómala se incluye una opción de compra impropia y artificiosa, cuyos exclusivos efectos consisten precisamente en la disminución de la carga tributaria del obligado tributario. El propio obligado tributario a solicitud de la Inspección para que justificase el destino dado a la vivienda unifamiliar aportó como único documento el contrato de arrendamiento con opción de compra que nos ocupa, haciendo constar expresamente en su escrito de fecha 02/03/2023 que este fue el fin al que efectivamente se destinó el inmueble controvertido.

Las actas de manifestaciones aportadas junto con el escrito de alegaciones, recogen afirmaciones de parte efectuadas ahora (octubre de 2023) acerca de algo supuestamente acaecido varios años atrás, ante NOTARIO B (que, por otra parte, explota en común la oficina notarial con el propio SOCIO 1). No se acompañan dichas afirmaciones de soporte documental alguno que las acredite.

Respecto al acta de manifestaciones realizada por el arquitecto que llevó a cabo la dirección facultativa de la obra, Don Z, en la que hace referencia a una supuesta pretensión por parte del promotor de dar a la vivienda unifamiliar un uso turístico o cinematográfico, cabe señalar que la Inspección no ha encontrado en ninguno de los documentos que integran la documentación aportada respecto del repetido inmueble ni una sola mención a una utilización de este tipo (contratos suscritos con O ARQUITECTOS, contratos suscritos con el constructor CONTRARTISTA 1 o Proyecto visado por el Colegio de Arquitectos con todas sus modificaciones y/o ampliaciones para la construcción de la vivienda unifamiliar, la escritura pública de declaración de obra nueva, el acta de finalización de obra, el préstamo promotor y préstamo hipotecario posterior, así como la totalidad de las facturas asociadas a dicha promoción).

Por lo que se refiere al acta de manifestaciones realizada por D. Ricardo, como representante legal de PRODUCTORA 1, la Inspección ha constatado que esta sociedad no ha tenido relación económica alguna con SOCIEDAD C, y que no consta que ésta haya facturado cantidad alguna por esos supuestos rodajes.

Finalmente, en lo que hace referencia al seguro de daños en la construcción, conviene precisar también que la contratación de dicha garantía no es un acto potestativo del contribuyente que acredite en modo alguno su voluntad tendente a la venta o a cualquier otra finalidad, sino que se trata de una garantía que viene impuesta por la normativa en materia de edificación aplicable a la vivienda promovida.

Así, la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación en su artículo 19.1.c) establece que:

“1. El régimen de garantías exigibles para las obras de edificación comprendidas en el artículo 2 de esta Ley se hará efectivo de acuerdo con la obligatoriedad que se establezca en aplicación de la disposición adicional segunda, teniendo como referente a las siguientes garantías:

(...) c) Seguro de daños materiales, seguro de caución o garantía financiera, para garantizar, durante diez años, el resarcimiento de los daños materiales causados en el edificio por vicios o defectos que tengan su origen o afecten a la cimentación, los soportes, las vigas, los forjados, los muros de carga u otros elementos estructurales, y que comprometan directamente la resistencia mecánica y estabilidad del edificio.”

Y añade la Disposición Adicional Segunda que *“La garantía contra daños materiales a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 19 de esta Ley será exigible, a partir de su entrada en vigor, para edificios cuyo destino principal sea el de vivienda.*

No obstante, esta garantía no será exigible en el supuesto del autopromotor individual de una única vivienda unifamiliar para uso propio. (...)”

Es decir, el único supuesto en que el seguro decenal no resultaría obligatorio sería en el caso de que la vivienda se utilizara por el propio promotor (es decir, SOCIEDAD C) algo que no ha ocurrido en el caso que nos ocupa.

Así, SOCIEDAD C nunca podría haber quedado eximida de dicha obligación, ya se destinase el chalet a la venta, a la explotación turística o cinematográfica o al uso personal de SOCIO 1, como ha sido el caso.

Con base en todo lo anterior, y con independencia de cuál fuera el destino previsible del chalet durante su construcción, que no era otro que el de servir a la satisfacción de necesidades particulares de los socios, o de cuál haya sido el uso al que SOCIEDAD C efectivamente ha destinado el inmueble una vez finalizadas las obras (uso privado o particular de la familia de SOCIO 1), lo cierto es que el contrato de arrendamiento con opción a compra, que es lo que verdaderamente constituye el objeto del presente conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es un negocio de todo punto anómalo y cuyo único objeto es la consecución de un beneficio fiscal que de ningún otro modo se hubiese conseguido.

De esta manera y al objeto de evitar repeticiones innecesarias, se reiteran las conclusiones alcanzadas a lo largo del presente informe, dándolas por reproducidas, no desvirtuando las alegaciones presentadas dichas conclusiones, que se resumen en el apartado siguiente.

CONCLUSIONES

La Comisión considera en definitiva que el contrato de arrendamiento con opción de compra de la vivienda unifamiliar sita en la AVENIDA ENCINA, suscrito entre SOCIEDAD C y SOCIO 1, es un negocio artificioso o impropio para la consecución de un resultado que no es otro que el uso particular de la vivienda por SOCIO 1 y su familia, y que ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal.

Si bien es cierto que la realización de dicho negocio 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 excedan de la puramente fiscal, que justificasen tal actuación. Se ha comprobado que no es eso lo que sucede en este caso, ya que no se conoce ninguna explicación verosímil y fundamentada de los hipotéticos objetivos alternativos que se pretendían alcanzar. De ahí que el negocio resulte notoriamente artificioso.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Por todo ello, no puede sino considerarse que se ha distorsionado la finalidad que es propia del negocio jurídico empleado, y que la formalización del contrato de arrendamiento con opción a compra obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas tanto en la construcción del inmueble, como en el acondicionamiento, mantenimiento, suministros y demás gastos asociados al mismo que no serían deducibles si la operación convenida entre las partes hubiese sido un arrendamiento de vivienda simple, ya que, al haberse afectado el inmueble a una actividad exenta, como es el arrendamiento de vivienda (art. 20.Uno.23º.b) LIVA), ni las cuotas soportadas en la construcción, ni las cuotas posteriores soportadas por mantenimiento, adquisición de mobiliario y el resto de gastos al inmueble, habrían sido deducibles en sede de la sociedad (art. 94 LIVA).

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 C 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 periodos impositivos de referencia.

A 29 de enero de 2024

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

EL VOCAL