

## **INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 14 PUBLICADO EN FEBRERO 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 A". La denominación de este informe será "Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa de sociedad para la deducción de cuotas de IVA soportado. Desarrollo e implementación de una plataforma necesaria para prestar un servicio financiero exento."

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 A”**

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

**ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-**

Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación notificada con fecha X/4/2021 y con alcance parcial para comprobar la solicitud de devolución por el concepto impositivo Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2021.

Con fecha X/04/2023 se notificó ampliación de la extensión y alcance de las actuaciones en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido al ejercicio 2020 y 2021 pasando las actuaciones a tener alcance general por ambos ejercicios.

**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 se constituyeron dos sociedades con el fin de desarrollar una plataforma tecnológica para prestar servicios financieros. La “SOCIEDAD A” realizó las inversiones en bienes y servicios para dicho desarrollo y, por tanto, soportó las cuotas de IVA derivadas de dichas inversiones durante los años 2020 y 2021 solicitando la devolución de las mismas amparándose en la realización de una actividad sujeta y no exenta que consiste en la prestación de servicios a la entidad “SOCIEDAD B”. La actividad que

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

realiza "SOCIEDAD B" es de carácter financiero, exenta del impuesto y que no genera derecho a la deducción del IVA. Finalmente, ambas sociedades se fusionan por lo que los accionistas de la sociedad original que soportó los gastos de desarrollo de la plataforma pasan a ser accionistas de la sociedad nueva que presta los servicios financieros exentos del impuesto.

Los indicios acumulados durante la instrucción del procedimiento inspector conducen de manera razonada y justificada a afirmar la existencia de una estructura societaria artificiosa para obtener las devoluciones de IVA.

### I. HECHOS

#### PRIMERO.- CONSTITUCIÓN Y OBJETO SOCIAL

"SOCIEDAD A" se constituyó en fecha X/12/2019, mediante escritura pública, con un capital social de 1.829.647,00 €. De acuerdo con la propia escritura de constitución, los socios son los siguientes:

Razón social	NIF	% Participación
ENTIDAD 1	--	29
PF 1	--	29
ENTIDAD 2	--	29
PF 2	--	7
ENTIDAD 3	--	3
ENTIDAD 4	--	3

Administrador de la sociedad "SOCIEDAD A": PERSONA 1 (NIF: --)

El domicilio de la sociedad "SOCIEDAD A" se encuentra en la CALLE, de CIUDAD.

Según el art. 2 de sus estatutos la Sociedad tendrá por objeto la ejecución de tareas propias del marketing, la inteligencia de mercado, el análisis de datos de comportamiento y la búsqueda de nichos de mercado.

Su CNAE principal es el epígrafe "6202 Actividades de consultoría informática".

Una vez obtenida la devolución por el año 2020 y solicitada la devolución por el año 2021 se procede a la fusión entre las entidades "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B"

La fusión entre ambas sociedades se produce mediante escritura pública de fecha X/12/2021, en la que figura el proyecto de fusión de fecha X/6/2021 depositado en el Registro Mercantil con fecha X/11/2021 siendo los balances de fusión los de ambas sociedades a X/12/2020.

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

### **SEGUNDO.- DECLARACIONES PRESENTADAS**

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

Declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido:

En el año 2020 el contribuyente solicita devolución por importe de 820.327,38 € (devolución efectuada con fecha X/05/2021), según la declaración resumen anual con los siguientes datos:

<b>RÉGIMEN GENERAL</b>	<b>CASILLA</b>	<b>IMPORTE</b>
IVA DEVENGADO		
RÉGIMEN ORDINARIO. BASE IMPONIBLE AL 21%	5	163.000,04
RÉGIMEN ORDINARIO. CUOTA DEVENGADA AL 21%	6	34.230,00
ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. BASE IMPONIBLE AL 21%.	25	93.561,53
ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. CUOTA DEVENGADA AL 21%.	26	19.648,18
I.V.A. DEVENGADO POR INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO. BASE IMPONIBLE.	27	10.741,82
I.V.A. DEVENGADO POR INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO. CUOTA DEVENGADA.	28	2.255,84
TOTAL BASES IMPONIBLES	33	267.303,39

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

TOTAL CUOTAS I.V.A	34	56.134,02
TOTAL CUOTAS I.V.A. Y RECARGO DE EQUIVALENCIA.	47	56.134,02
IVA DEDUCIBLE		
I.V.A.DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES. BASE IMPONIBLE AL 21%.	605	1.459.573,66
IVA DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES. CUOTA DEDUCIBLE AL 21%	606	306.664,92
TOTAL BASES IMPONIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES.	48	1.459.573,66
TOTAL CUOTAS DEDUCIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES.	49	306.664,92
IVA DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN. BASE IMPONIBLE AL 21%	613	2.619.753,79
IVA DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN. CUOTA DEDUCIBLE AL 21%	614	550.148,30
TOTAL BASES IMPONIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN.	50	2.619.753,79
TOTAL CUOTAS DEDUCIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN.	51	550.148,30
IVA DEDUCIBLE EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES. BASE IMPONIBLE AL 21%.	621	93.561,53
IVA DEDUCIBLE EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES. CUOTA	622	19.648,18

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

DEDUCIBLE AL 21%.		
TOTAL BASES IMPONIBLES EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES.	52	93.561,53
TOTAL CUOTAS DEDUCIBLES EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES.	53	19.648,18
SUMA DE DEDUCCIONES	64	876.461,40
RESULTADO RÉGIMEN GENERAL (47-64).	65	-820.327,38
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN		
SUMA DE RESULTADOS (65+83+658)	84	-820.327,38
COMPENSACIÓN CUOTAS EJERCICIO ANTERIOR.	85	0
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN (84+659-85)	86	-820.327,38
% TRIBUTACIÓN EN TERRITORIO COMÚN	87	100
TOTAL RESULTADOS A INGRESAR EN AUTOLIQUIDACIONES IVA DEL EJERCICIO	95	0
<b><u>RESULTADO DE LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL ÚLTIMO PERIODO A DEVOLVER.</u></b>	<b><u>98</u></b>	<b><u>820.327,38</u></b>
VOLUMEN DE OPERACIONES		
OPERACIONES REALIZADAS		

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

OPERACIONES EN RÉGIMEN GENERAL.	99	163.000,04
TOTAL VOLUMEN DE OPERACIONES (ART. 121 LEY I.V.A.)	108	163.000,04

En el año 2021 el contribuyente solicita la devolución por importe de 327.593,15 euros, según la declaración resumen anual con los siguientes datos:

RÉGIMEN GENERAL	CASILLA	IMPORTE
IVA DEVENGADO		
RÉGIMEN ORDINARIO. BASE IMPONIBLE AL 21%	5	146.886,36
RÉGIMEN ORDINARIO. CUOTA DEVENGADA AL 21%	6	30.846,13
ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. BASE IMPONIBLE AL 21%.	25	173.466,79
ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. CUOTA DEVENGADA AL 21%.	26	36.428,09
I.V.A. DEVENGADO POR INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO. BASE IMPONIBLE.	27	170.502,57
I.V.A. DEVENGADO POR INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO. CUOTA DEVENGADA.	28	35.805,64
TOTAL BASES IMPONIBLES	33	490.855,72
TOTAL CUOTAS I.V.A	34	103.079,86

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

TOTAL CUOTAS I.V.A. Y RECARGO DE EQUIVALENCIA.	47	103.079,86
IVA DEDUCIBLE		
I.V.A.DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES. BASE IMPONIBLE AL 21%.	605	1.593.896,55
IVA DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES. CUOTA DEDUCIBLE AL 21%	606	333.960,69
TOTAL BASES IMPONIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES.	48	1.593.896,55
TOTAL CUOTAS DEDUCIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES Y SERVICIOS CORRIENTES.	49	333.960,69
IVA DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN. BASE IMPONIBLE AL 21%	613	287.067,75
IVA DEDUCIBLE EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN. CUOTA DEDUCIBLE AL 21%	614	60.284,23
TOTAL BASES IMPONIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN.	50	287.067,75
TOTAL CUOTAS DEDUCIBLES EN OPERACIONES INTERIORES DE BIENES DE INVERSIÓN.	51	60.284,23
IVA DEDUCIBLE EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES. BASE IMPONIBLE AL 21%.	621	173.466,79
IVA DEDUCIBLE EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES. CUOTA DEDUCIBLE AL 21%.	622	36.428,09

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

TOTAL BASES IMPONIBLES EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES.	52	173.466,79
TOTAL CUOTAS DEDUCIBLES EN IMPORTACIONES DE BIENES CORRIENTES.	53	36.428,09
SUMA DE DEDUCCIONES	64	430.673,01
RESULTADO RÉGIMEN GENERAL (47-64).	65	-327.593,15
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN		
SUMA DE RESULTADOS (65+83+658)	84	-327.593,15
COMPENSACIÓN CUOTAS EJERCICIO ANTERIOR.	85	0
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN (84+659-85)	86	-327.593,15
% TRIBUTACIÓN EN TERRITORIO COMÚN	87	100
TOTAL RESULTADOS A INGRESAR EN AUTOLIQUIDACIONES IVA DEL EJERCICIO	95	0
<b><u>RESULTADO DE LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL ÚLTIMO PERIODO A DEVOLVER.</u></b>	<b><u>98</u></b>	<b><u>327.593,15</u></b>

El desglose trimestral:

	2020 - 1T	2020 - 2T	2020 - 3T	2020 - 4T
--	-----------	-----------	-----------	-----------

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

BASE IMPONIBLE				
Tipo General	0,00	75.000,02	50.500,01	37.500,01
Adq. Intracomunitarias	0,00	455,00	63.504,03	29.602,50
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	0,00	4.549,33	156,74	6.035,75
TOTAL BASE IVA	0,00	80.004,35	114.160,78	73.138,26
CUOTAS IVA				
Tipo general	0,00	15.750,00	10.605,00	7.875,00
Adq. Intracomunitarias	0,00	95,55	13.335,99	6.216,64
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	0,00	955,36	32,92	1.267,56
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	0,00	16.800,91	23.973,91	15.359,20
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrien	56.204,29	108.177,31	75.674,48	66.584,43
Opera. interiores bs inver	0,00	479.402,07	44.675,81	26.070,42
Adq. intracom. bs corrien	0,00	1.050,91	13.368,91	5.228,36
Regularización inversión	0,00	0,00	0,00	24,41
SUMA DEDUCCIONES	56.204,29	588.630,29	133.719,20	97.907,62
Diferencia/Resultado Régimen General	-56.204,29	-571.829,38	-109.745,29	-82.548,42
SUMA DE RESULTADOS	-56.204,29	-571.829,38	-109.745,29	-82.548,42
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Cuotas a compen ptes. período anter.	0,00	0,00	0,00	0,00
Cuotas comp period anter aplicadas	0,00	56.204,29	628.033,6	737.778,96
Cuotas a compen período previos ptes. período post.	0,00	0,00	0,00	0,00
Rtdo. liquidación Estado	-56.204,29	-628.033,67	-737.778,96	-820.327,38
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-56.204,29	-628.033,67	-737.778,96	-820.327,38
A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	820.327,38

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

----- Estado	0,00	0,00	0,00	820.327,38
A COMPENSAR	56.204,29	628.033,67	737.778,96	0,00
----- Estado	56.204,29	628.033,67	737.778,96	0,00

	2021 - 1T	2021 - 2T	2021 - 3T	2021 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	37.500,01	37.500,01	37.500,01	34.386,33
Adq. Intracomunitarias	0,00	0,00	90.533,08	82.933,71
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	8.266,50	28.207,75	43.180,93	90.847,39
TOTAL BASE IVA	45.766,51	65.707,76	171.214,02	208.167,43
CUOTAS IVA				
Tipo general	7.875,00	7.875,00	7.875,00	7.221,13
Adq. Intracomunitarias	0,00	0,00	19.011,99	17.416,10
Otras operaciones inversión SP (excepto	1.735,96	5.923,63	9.068,07	19.077,98
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	9.610,96	13.798,63	35.955,06	43.715,21
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrien	68.465,41	101.045,01	68.454,51	95.995,76
Opera. interiores bs inver	11.255,05	10.213,26	15.914,47	22.901,45
Adq. intracom. bs corrien	0,00	0,00	19.011,99	17.416,10
Regularización inversión	0,00	0,00	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	79.720,46	111.258,27	103.380,97	136.313,31
Diferencia/Resultado Régimen	-70.109,50	-97.459,64	-67.425,91	-92.598,10
SUMA DE RESULTADOS	-70.109,50	-97.459,64	-67.425,91	-92.598,10
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00
Cuotas a compen ptes. período anter.	0,00	70.109,50	167.569,14	234.995,05

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Cuotas comp period anter aplicadas	0,00	0,00	0,00	234.995,05
Cuotas a compen períod previos ptes. períod	0,00	70.109,50	167.569,14	0,00
Rtdo. liquidación Estado	-70.109,50	-97.459,64	-67.425,91	-327.593,15
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-70.109,50	-97.459,64	-67.425,91	-327.593,15
A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	327.593,15
----- Estado	0,00	0,00	0,00	327.593,15
A COMPENSAR	70.109,50	97.459,64	67.425,91	0,00
----- Estado	70.109,50	97.459,64	67.425,91	0,00

Declaraciones por el Impuesto sobre sociedades:

En el ejercicio 2020, de acuerdo con la declaración presentada del Impuesto sobre Sociedades por el obligado tributario, el resultado de Pérdidas y Ganancias fue de - 5.119.462,92 €, con una Base Imponible negativa de -6.825.950,56 €, declarando unos ingresos de explotación de 13.019,25 €.

En el ejercicio 2021, de acuerdo con la declaración presentada del Impuesto sobre Sociedades por el obligado tributario, el resultado de Pérdidas y Ganancias fue de - 6.430.848,01 €, con una Base Imponible negativa de -8.573.725,32 €, declarando unos ingresos de explotación de 3.442,18 €.

### **TERCERO.- BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.**

La actividad realizada por el contribuyente durante el periodo objeto de comprobación, así como desde el momento de su constitución, consiste en el desarrollo e implementación de mejoras sobre la plataforma tecnológica en la que se asienta el proyecto "MARCA A", así como en la realización de tareas de marketing y promoción de la marca "MARCA A". Su CNAE principal es el epígrafe "6202 Actividades de consultoría informática". Su objeto social según la escritura de constitución es:

*"La ejecución de tareas propias del marketing, la inteligencia de mercado, el análisis de datos de comportamiento y la búsqueda de nichos de mercado".*

Una vez desarrollada dicha plataforma será explotada mediante tres contratos de prestación de servicios en los que el destinatario es otra sociedad, denominada "SOCIEDAD B", con NIF -- , siendo que esta sociedad declara en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de grupo consolidado con la entidad financiera "ENTIDAD BANCARIA", con NIF -- ; y siendo su actividad la de prestación de servicios

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

financieros, a través de un contrato de agencia con “ENTIDAD BANCARIA”, servicios exentos del IVA que no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA.

La "SOCIEDAD B" (diferente entidad que el obligado tributario), realiza actividades exentas del IVA sin derecho a deducción por importe de 1.872.581,00 € en el año 2020 y por importe de 3.829.254,00 € en el año 2021, y, por tanto, no tiene IVA devengado ni IVA soportado deducible.

El contrato de Agencia suscrito por la entidad “SOCIEDAD B” con la “ENTIDAD BANCARIA” recoge prestaciones de servicios de carácter financiero en los siguientes términos:

*“El presente Contrato tiene por objeto regular la actividad de mediación a desarrollar por “SOCIEDAD B” consistente en la representación, negociación o realización de trabajos previos a la formalización de operaciones en el sector bancario, financiero y de seguros respecto de los Productos (según este término se define en la cláusula 3.2 del presente Contrato), para su comercialización y distribución por “SOCIEDAD B” bajo la Marca “MARCA A” y a través de la ejecución de las mencionadas operaciones bancarias, financieras y de seguros, en nombre y por cuenta de “ENTIDAD BANCARIA”.”*

Los productos a comercializar y distribuir identificados en el Anexo 3.2 de dicho contrato se refieren a todos los productos financieros y de seguros comercializados por “ENTIDAD BANCARIA”.

Este contrato de Agencia es en el que se subroga la “ENTIDAD FUSIONADA” tras la fusión (antes de la fusión “SOCIEDAD A”) por lo que la actividad realizada es la misma que la que venía prestando “SOCIEDAD B”. De dicha actividad no cabe duda de su carácter financiero, incluido entre las prestaciones de servicios exentas del impuesto según lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

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

**A) “SOCIEDAD A”-** Es la sociedad que soporta las cuotas de IVA por la adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de la plataforma tecnológica “MARCA A”.

Como se ha expuesto, se constituyó en fecha XX/12/2019, mediante escritura pública, con un capital social de 1.829.647,00 €. De acuerdo con la propia escritura de constitución, los socios son los siguientes:

Razón social	NIF	% Participación
ENTIDAD 1	--	29
PF 1	--	29
ENTIDAD 2	--	29

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

PF 2	--	7
ENTIDAD 3	--	3
ENTIDAD 4	--	3

Administrador de la sociedad "SOCIEDAD A": PERSONA 1 (NIF: --)

El domicilio de la sociedad "SOCIEDAD A" se encuentra en la CALLE, de CIUDAD.

**B) "SOCIEDAD B"**- Es la sociedad que presta servicios financieros contenidos en el contrato de Agencia suscrito con la "ENTIDAD BANCARIA".

La sociedad se constituyó mediante escritura pública, inscrita en el Boletín Oficial del Registro Mercantil con fecha 19 de febrero de 2019; siendo su socio mayoritario la "ENTIDAD BANCARIA".

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año 2019 declara dos socios con una participación superior al 5%.

Partícipes "SOCIEDAD B" Año 2019	Porcentaje	Nominal
ENTIDAD BANCARIA	80,12	2.245.902,00
ENTIDAD 2	5	140.150,00

Administradores de la sociedad "SOCIEDAD B":

- ENTIDAD 1
- ENTIDAD 5
- PF 3
- PF 4
- PF 5
- PF 1
- ENTIDAD SEGUROS
- PF 6
- ENTIDAD 2

El domicilio de la sociedad "SOCIEDAD B" se encuentra en el PASEO, CIUDAD.

De la información obtenida de las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el capital social de ambas sociedades, "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B", está distribuido de la siguiente manera en los años 2019 y 2020:

- Año 2019

Partícipes "SOCIEDAD A" Año 2019	Porcentaje	Nominal
ENTIDAD 1	29	526.517,00

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

ENTIDAD 2	29	526.517,00
PF 1	29	526.517,00
PF 2	7	131.629,00
ENTIDAD 3	4	65.815,00
ENTIDAD 4	3	52.815,00

Partícipes "SOCIEDAD B" Año 2019	Porcentaje	Nominal
ENTIDAD BANCARIA	80,12	2.245.902,00
ENTIDAD 2	5	140.150,00

- Año 2020

Partícipes "SOCIEDAD A" Año 2020	Porcentaje	Nominal
ENTIDAD 5	21	1.859.850,00
ENTIDAD 1	21	1.859.850,00
ENTIDAD 2	21	1.859.850,00
PF 1	14	1.193.184,00
PF 7	8	666.666,00
ENTIDAD 6	6	511.459,00
PF 2	6	464.962,00
ENTIDAD 3	0,66	78.367,00

\*Otros partícipes con porcentajes menores hasta completar el 100% del capital social, ENTIDAD 4, ENTIDAD 7, ENTIDAD SEGUROS

Partícipes "SOCIEDAD B" Año 2020	Porcentaje	Nominal
ENTIDAD BANCARIA	73,75	2.067.211,00
ENTIDAD 2	5	140.150,00
ENTIDAD 5	5	140.150,00
PF1	5	140.150,00
ENTIDAD 1	5	140.150,00

\*Existen otros partícipes con porcentajes menores hasta completar el 100% del capital social.

Las participaciones en el año 2021 en la sociedad resultante de la fusión, "SOCIEDAD FUSIONADA" son las siguientes:

Partícipes SOCIEDAD FUSIONADA AÑO 2021 Tras la fusión.	Porcentaje	Nominal
ENTIDAD BANCARIA	70,95	8.895.932,00
ENTIDAD 2	5,3	664.531,00
ENTIDAD 1	5	626.916,00
PF 7	5	626.916,00
ENTIDAD 5	5	626.916,00

\*Existen otros partícipes con porcentajes menores hasta completar el 100% del capital social.

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

La adquisición de las participaciones en "SOCIEDAD A" se ha producido en las siguientes suscripciones de capital social que ascienden a un total de 11.931.792 €:

1.- Escritura de constitución de fecha XX/12/2019. Capital social 1.829.647,00 € suscrito por:

- ENTIDAD 1 (526.517,00 €)
- ENTIDAD 4 (52.652,00 €)
- ENTIDAD 2 (526.517,00 €)
- ENTIDAD 3 (65.815,00 €)
- PF 2 (131.629,00 €)
- PF 1 (526.517,00 €)

2.- Escritura de ampliación de capital social de fecha XX/1/2020 por importe de 526.517,00 € suscrito por ENTIDAD 5.

3.- Escritura de ampliación de capital social de fecha XX/2/2020 por importe de 144.792,00 € suscrito por ENTIDAD 6.

4.- Escritura de ampliación de capital social de fecha XX/7/2020 por importe de 3.166.668,00 € suscrito por:

- ENTIDAD 1 (666.667,00 €)
- ENTIDAD 4 (66.667,00 €)
- ENTIDAD 2 (666.667,00 €)
- ENTIDAD 3 (83.333,00 €)
- PF 2 (166.667,00 €)
- PF 1 (666.667,00€)
- ENTIDAD 5 (666.667,00 €)
- ENTIDAD 6 (183.333,00 €)

5.- Escritura de ampliación de capital social de fecha XX/12/2020 por importe de 3.166.668,00 € suscrito por:

- ENTIDAD 1 (666.666,00 €)
- ENTIDAD 4 (66.666,00 €)
- ENTIDAD 2 (666.666,00 €)
- ENTIDAD 3 (83.332,00 €)
- PF 2 (166.666,00 €)
- PF1 (666.666,00 €)
- ENTIDAD 5 (666.666,00 €)
- ENTIDAD 6 (183.334,00 €)

6.- Ampliación de capital social de fecha XX/7/2021: 2.375.000,00 € mediante aportación dineraria realizada por:

- ENTIDAD 1 (500.000,00 €)
- ENTIDAD 4 (5X.XXX €)
- ENTIDAD 2 (500.000,00 €)
- ENTIDAD 3 (62.500,00 €)
- PF 2 (125.000,00 €)
- PF 7 (500.000,00 €)

## **Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria**

---

- ENTIDAD 5 (500.000,00 €)
- ENTIDAD 6 (137.500,00 €)

7.- Ampliación de capital social de fecha X/12/2021: 712.500,00 € mediante aportación dineraria realizada por:

- ENTIDAD 1 (150.000,00 €)
- ENTIDAD 4 (15.000,00 €)
- ENTIDAD 2 (150.000,00 €)
- ENTIDAD 3 (18.750,00 €)
- PF 2 (37.500,00 €)
- PF 7 (150.000,00 €)
- ENTIDAD 5 (150.000,00€)
- ENTIDAD 6 (41.250,00 €)

Otros medios de financiación: A parte del total de fondos obtenidos por las suscripciones de capital social señaladas anteriormente junto con las primas de emisión de las mismas existe un contrato de préstamo con la entidad "SOCIEDAD B" del que se han realizado dos disposiciones, una por importe de 2.000.000,00 € y otra de 300.000,00 € en 2020 procediéndose a la amortización íntegra del mismo con fecha XX/12/2020.

### Fusión entre ambas sociedades:

Una vez obtenida la devolución por el año 2020 y solicitada la devolución por el año 2021 se realiza la fusión entre las entidades "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B"

La fusión entre ambas sociedades se produce mediante escritura pública de fecha XX/12/2021 en la que figura el proyecto de fusión de fecha XX/6/2021 depositado en el Registro Mercantil con fecha XX/11/2021 y siendo los balances de fusión los de ambas sociedades a XX/12/2020.

Previamente a la fusión, se ha realizado una ampliación del capital social de la sociedad absorbida "SOCIEDAD B", que ha sido suscrita en su totalidad por la sociedad absorbente, "SOCIEDAD A" mediante aportación no dineraria de la totalidad de las acciones representativas del capital social de la absorbente. Una vez realizada la fusión por absorción se cambia la denominación social a "SOCIEDAD FUSIONADA".

### **QUINTO.- ANALISIS DETALLADO DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.**

La sociedad "SOCIEDAD A" se constituyó, con fecha XX/12/2019, siendo su principal actividad el desarrollo de la plataforma tecnológica "MARCA A", soportando cuotas por la adquisición de bienes y servicios para la puesta en funcionamiento de la misma. Para tener derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado debe realizar una actividad que de derecho a dicha deducción y a tal efecto se prestan servicios de

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

carácter sujeto y no exento a la entidad “SOCIEDAD B”, entidad filial de “ENTIDAD BANCARIA”.

Con anterioridad, XX/2/2019, se constituyó la sociedad “SOCIEDAD B” encargada de prestar servicios financieros, exentos del IVA, a través de un contrato de agencia suscrito con su matriz, la entidad “ENTIDAD BANCARIA”. Finalmente ambas sociedades, “SOCIEDAD A” y “SOCIEDAD B”, se fusionan con fecha XX/12/2021.

### **Prestaciones de servicios realizados por “SOCIEDAD A” a “SOCIEDAD B”:**

El objeto común de los contratos de prestación de servicios suscritos entre “SOCIEDAD A” y “SOCIEDAD B” es el relativo a la explotación y uso exclusivo de la marca “MARCA A” por esta última, así como el uso exclusivo de la plataforma con la única finalidad de desarrollar el negocio, y, por último, la prestación de servicios de marketing, inteligencia de mercado, análisis de datos de comportamiento y búsqueda de nichos de mercado.

Esto se realiza a través de los tres siguientes contratos.

#### **. Contrato de Licencia de Uso de Marca de XX/12/2019**

Método de cálculo de la renta. El precio marcado en este contrato se basa en una cuota de una renta perpetua que haga que su valor actual sea el precio establecido en la venta del 26,25% de la marca “MARCA A”, siendo el tipo de interés usado como referencia el 1,25%. De este modo:

Cuota: 6.250,00

Interés: 1,25%

Valor actual:  $=6.250/1,25\% = 500.000,00$

#### **. Contrato de Uso de plataforma tecnológica “MARCA A” de XX/12/2019**

Método de cálculo de la renta. El precio marcado en este contrato se basaba en una renta a plazo de 25 años a un tipo igual al establecido en el contrato anterior, que se aproximara al precio que se estableció en la compra de los desarrollos iniciales de la plataforma. El precio establecido para la citada operación fue de 1.500.000 euros. Por este cálculo tendríamos:

Plazo: 25 años

Cuota: 75.000,00

Interés: 1,25%

Valor actual:  $75.000 * (1 - (1 + 1.25\%)^{-25}) / 1,25\% = 1.601.795,15$

#### **. Contrato de prestación de servicios de 23/12/2019.**

Método de cálculo de la renta. En cuanto al precio de este contrato, fue el precio estimado entre las partes de los servicios objeto del mismo.

Los tres contratos han producido sus efectos únicamente durante los años 2020 y 2021. El 21/12/2021 se produce mediante escritura pública la fusión entre las entidades “SOCIEDAD A” y “SOCIEDAD B” pasándose a denominar la entidad resultante de la fusión “ENTIDAD FUSIONADA”, produciéndose la extinción de los efectos de dichos contratos.

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

Como consecuencia de la ejecución de tales contratos, "SOCIEDAD A" ha prestado servicios a "SOCIEDAD B" en el año 2020, con una base imponible global de 163.000,04 € y un IVA devengado de 34.230,00 €, y, en el año 2021, con una base imponible global de 146.886,36 € y un IVA devengado de 30.846,13 €. Por otro lado, en esos años, el total IVA soportado deducido por la adquisición, principalmente a "ENTIDAD BANCARIA", de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la plataforma, ascendió a 876.461,40 € durante el año 2020, y a 430.673,01 € durante el año 2021.

Durante los años objeto de comprobación, 2020 y 2021, el IVA soportado y deducido por la entidad "SOCIEDAD A" tiene su origen en los pagos que ha venido realizando fundamentalmente a "ENTIDAD BANCARIA", entidad matriz de "SOCIEDAD B", siendo los diez proveedores de mayor importe los siguientes:

2020

--	"ENTIDAD BANCARIA"	5.373.071,80
--	ENTIDAD 8	242.796,90
--	ENTIDAD 9	208.816,96
--	ENTIDAD 10	181.500,00
--	ENTIDAD 11	143.439,45
--	ENTIDAD 12	139.859,06
--	ENTIDAD 13	133.179,69
--	ENTIDAD 14	118.338,00
--	ENTIDAD 15	97.601,02
--	ENTIDAD 16	76.572,80

2021

--	"ENTIDAD BANCARIA"	4.889.520,16
--	ENTIDAD 9	257.978,05
--	ENTIDAD 10	181.500,00
--	ENTIDAD 17	159.989,29
--	ENTIDAD 18	148.838,80
--	ENTIDAD 19	145.200,00
--	ENTIDAD 20	131.648,04
--	ENTIDAD 21	100.858,25
--	ENTIDAD 22	92.590,63
--	ENTIDAD 11	67.518,00

De esta muestra de los diez proveedores con mayor volumen de operaciones en cada uno de los años, los pagos realizados a "ENTIDAD BANCARIA" son mucho más elevados que los efectuados a otros proveedores. El resto de entidades de la muestra se dedican al sector informático y tecnológico, así como de marketing, publicidad y promoción para la puesta en marcha de la plataforma tecnológica "MARCA A".

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

Los citados pagos a los diez principales proveedores del obligado tributario, "SOCIEDAD A", superan en total, en los dos años objeto de comprobación, el importe de 12.000.000 €. Sin embargo, los ingresos obtenidos por el obligado tributario en esos años, derivados de los servicios prestados a "SOCIEDAD B" (cesión del uso y explotación de la plataforma MARCA A) son solo 309.886,40 € (163.000,04 € en 2020 y 146.886,36 € en 2021), de manera que la financiación de dichos pagos no ha podido realizarse mas que con los fondos obtenidos por las sucesivas suscripciones de capital efectuadas por los socios del obligado tributario que han ascendido a 11.931.792 €. Dichos socios con la fusión pasan a ser accionistas de "SOCIEDAD FUSIONADA" (entidad resultante de la fusión del obligado tributario y su principal cliente "SOCIEDAD B").

Los conceptos por los que se realizan los pagos efectuados por el obligado tributario a su principal proveedor, "ENTIDAD BANCARIA", son los siguientes:

### 1. Soporte estructural.

"ENTIDAD BANCARIA" factura a "SOCIEDAD A" los costes directos de estructura identificados como necesarios para poder desarrollar el proyecto de la plataforma y marca "MARCA A" soportados por la primera durante su actividad.

### 2. Costes asociados al negocio

"ENTIDAD BANCARIA" desarrolla la labor de promoción de la marca y plataforma "MARCA A".

Para ello soporta determinados costes relacionados con el propio negocio, y están relacionados con:

- Comisión por la asignación de cartera de clientes de "AGENCIA DE VALORES" a la estructura comercial "MARCA A". El 9 de abril de 2020 "ENTIDAD BANCARIA" acuerda la compra de la cartera de clientes de "AGENCIA DE VALORES".
- Costes soportados relacionados con la Promoción "Remuneramos tu cuenta MARCA A". En la misma, la entidad ofrece una remuneración de la cuenta corriente abierta desde "SOCIEDAD B" equivalente al 1% TAE (1% TIN) durante los 12 primeros meses desde su apertura calculada sobre el saldo medio mensual de la cuenta para los primeros 15.000 € de efectivo.
- Liquidez neta mantenida por los clientes de la estructura comercial "MARCA A" Imputación del coste soportado por "ENTIDAD BANCARIA" por mantener saldos en liquidez en Banco de España por encima de las reservas mínimas.
- La entidad ha contratado un swap de cobertura de riesgo de crédito por determinados préstamos de la cartera de clientes de la estructura comercial de "MARCA A". Los mantenimientos de los costes de la citada cobertura se facturan a "SOCIEDAD A" como coste necesario de desarrollo de negocio.

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

Por tanto, los costes de la estructura necesarios para la realización de la actividad consistente en el desarrollo de la plataforma tecnológica, así como los costes financieros que se derivan de la explotación de la misma, en tanto que su destino no es otro que prestar servicios financieros, son a cargo de “ENTIDAD BANCARIA” que refactura por los conceptos señalados anteriormente a “SOCIEDAD A”

Por otro lado, de las facturas recibidas de la entidad “ENTIDAD BANCARIA”, destacan dos facturas en el año 2020, una por la adquisición de la plataforma tecnológica “MARCA A” por importe de 1.500.000,00 € (IVA: 315.000,00 €) y otra por la compra del 26,25 % de la marca “MARCA A” por importe de 500.000,00 € (IVA: 105.000,00 €).

Es decir, el desarrollo de la plataforma ya se venía haciendo con anterioridad a la constitución de “SOCIEDAD A” por la propia entidad “ENTIDAD BANCARIA” como así se ha comprobado por la existencia de proveedores comunes en ambas entidades.

### **Análisis del personal con relación laboral:**

Del total de trabajadores contratados por la entidad “SOCIEDAD A”, treinta y seis, una gran parte de ellos y en concreto, los cinco con mayor importe de retribución, ya prestaban servicios en la entidad “ENTIDAD BANCARIA” en el año 2019. Estos serían los cinco trabajadores de mayor retribución:

PF 8	106.564,63
PF 9	70.231,33
PF 10	52.166,68
PF 11	47.064,68
PF 12	40.333,30

## **II. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, con fecha 13/07/2023, 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 LGT.

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

1. Las operaciones realizadas tienen efectos jurídicos y económicos muy relevantes y completamente ajenos al ahorro fiscal y que son los siguientes:
  - a. Se da entrada en el proyecto a inversores particulares independientes a través “SOCIEDAD A” que aportaron casi doce millones de euros siendo el IVA deducido por “SOCIEDAD A” de 1.307.134,41 € por lo que deducir esa cantidad que es del 10% del total de la inversión no puede ser el fin perseguido.

- b. Con la constitución de “SOCIEDAD A” se pudo excluir de los resultados financieros de “ENTIDAD BANCARIA” el impacto negativo sobre sus cuentas de la inversión realizada obteniendo una fuente de financiación exterior que de otro modo deberían haber asumido internamente.
- c. La constitución “SOCIEDAD A” y desarrollo tecnológico de la plataforma creó un número sustancial de nuevos puestos de trabajo.

2- Los negocios que permiten alcanzar los efectos anteriores no pueden calificarse de artificiosos e impropios.

La Administración no identifica el negocio jurídico propio y alternativo que se debería haber realizado para alcanzar esos mismos efectos no fiscales. La ausencia de artificialidad resulta de que no se dan en este caso los principales elementos de juicio que la propia Comisión Consultiva ha considerado relevantes en otros conflictos:

- a) Existencia de vinculación accionarial. En este caso no hay vinculación accionarial ni de control entre el sujeto que pretende deducirse el IVA, “ENTIDAD BANCARIA”, y la entidad que se crea para posibilitar esa deducción, “SOCIEDAD A”. Dicha vinculación se señala que existe en Conflictos 3, 7, 10 y 11.
- b) Identidad entre órganos de administración o domicilios sociales entre la entidad que no puede deducirse el IVA y la que se crea para posibilitar esa deducción. En este caso no existe identidad de órganos de administración y domicilios sociales entre “ENTIDAD BANCARIA” y “SOCIEDAD A”. Así se señala como indicio en el Conflicto nº 5, 11, 12.
- c) Insuficiencia de ingresos para cubrir gastos en la entidad instrumental creada para acceder a la deducción. “SOCIEDAD A” no puede calificarse de interpuesta por “ENTIDAD BANCARIA”, cuando esta no tiene ninguna participación y los efectos buscados con su existencia nada tienen que ver con la fiscalidad. Tampoco puede afirmarse que tenga por finalidad posibilitar la deducción de un IVA no deducible en sede de la “ENTIDAD BANCARIA”, cuando buena parte del IVA deducido por “SOCIEDAD A” es IVA repercutido e ingresado por “ENTIDAD BANCARIA”.

3.- Inexistencia de práctica abusiva en tanto no se hallan presentes en el caso requisitos materiales que la jurisprudencia del TJUE exige para ello.

- No existe elemento subjetivo en tanto que no hay voluntad de buscar una ventaja fiscal creando artificiosamente las condiciones para su aplicación y ello en la medida en que la obtención de la devolución de un IVA de 1.307.134,41 € es irrelevante respecto a la inversión total de 11.921.792,00 €.

## **Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria**

---

- No existe elemento objetivo ya que el IVA soportado por “SOCIEDAD A” es repercutido por “ENTIDAD BANCARIA” que lo ha ingresado en Hacienda por lo que la pretensión de no admitir la deducibilidad en “SOCIEDAD A” sería contrario a la neutralidad del IVA.

### **III. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. - COMPETENCIA**

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

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

*Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:*

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

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

#### **SEGUNDO. - PROCEDIMIENTO**

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

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

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

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

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

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

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

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

*“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías*

*ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”*

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

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

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura comercial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal.

Obsérvese cómo, en realidad, existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude

de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia sólo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos.

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

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (*vid.*, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16). De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal denegación (*vid.*, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16).

Así pues, el análisis conjunto de los actos realizados y sus consecuencias en el ámbito tributario nos permitirá delimitar su eventual artificiosidad o inusualidad en relación con el resultado obtenido. Debe tratarse de actos queridos por las partes pero que,

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

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

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

### **CUARTO. - CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES**

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

De acuerdo con los hechos descritos se ha comprobado que, en febrero de 2019, se constituyó la entidad "SOCIEDAD B" para prestar los servicios financieros como agente de su socio mayoritario, "ENTIDAD BANCARIA". Unos meses más tarde, en diciembre de 2019, se constituyó "SOCIEDAD A" con el fin de desarrollar y explotar una plataforma tecnológica a través de la cual "SOCIEDAD B" pudiera prestar los servicios financieros en nombre y por cuenta, como agente, de "ENTIDAD BANCARIA".

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

El obligado tributario, "SOCIEDAD A", realizó las inversiones necesarias en bienes y servicios para el desarrollo de la mencionada plataforma tecnológica, y, por tanto, soportó las cuotas de IVA derivadas de dichas inversiones durante los años 2020 y 2021 solicitando la devolución de las mismas amparándose en la realización de una actividad sujeta y no exenta de IVA que consiste en la prestación de los servicios de explotación de la plataforma a la entidad "SOCIEDAD B" que es la que realiza la actividad financiera exenta de IVA y que no genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Finalmente, ambas sociedades, "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B", se fusionan en la sociedad "SOCIEDAD FUSIONADA", mediante escritura pública, de fecha XX/12/2021, sobre un proyecto de fusión de XX/06/2021, y siendo los balances de fusión de ambas sociedades los correspondientes a XX/12/2020, tan solo un año más tarde de la constitución de "SOCIEDAD A". Por lo que los accionistas de la sociedad original que soportó los gastos de desarrollo de la plataforma, "SOCIEDAD A", pasan a ser accionistas de la sociedad nueva resultante de la fusión, "SOCIEDAD FUSIONADA", que presta los servicios financieros exentos del impuesto.

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:

- Se ha producido la constitución de dos sociedades para la realización de una actividad, el desarrollo de una plataforma tecnológica para prestar servicios financieros exentos del impuesto y que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado, teniendo en cuenta además que esa actividad se hubiera realizado de la misma manera con la constitución de una única sociedad. Como así ha sucedido finalmente, con la fusión en un plazo muy corto de tiempo, apenas ha transcurrido un año desde la constitución de "SOCIEDAD A" hasta la fecha de valoración de los balances de fusión, de las dos sociedades creadas inicialmente para desarrollar la plataforma ("SOCIEDAD A") y prestar a través de la misma los servicios financieros exentos ("SOCIEDAD B").

Elo es así, en tanto que la única actividad que se realiza por parte de "SOCIEDAD A" derivada de los contratos de servicios antes expuestos, supone la cesión de ésta a "SOCIEDAD B" del uso y explotación de la plataforma tecnológica que desarrolla por un importe en el año 2020 de 163.000,04 € y un IVA devengado de 34.230,00 €, y, en el año 2021, de 146.886,36 € y un IVA devengado de 30.846,13 €, cantidades que representan un porcentaje muy pequeño en relación a la cantidad total de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la plataforma. En esos años, el total IVA soportado deducido por "SOCIEDAD A" ascendió a 876.461,40 € durante el año 2020, y a 430.673,01 € durante el año 2021. Los contratos de prestación de servicios suscritos entre "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B" se basan en que dichos ingresos se van a generar a lo largo de un largo periodo de tiempo lo que justificaría la rentabilidad de la inversión realizada. No obstante, tales contratos han quedado sin efecto tras la fusión casi inmediata entre ambas sociedades. Dichos contratos se formalizaron con fecha XX/12/2019 y la fusión se ha producido con fecha XX/12/2021, con base en el proyecto de fusión de junio de 2021, y sobre unos balances de fusión a XX/12/2020, apenas un año más tarde de la constitución de "SOCIEDAD A"

A su vez, durante los años objeto de comprobación, 2020 y 2021, el IVA soportado y deducido por el obligado tributario, "SOCIEDAD A", por un importe total de 876.461,40 € y 430.673,01 €, respectivamente, tiene su origen en los pagos que ha venido realizando a sus diez principales proveedores por un importe global superior a 12.000.000 €, fundamentalmente a "ENTIDAD BANCARIA" que es el socio mayoritario de "SOCIEDAD B", y, tras la fusión, de "SOCIEDAD FUSIONADA", la sociedad resultante de la fusión. Sin embargo, como se ha dicho antes, los ingresos obtenidos por el obligado tributario en esos años, derivados de los servicios prestados a "SOCIEDAD B" (cesión del uso y explotación de la plataforma "MARCA A") son solo de 309.886,40 € (163.000,04 € en 2020 y 146.886,36 € en 2021),

Dadas las relaciones que se determinan y se concretan más adelante no se podía desconocer que el objetivo y destino último de ambas sociedades era la fusión o el funcionamiento de manera conjunta ya que la explotación de dicha plataforma tecnológica no tiene otro destino que no sea la prestación de servicios financieros exentos bajo la marca "MARCA A". El único posible destinatario de los servicios de cesión de uso y explotación de la plataforma no puede ser otro que "SOCIEDAD B", y, en, último término, de su socio mayoritario, "ENTIDAD BANCARIA", y ello porque la creación de la marca y el propietario de la misma va a ser "ENTIDAD BANCARIA" que presta los servicios financieros exentos a través de su agente y filial "SOCIEDAD B".

Es decir, no estamos ante la creación de una sociedad independiente en el mercado que pueda prestar esos servicios de cesión de uso y explotación de la plataforma a cualquier otra sociedad que opere en el mercado, sino ante una sociedad creada exclusivamente para prestar esos servicios a "SOCIEDAD B", en su condición de agente de su matriz, "ENTIDAD BANCARIA". Tanto los socios como los administradores de ambas sociedades, debían conocer que en un plazo muy corto de tiempo el destino de dichas sociedades, "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B", era la fusión y operar a través de una única entidad ("SOCIEDAD FUSIONADA"), propiedad en su mayor parte de su matriz, "ENTIDAD BANCARIA". No puede existir por tanto otro destino que éste y, en el camino a este fin, se ha elegido aquel que les ha otorgado el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el desarrollo de la plataforma, IVA que no hubiera sido deducible de haberlo soportado directamente "SOCIEDAD B", la entidad que prestaba los servicios financieros exentos en virtud del contrato de agencia suscrito con su matriz "ENTIDAD BANCARIA"

- No se aprecia la concurrencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes, como se ha acreditado anteriormente, distinto del ahorro fiscal producido por la deducción de las cuotas de IVA soportado por el desarrollo de la plataforma, que no se hubiera producido si no se hubiera creado una sociedad de manera artificiosa para la deducción de esas cuotas. Aun suponiendo que se hubiera pretendido algún efecto a través de la prestación de servicios por parte de la sociedad que ha desarrollado la plataforma, "SOCIEDAD A", éstos han quedado diluidos en el año siguiente de su efectiva ejecución ya que, al fusionarse ambas sociedades, dichos contratos han quedado resueltos. Una vez finalizada la operación de fusión, se puede verificar que la sociedad resultante, "SOCIEDAD FUSIONADA", vuelve a depender, al igual que "SOCIEDAD B", de su matriz, "ENTIDAD BANCARIA", integrándose en su grupo de entidades. Por tanto, tras la fusión, nada cambia realmente respecto a la operación habitual que hubiera sido haber desarrollado la plataforma tecnológica por parte de

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

“SOCIEDAD B”, que es quien finalmente la explota. El único efecto en que difiere esta operación sería en la deducción del IVA soportado por parte de “SOCIEDAD A”, que no hubiera sido posible sin la operación aquí cuestionada.

- Existen tres conclusiones que prueban que existe una concertación de voluntades en las actuaciones llevadas a cabo por las entidades “SOCIEDAD A”, “SOCIEDAD B” y “ENTIDAD BANCARIA”.

A) En primer lugar, del examen del volumen de gastos realizados por la entidad “SOCIEDAD A” se desprende que, en un porcentaje claramente mayoritario, el proveedor de dichos gastos es la “ENTIDAD BANCARIA”, socio mayoritario de “SOCIEDAD B”. Así, en el año 2020, si el volumen total de facturas recibidas ha sido de 7.722.186,69 €, un total de 5.373.071,80 € corresponden a facturas recibidas de “ENTIDAD BANCARIA”, y, en el año 2021, de un total de 7.464.261,60 € corresponden a “ENTIDAD BANCARIA” 4.889.520,16 €. Tales gastos, como hemos señalado anteriormente, se refieren al mantenimiento de la estructura y costes financieros que son soportados en su totalidad por “ENTIDAD BANCARIA”.

B) En segundo lugar, del examen del personal contratado por “SOCIEDAD A”, se ha determinado que un gran número de trabajadores prestaba servicios con anterioridad en “ENTIDAD BANCARIA”, en particular, los cinco trabajadores con mayor importe de retribución.

C) En tercer lugar, del examen de las participaciones en el capital social se extraen las siguientes conclusiones:

### **SOCIEDAD “SOCIEDAD B”:**

- SOCIOS 2019:
  - ENTIDAD BANCARIA
  - ENTIDAD 2
  
- SOCIOS 2020:
  - ENTIDAD BANCARIA
  - ENTIDAD 2
  - ENTIDAD 5
  - PF 1
  - ENTIDAD 5
  
- ADMINISTRADORES:
  - ENTIDAD 1
  - ENTIDAD 5
  - PF 3
  - PF 4
  - PF 5

- PF 1
- ENTIDAD SEGUROS
- PF 6
- ENTIDAD 2

**SOCIEDAD “SOCIEDAD A”:**

- SOCIOS 2019:
  - ENTIDAD 1
  - PF 1
  - ENTIDAD 2
  - PF 2
  - ENTIDAD 3
  - ENTIDAD 4
- SOCIOS 2020:
  - ENTIDAD 5
  - ENTIDAD 1
  - ENTIDAD 2
  - PF 1
  - PF 7
  - ENTIDAD 6
  - PF 2
  - ENTIDAD 3
- SOCIOS 2021: TRAS LA FUSIÓN
  - ENTIDAD BANCARIA
  - ENTIDAD 1
  - ENTIDAD 2
  - PF 7
  - ENTIDAD 3
- ADMINISTRADORES: PERSONA 1

**RELACIÓN ENTRE ADMINISTRADORES DE “SOCIEDAD B” Y SOCIOS DE “SOCIEDAD A”:**

Del mismo modo se ha comprobado la concurrencia de algunos de los administradores de la sociedad “SOCIEDAD B”, como ENTIDAD 1, ENTIDAD 5, PF 1 y ENTIDAD 2, que a su vez son accionistas mayoritarios de “SOCIEDAD A”, y, tras la fusión, también de “SOCIEDAD FUSIONADA”, salvo PF 1, de acuerdo con el siguiente cuadro:

ADMINISTRADORES “SOCIEDAD	SOCIO “SOCIEDAD	SOCIO “SOCIEDAD	SOCIO “SOCIEDAD
---------------------------	-----------------	-----------------	-----------------

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

B"	A" 2019	A" 2020	FUSIONADA" 2021 (EL 71% LO TIENE ENTIDAD BANCARIA)
ENTIDAD 1	Es socio en un 29%	Es socio en un 21%	Es socio en un 5%
ENTIDAD 5		Es socio en un 21%	Es socio en un 5%
PF 3			
PF 4			
PF 5			
PF 1	Es socio en un 29%	Es socio en un 14%	
ENTIDAD SEGUROS			
PF 6			
ENTIDAD 2	Es socio en un 29%	Es socio en un 21%	Es socio en un 5,3%

D) Finalmente, en cuanto a los medios de financiación también hay que destacar el préstamo concedido por la entidad "SOCIEDAD B" (participada mayoritariamente por "ENTIDAD BANCARIA") por importe de 3.000.000,00 €. Dicho préstamo se suscribió con fecha X/9/2020 y se hicieron dos disposiciones por importe de 2.000.000,00 € y de 300.000,00 €. Esta es la única financiación obtenida de terceros diferente de los fondos obtenidos por las sucesivas suscripciones de capital social efectuadas por los socios del obligado tributario que han ascendido a 11.931.792 €. Dichos socios con la fusión pasan a ser accionistas de "SOCIEDAD FUSIONADA" (entidad resultante de la fusión del obligado tributario y su único cliente "SOCIEDAD B"). Por tanto, la única financiación obtenida a través de préstamo es del cliente de las prestaciones de servicios realizadas por el obligado tributario. Es decir, la entidad que debe pagar por los supuestos servicios prestados por el obligado tributario es la entidad que a su vez presta el dinero para que este pueda hacer frente a los pagos de los proveedores de servicios y de los costes de personal que lleva consigo el desarrollo de la plataforma tecnológica. Dicho préstamo queda cancelado en la fusión entre ambas entidades. Ello no es más que otra prueba de la vinculación económica entre ambas entidades, sin perjuicio de la relación que deriva de que algunos administradores de "SOCIEDAD B", participada mayoritariamente por "ENTIDAD BANCARIA", sean socios mayoritarios de "SOCIEDAD A" o de que buena parte de los trabajadores de "SOCIEDAD A" prestaran servicios anteriormente en "ENTIDAD BANCARIA", como se ha señalado antes, y que, por tanto, las actuaciones de dichas sociedades se hallaran plenamente concertadas.

Del examen de lo anterior se desprende que tanto por la estructura accionarial del obligado tributario – "SOCIEDAD A" - (siendo algunos de sus socios los administradores de "SOCIEDAD B"), como por el personal contratado (que prestaba servicios anteriormente en "ENTIDAD BANCARIA"), o por su proveedor principal de los servicios adquiridos para el desarrollo de la plataforma ("ENTIDAD BANCARIA"), así como por los medios de financiación que utiliza (un préstamo de su único cliente "SOCIEDAD B"), y, finalmente, por la fusión del obligado tributario con su único cliente ("SOCIEDAD B"), demuestran que "SOCIEDAD A" está vinculada a las entidades "SOCIEDAD B" y su socio mayoritario, "ENTIDAD BANCARIA", lo que nos lleva a determinar la existencia de una concertación de voluntades en las actuaciones llevadas a cabo por "SOCIEDAD A", "SOCIEDAD B" y "ENTIDAD BANCARIA", de tal manera que todo el procedimiento realizado con la creación de las dos sociedades a

que se refiere este informe debía ser conocido e incluso planificado y organizado por la entidad "ENTIDAD BANCARIA".

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

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

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

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

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

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

En principio, y sin perjuicio del respeto al principio de autonomía de la voluntad, cabe apreciar que la forma recta de operar en este supuesto de desarrollo e implementación de una plataforma tecnológica para la prestación de servicios financieros, no pasa por desagregar una sola actividad entre varias personas jurídicas distintas. Sucede sin embargo que, en caso de desarrollar dicha actividad de servicios financieros en una única entidad, ésta soportaría las cuotas de IVA devengadas en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de dicha actividad, pero no gozaría del derecho a su deducción, al constituir la actividad de prestación de servicios financieros una prestación de servicios exenta (artículo 20.Uno.18º de la LIVA) que no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por repercusión (arts. 92 y 94 LIVA).

La constitución de manera artificiosa de una segunda sociedad, "SOCIEDAD A", que asume el desarrollo de la plataforma necesario para prestar el servicio financiero exento, origina consecuencias inmediatas en el orden tributario. En efecto, se obtiene una evidente ventaja fiscal consistente en obtener devoluciones del Impuesto sobre el

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

Valor Añadido por parte de un sujeto que, a priori, no tendría derecho a ello de haber actuado de modo usual o propio.

Constituyen indicios de esa artificiosidad cada una de las circunstancias señaladas en el fundamento jurídico cuarto - Circunstancias fácticas concurrentes – del apartado III de este informe.

“SOCIEDAD B” se constituye en febrero de 2019 para prestar servicios financieros en virtud de un contrato de agencia suscrito con su entidad matriz, “ENTIDAD BANCARIA”. Unos meses más tarde, en diciembre de 2019, se constituye “SOCIEDAD A” con el objeto de asumir las inversiones asociadas al desarrollo de la mencionada plataforma tecnológica y poder deducir íntegramente el IVA soportado derivado de dichas inversiones y solicitar las devoluciones correspondientes en 2020 y 2021. La única actividad que realiza “SOCIEDAD A” consiste en ceder el uso de la plataforma a “SOCIEDAD B” para que ésta preste el servicio financiero exento en nombre y por cuenta de su matriz, “ENTIDAD BANCARIA”.

En un corto plazo de tiempo, con fecha XX/12/2021 (y sobre unos balances de fusión de las entidades fusionadas de fecha anterior, XX/12/2020), una vez solicitadas por el obligado tributario las devoluciones de IVA correspondientes a los años 2020 y 2021, se fusionan “SOCIEDAD A” y su único cliente, “SOCIEDAD B”, concentrándose la actividad en una única sociedad, “SOCIEDAD FUSIONADA”, sociedad resultante de la fusión, y que también está participada mayoritariamente y controlada por “ENTIDAD BANCARIA”.

Como ya se ha señalado, la vinculación o relación existente entre dichas entidades deriva de una serie de indicios que permiten afirmar que todas estas actuaciones estaban concertadas para conseguir el mismo resultado, la prestación de servicios financieros a través de una plataforma tecnológica, pero de una manera artificiosa, esto es, a través de dos sociedades distintas que permitieran en una deducir íntegramente el IVA soportado por el coste de la plataforma, y, en otra, prestar el servicio financiero exento.

Estos indicios que demuestran la vinculación entre las entidades implicadas y la unidad de decisión de todas ellas para realizar las operaciones artificiosas son:

- Los socios mayoritarios del obligado tributario, “SOCIEDAD A”, eran a su vez administradores de su cliente único, “SOCIEDAD B”.
- La matriz de “SOCIEDAD B”, “ENTIDAD BANCARIA”, era el principal proveedor del obligado tributario, recibiendo de ella facturas por el coste de desarrollo de la plataforma por importe de 5.373.071,80 € en el año 2020, de un total de facturas recibidas de 7.722.186,69€, y, en el año 2021, de 4.889.520,16 € de un total de facturas recibidas de 7.464.261,60 €, en el año 2021.

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

- Los cinco trabajadores con mayor retribución del obligado tributario, "SOCIEDAD A", ya habían prestado servicios en "ENTIDAD BANCARIA", la entidad matriz de su cliente, "SOCIEDAD B".

- El obligado tributario se constituyó en diciembre de 2019, y, en menos de dos años, e incluso sobre el valor de su balance al año desde su constitución, se fusiona con su único cliente, "SOCIEDAD B", que actúa como agente financiero de su matriz "ENTIDAD BANCARIA".

- El único préstamo que recibe el obligado tributario de un tercero, es el concedido por su único cliente, "SOCIEDAD B", por importe de 3.000.000 €. El resto de la financiación proviene de las sucesivas suscripciones de capital efectuadas por los socios del obligado tributario que con la fusión pasan a ser accionistas de "SOCIEDAD FUSIONADA" (entidad resultante de la fusión del obligado tributario y su cliente), que, al igual que "SOCIEDAD B", está participada mayoritariamente y controlada por "ENTIDAD BANCARIA".

En el esquema operacional diseñado, se aprovechan los efectos que supone la interposición entre la matriz, "ENTIDAD BANCARIA", y su agente y filial, "SOCIEDAD B", de una sociedad, "SOCIEDAD A", que es lo que posibilita la deducción de las cuotas de IVA soportadas por el desarrollo e implementación de la plataforma necesaria para prestar el servicio financiero exento.

Esta es una clara ventaja fiscal, para cuya obtención se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y que, fuera como parece de cualquier otra significación mercantil o empresarial, evidenciaría así su condición de artificio. En definitiva, el resultado económico finalmente obtenido con las operaciones detalladas es la ventaja de recuperar las cuotas de IVA soportado, que no se hubiera podido conseguir si la actividad de desarrollo e implementación de la plataforma tecnológica para prestar un servicio financiero exento que no origina el derecho a la deducción (artículos 20.Uno.18º y 92 y 94 de la LIVA), se hubiera realizado a través de una única sociedad, "SOCIEDAD B"., burlando así los principios del ordenamiento tributario español y europeo.

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

No obstante, lo anterior, es preciso que valoremos la posible existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, derivados de las operaciones artificiosas o impropias realizadas. En este sentido, podemos avanzar que la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables.

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

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

- Los ingresos obtenidos por el obligado tributario en los años 2020 y 2021, derivados de los servicios prestados a "SOCIEDAD B" (cesión del uso y explotación de la plataforma "MARCA A") son solo de 163.000,04 € y 146.886,36 €, respectivamente. El IVA devengado correspondiente fue de 34.320,00 €, en 2020, y de 30.846,13, en 2021. Cantidades que representan un porcentaje muy pequeño en relación a la cantidad total de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la plataforma. En esos años, el total IVA soportado deducido por "SOCIEDAD A" ascendió a 876.461,40 € durante el año 2020, y a 430.673,01 € durante el año 2021. Los contratos de prestación de servicios suscritos entre "SOCIEDAD A" y "SOCIEDAD B" se basan en que dichos ingresos se van a generar a lo largo de un largo periodo de tiempo lo que podría justificar la rentabilidad de la inversión realizada. No obstante, tales contratos han quedado sin efecto tras la fusión casi inmediata, en un plazo inferior a dos años, de ambas sociedades. Dichos contratos se formalizaron con fecha XX/12/2019 y la fusión se ha producido con fecha XX/12/2021, con base en un proyecto de fusión de junio de 2021, y sobre unos balances de fusión a XX/12/2020, apenas un año más tarde de la constitución de "SOCIEDAD A"

- A su vez, durante los años objeto de comprobación, 2020 y 2021, el IVA soportado y deducido por el obligado tributario, de 876.461,40 € y 430.673,01 €, respectivamente, tiene su origen en los pagos que ha venido realizando a sus diez principales proveedores por un importe global superior a 12.000.000 €, fundamentalmente a "ENTIDAD BANCARIA" que es el socio mayoritario de "SOCIEDAD B", y, tras la fusión, de "SOCIEDAD FUSIONADA", la sociedad resultante de la fusión. Sin embargo, como se ha dicho antes, los ingresos obtenidos por el obligado tributario en esos años, derivados de los servicios prestados a "SOCIEDAD B" (cesión del uso y explotación de la plataforma "MARCA A") fueron solo de 309.886,40 € (163.000,04 € en 2020 y 146.886,36 € en 2021).

Esto explica que el obligado tributario declare en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020, un resultado negativo de Pérdidas y Ganancias de -5.119.462,92 y una Base Imponible negativa de -6.825.950,56 euros, y, en el ejercicio 2021, un resultado negativo de Pérdidas y Ganancias de -6.430.848,01 € y una Base Imponible negativa de -8.573.725,32 €.

Esta estructura resulta, por tanto, artificiosa e ineficiente económicamente, con la utilización de una sociedad interpuesta ("SOCIEDAD A"), que sólo encuentra su verdadera razón de ser, en el ámbito tributario, y en concreto, en la posibilidad de deducir el IVA soportado por el desarrollo e implementación de la plataforma, obteniendo la devolución de las cuotas de IVA correspondientes. Y una vez obtenidas dichas devoluciones se fusionan el obligado tributario ("SOCIEDAD A") y su único cliente ("SOCIEDAD B") en una única sociedad para desarrollar la mencionada actividad financiera.

La ponderación de las circunstancias concurrentes conduce pues a la conclusión de que la operación no genera ningún otro beneficio tangible ni parece responder a motivaciones plausibles. Lo cierto es que el desarrollo de lo que en última instancia no

es sino la prestación de servicios financieros exentos a través de una plataforma tecnológica, se ha instrumentado con la interposición de otra sociedad que asuma el coste de desarrollo de la plataforma, y cómo esta estrategia ha permitido la deducción (y la correlativa devolución) de un IVA que *prima facie* no hubiera sido deducible, atendido el régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las actividades de prestación de servicios financieros.

En definitiva, la operatoria seguida carece de otra sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. Prescindiendo de este último, no se aprecia, en fin, que el conjunto operacional obedezca a ninguna motivación ni guarde ninguna consistencia. La vinculación y relación existente entre todas las partes que intervienen en las operaciones descritas, el obligado tributario ("SOCIEDAD A") y su cliente ("SOCIEDAD B"), la sociedad resultante de la fusión de ambas ("SOCIEDAD FUSIONADA"), y la entidad matriz de esta última y de "SOCIEDAD B", "ENTIDAD BANCARIA", consagran la existencia de una dirección única, que es la circunstancia que permite explicar lo que de otro modo resultaría incomprensible por absurdo.

Hay que concluir, por lo tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de deducir el IVA soportado en el desarrollo de la actividad financiera, lo que no resultaría factible si dicha actividad la realizase una sola entidad, habida cuenta de la exención de que goza en el IVA, y, por ende, la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para llevar a cabo dicha actividad.

### V. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

1.- En primer lugar, respecto a los supuestos efectos jurídicos y económicos perseguidos distintos del ahorro fiscal que alega el interesado, no cabe sino remitirse a lo señalado en el fundamento jurídico quinto del apartado III de este informe. En particular, el interesado alude a la entrada en "SOCIEDAD A" de inversores particulares independientes. En este sentido, cabe recordar que los socios mayoritarios del obligado tributario, "SOCIEDAD A", eran a su vez administradores de su cliente único, "SOCIEDAD B", lo que pone de manifiesto, junto a otros indicios que también se han señalado, la existencia de una dirección única entre las entidades implicadas para la realización de las operaciones artificiosas.

Los mismos objetivos jurídicos, financieros y económicos se hubieran conseguido si los inversores particulares hubieran canalizado la inversión a través de la sociedad, "SOCIEDAD B", que ya estaba creada y en funcionamiento. Del mismo modo que la creación de puestos de trabajo tampoco puede ser determinante ya que, como se ha indicado, gran parte de la plantilla y en todo caso de los empleados con mayor retribución ya estaban trabajando en el grupo "ENTIDAD BANCARIA" y, por otro lado,

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

el desarrollo de la plataforma a través de “SOCIEDAD B” tampoco hubiera impedido la contratación del nuevo personal requerido para dicho desarrollo.

2.- En cuanto a la no consideración de utilización de medios artificiosos o impropios, no cabe sino remitirse también a los argumentos esgrimidos en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto del apartado III de este informe. En ellos se constata que la estructura utilizada con la interposición de la sociedad “SOCIEDAD A” ha sido artificiosa e impropia para la consecución de un resultado que hubiera sido el mismo de no haber interpuesto dicha sociedad, salvo en lo relativo al ahorro fiscal obtenido.

Por otro lado, se alega la no identidad de los órganos de administración, domicilios sociales y vinculación accionarial entre la entidad que no puede deducirse el IVA y la que se crea para posibilitar esa deducción. En este sentido, cabe señalar que para poder declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el artículo 15 de la LGT no exige necesariamente esos indicios sino que pueden darse cualesquiera otros que pongan de manifiesto que las operaciones realizadas son artificiosas o impropias para la consecución de un determinado resultado, y que de las mismas no deriva ningún efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal. En los fundamentos jurídicos cuarto y quinto del apartado III de este informe se relacionan una serie de indicios que muestran la relación o vinculación entre las entidades implicadas y la unidad de decisión en la realización de las operaciones artificiosas objeto del conflicto.

En particular, se alude a que los socios mayoritarios de “SOCIEDAD A” son administradores de su cliente, “SOCIEDAD B”; que “ENTIDAD BANCARIA”, es la entidad matriz de “SOCIEDAD B”, y, a su vez, el principal proveedor del obligado tributario; que la sociedad resultante de la fusión entre el obligado tributario y su cliente, también está participada mayoritariamente y controlada por “ENTIDAD BANCARIA”, y que el personal contratado por el obligado tributario también prestaba servicios anteriormente a “ENTIDAD BANCARIA”, entre otros indicios.

3.- Alega el contribuyente la no existencia de abuso de derecho al no concurrir los requisitos materiales, elementos subjetivo y objetivo, exigidos por la jurisprudencia TJUE para ello.

- En este sentido, cabe recordar que lo determinante no es que exista la voluntad de crear una estructura artificiosa para defraudar un IVA, sino que exista la voluntad de crear una estructura de la que se deriva un beneficio o ahorro fiscal sin que se aprecie otro beneficio que no sea ese. El contribuyente alega que no puede haberse creado esa estructura para obtener la deducción de 1.307.134,41 € que considera irrelevante frente al importe total de la inversión de 11.921.792,00 €, pareciendo indicar que si la cantidad fuese mucho mayor si estaría justificado buscar ese beneficio fiscal. No resulta relevante para declaración del conflicto el importe mayor o menor del beneficio fiscal obtenido, lo relevante es que no se aprecia otro efecto jurídico o económico relevante distinto del beneficio fiscal.

Finalmente alega que no existe elemento objetivo ya que el IVA soportado por “SOCIEDAD A” es repercutido por “ENTIDAD BANCARIA” que lo ha ingresado en Hacienda por lo que la pretensión de no admitir la deducibilidad en “SOCIEDAD A” sería contrario a la neutralidad del IVA. La Comisión tiene que valorar la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como consecuencia de la interposición de una sociedad, “SOCIEDAD A”, para poder deducir un IVA soportado por el desarrollo e implementación de una plataforma a través de la cual se presta un servicio financiero exento, que de haberlo soportado la sociedad que presta el servicio financiero, “SOCIEDAD B”, no hubiera podido deducirlo. Teniendo en cuenta que, en un plazo muy corto de tiempo, en apenas dos años, ambas sociedades se fusionan, realizando la actividad una única sociedad. Por tanto, para la valoración del conflicto no influye la repercusión del impuesto por parte de “ENTIDAD BANCARIA”, que está obligado a ello y a su ingreso como el resto de proveedores de los que se vale “SOCIEDAD A” para el desarrollo de la plataforma tecnológica.

Se produce en el presente caso un **abuso de derecho** por parte del obligado tributario. La finalidad que se ha perseguido con las operaciones realizadas es obtener indebidamente la devolución de un IVA soportado que no se tiene derecho a deducir.

El derecho a deducir las cuotas soportadas exige la concurrencia de los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la LIVA. Pero, además, o, mejor dicho, de un modo complementario, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha incorporado una condición esencial que debe concurrir en el empresario o profesional para que éste pueda deducir el IVA soportado: que su actuación no haya sido fraudulenta o abusiva. Así, cuando el derecho a la deducción se ha “fabricado” de manera abusiva mediante la realización de operaciones puramente artificiales, efectuadas con la finalidad de obtener una ventaja fiscal (aunque tales operaciones cumplan los criterios objetivos para ser consideradas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de una actividad económica), procede negar la deducción del IVA soportado.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el derecho a deducir el impuesto soportado que ostentan los sujetos pasivos no es absoluto, sino que depende de que el referido sujeto pasivo no haya participado en una operación fraudulenta o abusiva sabiéndolo o debiéndolo saber, condición que, a juicio de esta Comisión, concurre en este supuesto, pues es el obligado tributario quien la diseña, elabora y protagoniza.

Con las operaciones realizadas de la constitución e interposición de una sociedad, el obligado pretende obtener una devolución del IVA que no procede, pues pretende obtener el derecho a la deducción de un IVA por facturas soportadas que están afectas a operaciones exentas (actividad de agente financiero realizado por “SOCIEDAD B”) por las que no existe derecho a deducir el IVA soportado.

Este tema ya ha sido tratado en diversas Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en casos de abuso de derecho. Entre otras, cabe destacar:

1) La Sentencia de 21.02.06 (“ASUNTO HALIFAX”) Asunto C-255/02 (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. y County Wide Property Investments Ltd.). Se refiere a una cuestión prejudicial que se le formula respecto de la denegación por las autoridades aduaneras del Reino Unido (“Commissioners of Customs & Excise”) de las solicitudes de recuperación o condonación del IVA que Leeds Development y County habían presentado en el marco de un plan para reducir la carga fiscal del Halifax PLC Group.

La actividad de Halifax PLC Group está constituida fundamentalmente por la prestación de servicios financieros exentos de IVA sin derecho a la deducción del IVA soportado. Necesitando construir unos edificios para su actividad, utilizó mediante un complejo entramado la intermediación de sociedades en las que participaba al 100% para poder obtener la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizadas para la construcción de los edificios.

El Tribunal de Justicia manifiesta que la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

2) Finalmente, es muy interesante la sentencia del TJUE de 20 de junio de 2013, asunto C-653/11 (caso Newey), en relación con operaciones cuyo único objeto es la obtención de una ventaja fiscal. La sentencia analiza el caso de un sujeto pasivo que presta servicios de corretaje de préstamos exentos de IVA y recibe servicios de publicidad cuyo IVA soportado no puede deducir. Para evitar la carga tributaria constituye una sociedad en un territorio fuera del ámbito de aplicación del IVA, figurando como prestadora de los servicios de corretaje y receptora de servicios de publicidad no sujetos al IVA por encontrarse el destinatario en territorio tercero.

La sentencia llega a la conclusión de que las estipulaciones contractuales, aun cuando deban tomarse en consideración, no son determinantes para identificar al prestador y destinatario de una prestación de servicios y añade que, *en particular, puede prescindirse de las estipulaciones cuando se pone de manifiesto que no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituye un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal.*

El mismo abuso de derecho que lleva a las sentencias expuestas del TJUE, a proscribir la deducción del IVA soportado, cuando en la prestación de servicios financieros exentos se interpone un complejo entramado de sociedades o se interpone una sociedad en un territorio fuera del ámbito de aplicación del IVA, es el que se produce en el presente caso con la interposición de sociedad “SOCIEDAD A”.

## Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

---

En concreto, el **abuso del derecho** resulta de los indicios determinados por las circunstancias siguientes:

1) La deducción del IVA soportado no resulta procedente y el destino de las operaciones es la prestación de servicios en una sociedad financiera. No existe un destino previsible que legítimamente habilite el derecho a la deducción, y se trata de un mismo sujeto económico que interpone artificiosamente una sociedad con la finalidad de obtener una indebida ventaja fiscal, como es la deducción impropia del IVA.

2) Se trata de un IVA soportado que no podría ser deducible con las circunstancias que concurren, pues se encontraría afecto a una actividad financiera que está exenta de IVA (art. 20 Uno 18º LIVA) y no permiten la deducibilidad del IVA soportado.

3) La sociedad “SOCIEDAD A” y “SOCIEDAD B” y en último término “ENTIDAD BANCARIA” tienen un evidente interés en diseñar en perjuicio del tesoro una operación artificiosa para obtener la deducción y devolución de un IVA que no procede. Y el mismo sujeto económico que sabe que no tiene ningún derecho a deducir el IVA soportado, interpone de forma artificiosa la sociedad “SOCIEDAD A”, de forma sobrevenida como se ha explicado anteriormente, cuya única actividad es la prestación de servicios a la misma “SOCIEDAD B”, con la estructura, personal, y financiación de “ENTIDAD BANCARIA”. Dichos servicios supuestamente prestados por “SOCIEDAD A” se refieren a la explotación de la marca “MARCA A” y de la plataforma tecnológica previamente adquiridos a “ENTIDAD BANCARIA” y que tras la fusión vuelven al control de “ENTIDAD BANCARIA” a través de “SOCIEDAD FUSIONADA” (sociedad resultante de la fusión). Por tanto, no se aprecia ningún objetivo económico o actividad relevante de prestar unos servicios para “SOCIEDAD B”, controlada por “ENTIDAD BANCARIA”, sobre una plataforma y una marca que ya estaba en poder en “ENTIDAD BANCARIA” y vuelve a estar bajo su control tras la fusión.

4) No existe, al margen de la finalidad de obtener una ventaja fiscal, ninguna explicación convincente que justifique la interposición de la sociedad y ello porque:

a) Se constituye una sociedad, que se crea a tal fin intentando habilitar así al obligado tributario para la deducción de las cuotas soportadas, pues en otro caso no sería posible la deducción del IVA (realizaría operaciones exentas sin derecho a deducción, cuando con la interposición de la sociedad dicha exención no se produce).

b) La creación de la sociedad “SOCIEDAD A” no responde, en modo alguno, a la intención de desarrollar una actividad diferenciada de la que realiza “SOCIEDAD B” sino al intento de conseguir la deducción de un IVA soportado que de otro modo no podría haber sido objeto de deducción.

c) La única finalidad perseguida aparte del ahorro fiscal como señala en sus alegaciones es la de dar entrada a inversores particulares, que, como se ha señalado antes, algunos son a su vez administradores de “SOCIEDAD B”. La entrada al proyecto de estos inversores se hubiera producido igualmente mediante su toma de participación en “SOCIEDAD B” como finalmente ha ocurrido tras la fusión.

Por tanto, a la vista de la secuencia de hechos y argumentos expuestos y teniendo en cuenta la jurisprudencia nacional y la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no procede el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por “SOCIEDAD A” por derivarse de la interposición artificiosa de una sociedad cuya causa no es otra que provocar una pérdida de ingresos fiscales en el Tesoro Público, constituyendo, un fraude o abuso en el IVA.

Estas operaciones han supuesto una utilización abusiva de la normativa cuyo objetivo es evadir la tributación debida y obtener una devolución improcedente por el IVA, resultando procedente anular las ventajas derivadas de las estructuras diseñadas con la finalidad de sustraerse del deber de contribuir que incumbe a los obligados tributarios.

En el presente caso, nos enfrentamos a una práctica abusiva en la que concurren las circunstancias recogidas en los apartados a) y b) del reproducido art, 15.1 de la LGT, por lo que debe entenderse que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

De las alegaciones se deduce que el único objeto de la creación de “SOCIEDAD A” es la no integración dentro de las cuentas de “ENTIDAD BANCARIA” de los gastos a los que debe hacer frente para el desarrollo de la plataforma tecnológica. De esa misma afirmación se deriva que es decisión de “ENTIDAD BANCARIA” la creación de esa sociedad para dar entrada a inversores particulares y que no se produjera esa entrada dentro del propio capital social de “ENTIDAD BANCARIA”. No obstante, el mismo objetivo se hubiera logrado con la entrada de esos inversores en el capital de “SOCIEDAD B” y el desarrollo de la plataforma dentro de “SOCIEDAD B” que estaba ya creada desde enero del año 2019.

Sin embargo, se opta por crear una sociedad en diciembre de 2019, “SOCIEDAD A”, en la que se realiza el grueso de la inversión, y a continuación se fusiona con “SOCIEDAD B” pasando los inversores particulares de “SOCIEDAD A” a ser socios de esta sociedad en un porcentaje equivalente a su inversión.

Por tanto, el mismo fin se hubiera obtenido con la entrada directamente en el capital social de “SOCIEDAD B” de dichos inversores particulares, que además es la sociedad destinada a explotar dicha plataforma tecnológica. La única diferencia es que “SOCIEDAD B” realiza actividades exentas, al actuar como agente financiero de “ENTIDAD BANCARIA”, que no generan el derecho a la deducción de cuotas de IVA soportado y no hubiera podido alcanzar el objetivo de la deducción del IVA por las inversiones realizadas. Por tanto, no se aprecia otro fin en la operativa descrita que no

sea el de la mera elusión fiscal de las normas que regulan la deducibilidad del IVA soportado.

## **VI. CONCLUSIONES**

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

Por todo ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, y que la intervención de la entidad que se interpone (“SOCIEDAD A”), obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios para el desarrollo de la plataforma tecnológica “MARCA A”, que no serían deducibles si no se hubiera interpuesto a la entidad “SOCIEDAD A”, y hubieran sido efectivamente soportadas por “SOCIEDAD B”, entidad que realiza operaciones exentas que no generan derecho a la deducción en función de lo previsto en el art. 20 Uno 18º de la 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 “ENTIDAD FUSIONADA” (antes de la fusión, “SOCIEDAD A”), DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA**, en relación con las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos impositivos de referencia.

A 11 de diciembre de 2023

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL