

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

Esta Comisión Consultiva ha recibido solicitud de informe preceptivo acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma, en relación con el expediente de comprobación que se está instruyendo por la Dependencia de Inspección de la AEAT en Cataluña cerca de los siguientes obligados tributarios:

“MATRIZ PROPIETARIA, SL SL”
(NIF NNNNN)

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

I. ANTECEDENTES

Primero.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han venido siguiendo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general cerca de la sociedad interesada, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos trimestrales del ejercicio 2019.

Segundo.- MATRIZ PROPIETARIA, SL fue objeto de una primera comprobación inspectora relativa al IVA de los cuatro períodos trimestrales de 2018, en la que se dictaron acuerdos de liquidación y sancionador de fechas 06/11/2020 y 23/02/2021 respectivamente. Estas resoluciones se fundaban en la apreciación de la existencia de simulación.

Ambos actos fueron recurridos por la entidad ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que el pasado 14 de octubre de 2021 resolvió estimar en parte las reclamaciones presentadas y anular dichos acuerdos. En cuanto atañe específicamente al acuerdo de liquidación, y luego de transcribir la Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2020 –que a su vez reproduce pronunciamientos de diversas instancias revisoras–, concluye que “*a juicio de este Tribunal, son aplicables los argumentos expuestos tanto por el TEAC*

como por el citado informe, al presente supuesto por lo que no resulta procedente la calificación de simulación sino, en su caso, la de conflicto de aplicación de la norma...”.

Tercero.- El 3 de febrero de 2021, el Inspector Regional Adjunto dictó acuerdo de inclusión en plan de inspección de la interesada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2019 a 4T/2019, cuyo inicio se le notificó electrónicamente el 12 de febrero mediante la preceptiva comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación.

La Inspección puso en conocimiento de la entidad el que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así, con arreglo al artículo 159 de la LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia. El día 16 de junio de 2021 se presentó el escrito de alegaciones, a las que se hará referencia tras la debida exposición de los hechos en que este procedimiento se basa, y que serán tenidas en cuenta y ponderadas en los correspondientes fundamentos de Derecho del presente informe.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del RGAT, el pasado 27 de octubre de 2021 el Equipo inspector ha evacuado el informe que analiza la concurrencia de las circunstancias que pudieran ser determinantes de la existencia de un conflicto en aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT.

Dicho informe, junto con las alegaciones y el expediente administrativo, fueron remitidos al órgano competente para liquidar, quien, a la vista de todo lo anterior, convino en que podrían efectivamente concurrir las circunstancias constituyentes de tal instituto jurídico, por lo que se dirigió a esta Comisión Consultiva oficio en solicitud de informe vinculante, adjuntándose los citados antecedentes.

El 12 de noviembre se notificó a la interesada la remisión del expediente a esta Comisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194.2 del RGAT y 159.3 de la LGT, con indicación de la suspensión del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150.3 de la LGT.

II. HECHOS

Primero.- Los hechos relevantes, de acuerdo con la exposición del informe inspector, son:

La entidad objeto de comprobación fue constituida como una sociedad limitada de carácter unipersonal, mediante escritura pública otorgada en fecha de 16 de septiembre de 2014. En el acto de otorgamiento intervino D. XX XXX con NIF

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

YYYY, en representación, como apoderado (escritura de Poder General autorizada el 24 de julio de 2014) de D. XXX XXXX (NIF YYYYY).

El capital social se fijó, en el momento de la constitución, en la suma de 3.006,00 €, íntegramente suscrito y desembolsado en efectivo por el socio único XXX XXXX, e ingresadas en la cuenta corriente abierta a nombre de la entidad.

En el mismo acto de constitución, se nombraron administradores solidarios de la entidad por tiempo indefinido a los citados Sres. XX XXX y XXX XXXX, y se estableció el domicilio social de la entidad en la Calle XXX, número 80-92, 1º 4ª.

Segundo.- Constitución de FILIAL ARRENDATARIA, SL

FILIAL ARRENDATARIA, S.L (NIF FFFFF) fue constituida por MATRIZ PROPIETARIA, SL el 27 de febrero de 2015.

El capital social se fijó igualmente en 3.006,00 €, y fue íntegramente suscrito y desembolsado por la obligada tributaria mediante la aportación en efectivo de la cantidad referida en la caja social. Por tanto, se trata de una filial al 100%.

Los administradores de esta sociedad son, asimismo, los Sres. XX XXX y XXX XXXX

Tercero.- Declaraciones presentadas por MATRIZ PROPIETARIA, SL

La interesada presentó las siguientes declaraciones de IVA en los períodos comprobados:

	2019 - 1T	2019 - 2T	2019 - 3T	2019 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	100.896,66	58.248,33	118.338,71	66.522,72
Tipo Reducido	0	0	71.591,90	32.593,50
Adq. Intracomunitarias	0	0	10.241,67	17.778,71
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	2.924,19	0	265,66	2.128,72
TOTAL BASE IVA	103.820,85	58.248,33	200.437,94	119.023,65
CUOTAS IVA				
Tipo general	21.188,30	12.232,15	24.851,13	13.969,77
Tipo reducido	0	0	7.159,19	3.259,35
Adquisiciones Intracomunitarias	0	0	2.150,75	3.733,53
Otras operaciones inversión SP (excepto adq intra)	614,08	0	55,79	447,03
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	21.802,38	12.232,15	34.216,86	21.409,68
IVA DEDUCIBLE				

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Opera. interiores corrientes	35.329,92	32.476,65	28.758,98	253.242,16
Opera. interiores bienes inversión	10.000,00	0	0	0
Adq. Intracomunitarias de bienes corrientes	0	0	2.150,75	3.733,53
SUMA DEDUCCIONES	45.329,92	32.476,65	30.909,73	256.975,69
Diferencia/Resultado Régimen General	-23.527,54	-20.244,50	3.307,13	-235.566,01
SUMA DE RESULTADOS	-23.527,54	-20.244,50	3.307,13	-235.566,01
% Atribuible Admón Estado	100	100	100	100
Cuotas compensar periodos anteriores	0	23.527,54	43.772,04	40.464,91
Resultado liquidación Estado	-23.527,54	-43.772,04	-40.464,91	-276.030,92
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-23.527,54	-43.772,04	-40.464,91	-276.030,92
A DEVOLVER	0	0	0	276.030,92
----- Estado	0	0	0	276.030,92
A COMPENSAR PERIOD. POSTERIORES	23.527,54	43.772,04	40.464,91	0
----- Estado	23.527,54	43.772,04	40.464,91	0

Y solicitó la siguiente devolución:

	2019 - 4T
Importe solicitado a devolver	276.030,92

Cabe añadir que en estos períodos, según el criterio plasmado por el obligado tributario en las autoliquidaciones presentadas, tiene derecho a la deducción plena del impuesto. Por su parte, FILIAL ARRENDATARIA, SL tiene derecho a la deducción parcial de las cuotas soportadas, siendo su prorrata del 13 % (en 2018, del 1%).

Cuarto.- Actividad desarrollada por MATRIZ PROPIETARIA, SL. Medios personales y materiales

4.1 Actividad

tiene por objeto social las actividades inmobiliarias, conforme al artículo 2º de sus Estatutos sociales.

Desde su constitución, la sociedad ha ido modificando el epígrafe en el que se halla dada de alta en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. En primer lugar, desde 21 de enero de 2015 la actividad se inscribió en el epígrafe 861.1 de "Alquiler de Viviendas". De acuerdo con el artículo 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta actividad está exenta del impuesto.

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Con fecha de 12 de mayo de 2015, se produjo el cambio de epígrafe al 861.2, relativo a la actividad de “Alquiler de Locales Industriales”, actividad sujeta y no exenta a efectos de IVA.

Asimismo, el 1 de mayo de 2019 se dio de alta en el epígrafe 681 de las Tarifas del IAE, relativo a la actividad “Hospedaje en hoteles y moteles” y el siguiente 24 de mayo del mismo año, en el epígrafe 833.2 “Promoción inmobiliaria de edificaciones”, actividad igualmente sujeta y no exenta a efectos de IVA. Así, si hasta 2018 tenía como única actividad la cesión de los inmuebles en arrendamiento, en 2019 la ha ampliado a la explotación de un hotel-pensión. En efecto, a partir del tercer trimestre de 2019, se registran facturas emitidas relativas a la explotación del hotel (este hotel sería propiedad de FILIAL ARRENDATARIA, SL)

Por su parte, FILIAL ARRENDATARIA, SL se encuentra matriculada en el epígrafe de alquiler de viviendas, en el que figura de alta desde 26 de marzo de 2015. Con fechas 1 de junio de 2015 y 14 de julio de 2015 se inscribió en el 685 de “Alojamientos turísticos extrahoteleros” y el 833.2 de “Promoción inmobiliaria de edificaciones”, respectivamente.

En suma, las actividades inmobiliarias que desarrollan las dos sociedades, desde el punto de vista del I.A.E., son:

	Epígrafe	Denominación de la actividad	Fecha de inicio	Fecha de baja
MATRIZ PROPIETARIA, SL SL	861.1	Alquiler de viviendas	21/01/2015	12/05/2015
	861.2	Alquiler de Locales Industriales	12/05/2015	
	681	Hospedaje en Hoteles y Moteles	01/05/2019	
	833.2	Promoción inmobiliaria de Edificaciones	24/05/2019	

FILIAL ARRENDATARIA, SLS.L	501.1	Construcción completa, Repar. Y Conserv.	01/05/2016	
	685	Alojamientos Turísticos Extrahoteleros	01/06/2015	
	833.2	Promoción inmobiliaria de Edificaciones	14/07/2015	
	861.1	Alquiler de vivienda	02/03/2017	

De forma más concreta, las actuaciones inspectoras han permitido comprobar que las actividades que realizan efectivamente son:

1. MATRIZ PROPIETARIA, SL lleva a cabo compras de inmuebles aptos para su explotación y, cuando se estima necesario, los reforma y acondiciona. Por tales operaciones de adquisición soporta IVA, que se deduce amparándose en una cesión arrendaticia a su filial (por la que repercute IVA).

Esta cesión se realiza por un precio pactado y fijo sin relación con los rendimientos que puedan obtenerse de la explotación de los apartamentos al cliente final. Como consecuencia, la interesada incurre

en pérdidas continuadas. Así, las declaraciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades arrojan un resultado negativo de la cuenta de pérdidas y ganancias (y una base imponible negativa por el mismo importe) de:

2016: -101.782,51
2017: -39.627,59
2018: -594.220,90
2019: -612.285,79

2. FILIAL ARRENDATARIA, SL procede a la explotación de los inmuebles cedidos por MATRIZ PROPIETARIA, SL, arrendándolos a terceros como apartamentos turísticos. Esta actividad a efectos de IVA se encuentra sujeta y exenta, pues no realiza servicios complementarios de la industria hotelera.

Esto es, es constatable que las actividades respectivas se hallan claramente interrelacionadas.

En este sentido, si bien FILIAL ARRENDATARIA, SL dispone de otros inmuebles (propios o de terceros) que explota como apartamentos de uso turístico, se ha verificado que la totalidad de fincas que adquirió MATRIZ PROPIETARIA, SL en 2019 han sido objeto de cesión a su entidad filial, FILIAL ARRENDATARIA, SL, que es quien efectivamente los arrienda a terceros para uso turístico.

4.2 Medios

MATRIZ PROPIETARIA, SL dispone de siete personas contratadas como trabajadores por cuenta ajena, mientras que FILIAL ARRENDATARIA, SL cuenta con una plantilla de sesenta y siete empleados. Dos de ellos prestan sus servicios para ambas sociedades:

Nombre	NIF	Desempeño
<i>ZZ ZZZ</i>	YYYYYYYYY	Actividades de intermediación inmobiliaria (API)
<i>ZZZ ZZZZ</i>	YYYYYYYYY	Apoderado

La interesada y FILIAL ARRENDATARIA, SL compartían asimismo el mismo espacio de trabajo, coincidente con sus respectivos domicilios fiscales. El local se encuentra situado en la calle XX número 90 (local 4), de Barcelona. Actualmente, sus domicilios se hallan en la c/CC número 3, también de Barcelona.

Del mismo modo, la dirección de las actividades de ambas sociedades es única, ya que la primera tiene el 100% de participación en el capital social de la segunda y ambas comparten administradores (Sres. XX XXX y XXX XXXX) y tienen como apoderado al mencionado Sr. *ZZZ ZZZZ*.

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En definitiva, MATRIZ PROPIETARIA, SL realiza actividades de intermediación inmobiliaria y cesión de inmuebles a su filial para su explotación como apartamentos turísticos. La explotación de los apartamentos se realiza pues a través de ambas:

- MATRIZ PROPIETARIA, SL es el vehículo inversor que adquiere los inmuebles (viviendas) y después los cede a su FILIAL ARRENDATARIA, SL para que ésta los arriende finalmente a terceros para uso turístico. Como quiera que la actividad de alquiler de inmuebles a otras sociedades (sin determinación del arrendatario final) está sujeta y no exenta, tiene derecho a la deducción plena del IVA soportado.
- La filial, FILIAL ARRENDATARIA, SL, dispone de los principales medios personales y materiales para dedicarse al alquiler turístico de los inmuebles que previamente ha adquirido MATRIZ PROPIETARIA, SL SL y que le cede en arrendamiento. Al dedicarse fundamentalmente a actividades de alquiler turístico sujeto y exento, por no prestarse los servicios propios de la industria hotelera (vid. contestaciones a consultas de la DGT V0081.16 y V0575.15), tiene limitado su derecho a deducción del IVA soportado.

Así las cosas, resulta que, de desarrollar la actividad de arrendamiento de apartamentos turísticos mediante una única sociedad, no habría sido posible la deducción del total IVA soportado, al estar sujeta al régimen de prorrateo.

Desde el punto de vista tributario, la consecuencia inmediata de que MATRIZ PROPIETARIA, SL adquiera los inmuebles y se los ceda a su filial FILIAL ARRENDATARIA, SL para que ésta los explote como apartamentos turísticos ha sido la deducción completa del IVA soportado. De haberse adquirido directamente por la FILIAL ARRENDATARIA, SL, que es la sociedad gestora explotadora, al encontrarse sujeta a prorrateo por realizar operaciones sujetas y exentas que no generan derecho a deducción (arrendamiento de viviendas de uso turístico) conjuntamente con operaciones sujetas y no exentas que sí generan derecho a deducción (arrendamiento de locales), la plena deducción del IVA soportado en la adquisición de los inmuebles no hubiera sido posible.

Quinto.- Operaciones inmobiliarias de MATRIZ PROPIETARIA, SL

Desde su constitución, la entidad ha realizado las siguientes operaciones inmobiliarias:

Fecha	Operación	Inmueble	Importe
02/12/2014	Compra	CALLE AAA 278	40.000€
31/08/2015	Compra	CALLE BBB 182. (PR-2B; 1-1A, 1-1B)	992.311 €
25/05/2016	Compra	CALLE CCC 90.	100.000 €
27/04/2018	Compra	CALLE DDD 9.	295.000 € c/u

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

23/05/2018	Compra	AVENIDA EEE 113	4.623.650 €
25/05/2018	Compra	CALLE DDD 7	355.555 € c/u
19/12/2018	Compra	CALLE FFF 23	1.251.140 €
14/02/2019	Compra	CALLE FFF 23 (1 B)	73.000 €
05/03/2019	Compra	CALLE GGG Nº5. PISO 0-A	100.000€
11/07/2019	Compra	CALLE HHH, Nº10 (Ático, Bajo A-B, 1 A-B, 2B)	900.000 €
18/07/2019	Compra	CALLE III, 19 (Baja, 1, 2)	250.000 €
06/11/2019	Compra	Calle JJJ, 35	1.170.000 €
06/11/2019	Compra	AVENIDA KKK,135	1.000.000 €
07/10/2019	Compra	CALLE LLL, 5, SEVILLA	67.000 €

El destino de tales inmuebles es:

Inmueble	Destino
CALLE AAA 278	Trastero y almacén
CALLE BBB 182. (PR-2B; 1-1A, 1-1B)	FILIAL ARRENDATARIA, alquiler larga temporada
CALLE CCC, 90	Domicilio fiscal de las sociedades
CALLE DDD 9.	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
AVENIDA EEE 113	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE DDD 7	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE FFF 23	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE FFF 23 (1 B)	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE GGG, 5. PISO 0-A	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE HHH, 10 (Ático, Bajo A-B, 1 A-B, 2B)	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE III, 19 (Baja, 1, 2)	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
Calle JJJ, 35	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
AVENIDA KKK,135	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico
CALLE LLL, 5, SEVILLA	FILIAL ARRENDATARIA, apartamento turístico

Sexto.- Operaciones inmobiliarias de FILIAL ARRENDATARIA, SL

Por su parte, FILIAL ARRENDATARIA, SL ha realizado tanto operaciones de compra como de venta de inmuebles:

FECHA	OPERACIÓN	INMUEBLE	IMPORTE	VENDEDOR/COMPRADOR	SUJECCIÓN
23/07/2015	Compra	CALLE MMM101, HOSPITALET	55.000€	EBG	TPO
09/05/2016	Compra	CALLE NNN 91	1.325.000€	SSL	TPO e IVA
31/05/2016	Compra	CALLE MMM 139	34.000€	JRF	TPO
23/06/2016	Compra	CALLE OOO 72	250.000€	MUS	TPO

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

29/07/2016	Compra	CALLE PPP 1	10.000€	FGG	TPO
13/02/2017	Compra	CALLE QQQ 2 (EDIFICIO)	1.919.292€	BSA	TPO
30/03/2017	Compra	AVDA. RRR, 6	2.050.000€	ASLÑ	TPO
26/05/2017	Compra	CALLE SSS, 25	1.400.000€	ISL	TPO e IVA ¹
03/04/2018	Compra	CALLE OOO,60	7.500€ c/u	Particulares	TPO

FECHA	OPERACIÓN	INMUEBLE	IMPORTE	VENDEDOR/COMPRADOR
27/03/2017	Venta	CALLE MMM 101, HOSPITALET	158.157€	JBC
12/06/2017	Venta	CALLE TTT 2 (UN PISO)	294.000€	MMG
24/01/2018	Venta	CALLE TTT 2 (UN PISO)	260.000€	BDA
12/04/2018	Venta	CALLE TTT 2 (DOS PISOS)	339.500€ cada uno	Particulares
15/06/2018	Venta	CALLE TTT 2 (UN PISO)	294.000€	Particulares
12/07/2018	Venta	CALLE TTT 2 (UN PISO)	305.000€	Particulares
19/11/2018	Venta	CALLE TTT 2 (UN PISO)	298.200€	Particulares
26/02/2019	Venta	CALLE TTT 2 (ALMACÉN/APARCAMIENTO)	31.500€	CSL
11/04/2019	Venta	CALLE PPP (APARCAMIENTO)	21.000€	ESA
11/04/2019	Venta	CALLE PPP (APARCAMIENTO)	12.000€	Particular

Los ingresos obtenidos por MATRIZ PROPIETARIA, SL de la cesión de inmuebles a FILIAL ARRENDATARIA, SL (todos ellos derivados de operaciones que generan derecho a deducción), son:

	INGRESOS FILIAL ARRENDATARIA	CUOTA IVA	TOTAL FACTURA	TOTAL INGRESOS	% INGRESOS FILIAL ARRENDATARIA /TOTAL
1T	88.500,00	18.585,00	107.085,00	100.896,70	87,71%
2T	56.400,00	11.844,00	68.244,00	56.400,00	100,00%
3T	118.338,71	24.851,13	143.189,84	189.930,00	62,31%
4T	61.950,00	13.009,50	74.959,50	145.918,23	42,46%
TOTAL	325.188,71	68.289,63	393.478,34	493.144,93	65,94%

Por su parte, los ingresos obtenidos en 2019 por FILIAL ARRENDATARIA, SL de acuerdo con la información declarada en el modelo 390, han sido:

Ejercicio	2.019
------------------	--------------

² Adquisición de viviendas y locales en las que se renuncia a la exención de IVA en lo que respecta a la adquisición de los locales

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Operaciones en régimen general	398.926,46
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	18.571,07
Operaciones exentas sin derecho a deducción	3.049.207,38
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	11.475,08
Total volumen de operaciones (art. 121 Ley IVA)	3.478.179,99
Porcentaje operaciones que generan derecho a deducción	12,33%

Ha de precisarse que la mayoría de los inmuebles explotados por FILIAL ARRENDATARIA, SL que generan ingresos por arrendamientos exentos del impuesto por importe de 3.049.207,38 € proceden de los inmuebles cedidos por MATRIZ PROPIETARIA, SL.

En este sentido, en las actuaciones inspectoras realizadas respecto del año 2018, se comprobó que sólo el 0,83% de los ingresos de FILIAL ARRENDATARIA, SL por la explotación de los inmuebles cedidos por MATRIZ PROPIETARIA, SL derivaba de operaciones sujetas y no exentas que generarían derecho a la deducción del impuesto.

Séptimo.- Otras circunstancias de interés

Las actuaciones han permitido verificar que la interesada nunca anuncia al público, por ningún medio o canal, sus inmuebles para la venta o alquiler. Y que los dos únicos inmuebles que no tiene cedidos a su filial son un trastero (por tanto, no susceptible de explotación como apartamento turístico) y un local que utiliza FILIAL ARRENDATARIA, SL como sede sin satisfacer renta alguna por ello.

Específicamente en el ejercicio 2019 a que se ciñen las actuaciones, todos los inmuebles adquiridos por MATRIZ PROPIETARIA, SL fueron cedidos a FILIAL ARRENDATARIA.

Por su parte, la actividad de FILIAL ARRENDATARIA, SL trasciende de las transacciones con su socio único. En efecto, se ha comprobado que ha realizado también tanto operaciones de compra como de venta de inmuebles.

Ahora bien, aquellos inmuebles que permanecen en su patrimonio están siendo destinados a apartamentos turísticos, y se anuncian tanto en plataformas digitales de terceros (AAAAA y BBBBB, principalmente), como a través de una plataforma propia denominada "HHHHH". Por tanto, desarrolla una actividad inmobiliaria con presencia en el mercado, a diferencia de la interesada, que como se ha visto solamente realiza transacciones matriz-filial.

En este punto cabe destacar que FILIAL ARRENDATARIA, SL ha adquirido exclusivamente inmuebles mediante segundas transmisiones, exentas por tanto de IVA y sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas). Sólo en dos ocasiones ha renunciado a la exención de IVA, concretamente en

las compras realizadas a las entidades WWWW SL y SSSS SL En estos dos casos, por la parte de los edificios adquiridos correspondiente a locales sí se renunció a la exención de IVA. Al tratarse de locales destinados al alquiler (actividad sujeta y no exenta), se originó un derecho a la deducción del impuesto del 100%. En cambio, el resto de los inmuebles, que no tenían la condición de locales, se adquirieron con sujeción a TPO y exentos de IVA.

Por su parte, se ha comprobado que todas las adquisiciones de inmuebles de MATRIZ PROPIETARIA, SL son operaciones sujetas y en las que soportó IVA.

Octavo.- Alegaciones de la interesada

La entidad presentó un escrito de alegaciones el 16 de junio de 2021 en el que expresa su convicción de la improcedencia de apreciar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en este caso.

Luego de transcribir los preceptos legales aplicables, aduce que *“no se considera que se esté evitando total o parcialmente la realización del hecho imponible o se esté minorando la base o la deuda tributaria. De hecho, la sociedad filial (FILIAL ARRENDATARIA, SL) en tanto que realice parcialmente operaciones sujetas pero exentas al I.V.A. no puede proceder a la total deducción de las cuotas soportadas, tanto las que soporta en las operaciones realizadas con sociedad MATRIZ PROPIETARIA, SL, como las que soporta en operaciones realizadas con otros proveedores. En consecuencia, no existe una evita total o parcial que afecte a la base o a la deuda tributaria”*.

Asimismo, niega que se hayan realizado actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Para ello, señala que MATRIZ PROPIETARIA, SL realiza una actividad en el sector inmobiliario de carácter “amplio”, pues *“desde que se constituyó ha adquirido diversos inmuebles, ha participado societariamente y mediante fórmulas tipo “joint venture” en otras sociedades, (ej. LLLLLL) y ha cedido algunos de esos inmuebles para su explotación por la filial, sin descartar que puedan cederse a terceros.”*

Alega que la estructura existente, que recuerda utilizan notoriamente entidades del sector financiero, permite separar los ámbitos de riesgo económico, al tiempo que facilita la eventual entrada de otros socios en la sociedad explotadora, o incluso su venta a futuro. Según el escrito, este es un proceso previsto a medio y largo plazo, si bien el parón derivado del COVID-19, *“ha hecho que se ralenticen los planes”*.

Se indica por último que la repercusión o no del IVA no depende propiamente del obligado tributario, sino del cliente final, y también de si la filial pasa a prestar servicios complementarios, por lo que concluye que estamos ante *“una normativa deficiente que se ve superada por la realidad económica. De lege ferenda, esta actividad empresarial debería estar sujeta plenamente a 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 estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.”

Segundo.- Procedimiento

El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en los artículos 159 de la LGT 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*

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de

la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

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

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

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

(...)

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

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

Tercero.- El conflicto en la aplicación de la norma: concepto y requisitos

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

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

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

Así pues, el conflicto viene a ser un nuevo instrumento jurídico en poder de la Administración tributaria, que le permite reaccionar contra las infracciones indirectas del ordenamiento pero que no presenta características sustanciales que lo diferencien de su precedente, el fraude de ley. En esencia, ambas figuras se dirigen contra los comportamientos elusivos de los obligados tributarios que

pretenden reducir indebidamente sus cargas tributarias; propósito que se manifestaba fundamentalmente mediante la ausencia de una verdadera sustancia económica o sustrato mercantil en la operativa realizada como se explicita en la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En este sentido, el artículo 15 de la Ley establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las

operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura negocial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal.

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

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

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme—, 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:

- a. La entidad interesada, apenas cinco meses después de su constitución, constituyó una sociedad limitada –FILIAL ARRENDATARIA, SL– de la que es su único socio.
- b. A lo largo de estos años, MATRIZ PROPIETARIA, SL ha ido adquiriendo diversos edificios y apartamentos. En todas estas adquisiciones ha soportado el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido por el vendedor.
- c. La filial, a su vez, ha comprado asimismo algunos inmuebles. En todos los casos (excepto dos), estas operaciones han tributado por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD y no por IVA.
- d. Los inmuebles de propiedad de la interesada han sido cedidos sistemática y exclusivamente en arriendo a su filial, sin que consten arrendamientos con terceros. Tales operaciones de alquiler entre sociedades, al tratarse de arrendamiento de inmuebles no destinados a vivienda, motivan el devengo del IVA, por hallarse sujetas y no exentas del tributo.
- e. De esta forma, MATRIZ PROPIETARIA, SL se deduce las cuotas de IVA que soporta en sus adquisiciones, y como consecuencia de las liquidaciones periódicas del impuesto, solicita devoluciones, que en 2019 asciende a 276.030,92 €.
- f. La filial, por su parte, sí desarrolla la actividad de arrendamiento de dichos inmuebles como apartamentos o viviendas de uso turístico. Esta es una actividad que goza de exención en el IVA, y por consiguiente, no permite la deducción de las cuotas del IVA soportado, sin perjuicio de una deducción parcial derivada de la aplicación en su caso de la regla de prorata.
- g. Mientras MATRIZ PROPIETARIA, SL dispone de una plantilla de 7 trabajadores, FILIAL ARRENDATARIA, SL cuenta con 67 empleados. Dos de ellos lo son de ambas entidades.
- h. Las sociedades han compartido domicilio fiscal y sede social primero en el local nº 4 de la calle XXX, 90, y ahora en c/CC nº 3, ambos de Barcelona. También existe coincidencia en las personas de los administradores y el apoderado de ambas, de modo que puede afirmarse que tienen una única dirección.
- i. MATRIZ PROPIETARIA, SL, en consonancia con la cesión de los inmuebles en exclusiva a su filial, no publicita su actividad en ningún medio o canal. En cambio, FILIAL ARRENDATARIA, SL sí que inserta

anuncios y ofertas, tanto en plataformas de Internet especializadas como en la suya propia.

- j. Los precios pactados en los contratos de arrendamiento de la matriz a la filial contrastan con los ingresos obtenidos por esta última de los clientes (turistas) a quienes realquila esos mismos apartamentos. A la vista de la información reunida en el expediente, las divergencias son llamativas por sustanciales, pues llegan a ser del 857% en el mayor de los casos examinados, y del 189% en el menor de ellos. Visto desde otro punto de vista, en 2019 los ingresos de MATRIZ PROPIETARIA, SL procedentes de FILIAL ARRENDATARIA, SL superan por poco el 10% de los obtenidos por esta última procedentes del alquiler de los mismos inmuebles a terceros. Esta distancia de los rendimientos obtenidos por MATRIZ PROPIETARIA, SL respecto a los precios de mercado carece de toda justificación económica y hace que ésta incurra de forma continuada en pérdidas. En los ejercicios 2016, 2017, 2018 y 2019 fueron, de acuerdo con las declaraciones presentadas del Impuesto sobre Sociedades, de -101.782,51, -39.627,59, -594.220,90 y -612.285,79 euros, respectivamente.
- k. Como consecuencia de las condiciones en que se producen tales cesiones, y de la propia estructura societaria organizada, MATRIZ PROPIETARIA, SL presenta continuamente pérdidas y bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades (y, además, la cifra de los fondos propios de su balance es también negativa sin excepción), así como solicita devoluciones anualmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Resulta claro que la disociación entre propiedad y explotación arrendaticia de los pisos de uso turístico ha permitido a MATRIZ PROPIETARIA, SL (socio único de la explotadora FILIAL ARRENDATARIA, SL) la deducción íntegra de un IVA que *prima facie* no le habría sido dable deducir. En efecto, adoptada la decisión de dedicarse al negocio del alquiler de apartamentos turísticos, la forma recta de operar habría sido la adquisición de los inmuebles y su subsiguiente puesta en oferta para su arriendo.

De haber actuado así, MATRIZ PROPIETARIA, SL habría soportado las cuotas tributarias devengadas en la adquisición y obras de acondicionamiento de las fincas, pero no gozaría del derecho a su deducción, en tanto que la actividad de arrendamiento de viviendas sin prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera (como es el caso), se encuentra exenta del impuesto, lo que impide la deducción de las cuotas soportadas por repercusión (arts. 92 y 94 LIVA).

Así las cosas, se ha optado por que una entidad, constituida por la propia interesada y de su entera propiedad, ejerciera la actividad de arrendamiento a terceros de los apartamentos de uso turístico. Como quiera que el IVA soportado por FILIAL ARRENDATARIA, SL es obvia y sistemáticamente inferior al de su matriz, no sólo porque las cuotas de las adquisiciones inmobiliarias y las obras las soporta MATRIZ PROPIETARIA SL, sino también atendido el reducido canon arrendaticio pactado entre las partes, se obtiene una evidente ventaja fiscal consistente en obtener devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de un sujeto que, *a priori*, no tendría derecho a ello de haber actuado de modo usual.

Esta es una clara ventaja fiscal, para cuya obtención se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y que, huera 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 MATRIZ PROPIETARIA, SL no hubiera podido conseguir directamente por sí misma, burlando así los principios del ordenamiento tributario español y europeo.

No obstante lo anterior, es preciso que valoremos la posible existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes junto al fiscal. En este sentido, podemos avanzar que la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables. En efecto, no sólo no es posible identificar ningún efecto concreto, sino que las cesiones de los pisos y apartamentos a FILIAL ARRENDATARIA, SL se pactan por un precio tan alejado del de mercado que priva a la operativa orquestada de cualquier sentido económico y aun de todo viso de razonabilidad. En otras palabras, MATRIZ PROPIETARIA, SL se ve *condenada* a la ineludible obtención de pérdidas sistemáticas sin que a cambio obtenga ninguna ventaja conocida, excluido claro es el efecto tributario que se ha expuesto.

En efecto, la ponderación de las circunstancias concurrentes conduce a la conclusión de que la operación no genera ninguna ventaja tangible y que, en definitiva, estamos ante dos entidades de la misma propiedad y sujetas a una única dirección, vista la coincidencia de administradores. Asimismo, son destacables las diferencias notorias en los respectivos medios personales de que disponen, así como el hecho de que MATRIZ PROPIETARIA, SL solamente arriende a su filial los inmuebles que adquiere, o que los inmuebles cuya adquisición se ve sujeta a tributación por el IVA sean siempre comprados por MATRIZ PROPIETARIA, SL (para así poder deducir las cuotas), mientras que FILIAL ARRENDATARIA, SL adquiera aquellos sometidos a ITP y AJD.

La operatoria seguida carece pues de cualquier 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 guarde ninguna consistencia.

Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de deducir el IVA soportado en la adquisición de las viviendas, que no resultaría posible si la actividad arrendaticia la realizase directamente la propietaria, MATRIZ PROPIETARIA SL, por hallarse exenta del IVA la actividad de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, y, por tanto, no otorgar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición.

Las SS. de 31 de octubre de 2019 y 13 de octubre de 2020 de la Audiencia Nacional, recogidas por el TEAC en la resolución antes citada de 15 de diciembre de 2020, han rechazado la posibilidad de acudir a su regularización por simulación en supuestos del todo análogos al presente, no sin reconocer (FJ Quinto) la dificultad práctica para deslindarla de otras figuras elusorias o abusivas cuya *“única finalidad relevante es la de eludir la efectiva tributación mediante operaciones y mecanismos insustanciales pero legales creados con un espurio fin”*. Examinadas por la Sala las circunstancias concurrentes en el caso enjuiciado, la conclusión a la que llega es que no encuentra visos de la simulación con base a la que se había regularizado. Antes bien, *“lo que revela el resultado de la Inspección es que la estructura negocial entre XXX y ZZZ obedece o debió reconducirse al conflicto en la aplicación de la norma, al que no acudió la Inspección en el proceso de regularización”* (FJ Séptimo).

Sexto.- Alegaciones de la interesada

El escrito de alegaciones de la parte se limita, como se ha visto, a ofrecer argumentos en algún caso vagos por indemostrados: así, la invocada “separación de los ámbitos de riesgo económico” no deja de ser una mera afirmación sin sustento probatorio. Otros razonamientos adolecen de inconsistencia: si la entidad realizara otra actividad, por ejemplo, servicios complementarios propios de la hostelería, evidentemente el régimen jurídico a efectos del IVA sería otro, igual que si se dedicara exclusivamente al alquiler de locales comerciales. En otra ocasión son incorrectos, pues conductas análogas como las que señala que se producen en el sector financiero han sido precisamente objeto de severo reproche por parte del TJUE (por todas, *vid.* caso Halifax C-255/02, de 21 de febrero de 2006); por fin, hay alegaciones que esta Comisión Consultiva carece de cualquier competencia para evaluar y aun menos resolver: *v.gr.*, la denuncia de pretendidas deficiencias de la normativa europea. Por todo ello, no pueden ser acogidas.

IV. CONCLUSIONES

La Comisión considera en definitiva que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal. Si bien es cierto que la realización del conjunto de negocios examinados podría buscar amparo en el

Comisión Consultiva Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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 o de otro signo que justificasen una actuación tal. Pues bien, se ha comprobado que no es eso lo que sucede en este caso, ya que no se conoce ni siquiera intuye ninguna explicación verosímil y fundamentada de cuáles son 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 filial de la interesada, quien recibe en arrendamiento los pisos y apartamentos que luego explota mediante su alquiler a terceros, obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en la adquisición y obras realizadas en los inmuebles adquiridos por MATRIZ PROPIETARIA, SL.

Por todo lo cual, y ante la evidencia de los elementos probatorios examinados y las circunstancias concurrentes, esta Comisión Consultiva concluye que **PROCEDE DECLARAR**, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 de la LGT:

LA EXISTENCIA DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA en relación con el expediente de comprobación de “MATRIZ PROPIETARIA, SL”, en cuanto atañe a las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos impositivos de referencia.

A 26 de enero de 2022.

EL PRESIDENTE

EL VOCAL

EL VOCAL

EL VOCAL

