

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 10 PUBLICADO EN ENERO DE 2023.

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 "Z INMOBILIARIA". La denominación de este informe será "Conflicto nº 10. Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa de sociedad para la deducción del IVA soportado."

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

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

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

Z INMOBILIARIA

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 y 159.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el artículo 194.3 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. – INTRODUCCIÓN

La entidad Z INMOBILIARIA (en adelante, ZINMO) está siendo objeto de actuaciones de investigación y comprobación, habiéndose iniciado las mismas mediante comunicación de fecha 15/09/2020, notificada por sede electrónica el 16/09/2020, teniendo el procedimiento inspector alcance general – parcial (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148.2 de la LGT y en el artículo 178.2 y 3 a) del RGAT) y en relación con los Impuestos y ejercicios siguientes:

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Trimestre 1/2017 a Trimestre 4/2017. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Enero/2018 a Diciembre/2019: Actuaciones inspectoras tendrán carácter general.
- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Enero/2017 a Agosto/2017, Septiembre/2017 a Agosto/2018 y Septiembre/2018 a Agosto/2019: Actuaciones inspectoras limitadas a las operaciones con la mercantil Z EDUCACIÓN.

La entidad ZINMO está dada de alta en el epígrafe 833.2 del IAE *Promoción Inmobiliaria de Edificaciones*, pero de su actividad puede distinguirse:

- construcción y arrendamiento de un colegio a Z EDUCACIÓN (en adelante, ZEDU) dedicada a la actividad docente;

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- de esta construcción algunos locales (con carácter residual), los alquila en el 2020 a otras empresas vinculadas que tienen derecho a deducción en el IVA;
- es arrendataria de unos locales que luego subarrienda a ZEDU para que realice la actividad de educación (en este caso el IVA deducido por ZINMO se repercute a ZEDU que no deduce).

La entidad ZINMO promueve un edificio para destinarlo a centro educativo especial (método educativo especial), deduciéndose de forma inmediata todo el IVA soportado en la adquisición del solar y en la promoción, y arrienda dicho inmueble a ZEDU para la explotación de dicho centro educativo, estando la actividad ejercida por ZEDU sujeta pero exenta de IVA y no teniendo derecho a deducir el IVA soportado. Todas las sociedades intervinientes tienen la consideración de vinculadas.

Del análisis de las circunstancias y hechos económicos concurrentes se aprecia una falta de finalidad económica en las operaciones realizadas más allá del ahorro fiscal que deriva de la inmediata deducción de las cuotas de IVA soportadas en la construcción del complejo educativo y la demora en su calificación de no deducible que tendrá lugar con el alquiler de los inmuebles a la sociedad que realiza la actividad educativa.

El presente informe se centrará en la evaluación de la concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria respecto de dichas operaciones en el ámbito del IVA.

SEGUNDO. – ANTECEDENTES DE HECHO

1. Sociedades intervinientes en las operaciones.

En el presente informe, además de ZINMO, se va a hacer referencia a otras dos sociedades vinculadas a ésta:

- La sociedad Z GRUPO (en adelante ZGRUP). Esta entidad está dada de alta en epígrafe 849.7 del IAE, *Servicios de Gestión Administrativa*.

- La sociedad ZEDU dada de alta en el epígrafe de IAE 931.4 *Enseñanza Reglada*.

En el ejercicio 2017 y siguientes, la entidad ZGRUP participa en el 100% del capital de las sociedades ZINMO y ZEDU, y junto con ellas tributa en el Régimen Especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades (nº de grupo XXX/XX); siendo ZGRUP la sociedad dominante y representante.

A su vez, ZGRUP está participada por más de 10 socios, siendo el socio mayoritario con un 47,57% la sociedad Z SOCIO (cuyo socio mayoritario, a su vez, es D. XX, que junto con su esposa poseen el 100% de la misma).

Además, la entidad Z SOCIO, participaba en el 2016, en un 100%, en la entidad ST, a la que luego se hará referencia.

2.- Operaciones relevantes en el período 2016-2019.

De las actividades que desarrolla ZINMO, la operación que por volumen es la más importante y justifica su constitución es la promoción-construcción de un colegio y su posterior arrendamiento por 50 años a ZEDU.

La sociedad ZINMO no ha emprendido ninguna otra promoción inmobiliaria en estos años.

A continuación, se detallan las principales operaciones relacionadas con la construcción y explotación del centro educativo con referencia a las distintas entidades implicadas:

2.1. Por escritura pública de 05-01-2016 se **constituye ZEDU**, siendo los socios fundadores:

- Z SOCIO SL (representada por XX), adquiere 22.050 participaciones
- D.MM, adquiere 6.750 participaciones
- Dª PP adquiere 1.200 participaciones

Se determina un capital social de 30.000 € dividido en 30.000 participaciones de 1,00 € de valor nominal, siendo desembolsado su importe en efectivo.

Se nombra como administrador único a la mercantil Z SOCIO SL, que actuará a través de XX.

Posteriormente, el 12 de abril y 5 de mayo de 2016, se realizan ampliaciones de capital, hasta alcanzar las 34.866 participaciones. Y una reducción de capital en el 2017, por el que se amortizan 2.425 participaciones.

Después de estas operaciones el capital de ZEDU queda configurado a 24-1-2017 del siguiente modo:

Socios	Participaciones	% Capital
Z SOCIO	16.823	51,86%
MM	7.591	23,40%
	2.699	8,32%
	1.349	4,16%
	1.349	4,16%
	1.349	4,16%
	674	2,08%
	506	1,56%

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

	101	0,31%
Total capital social	32.441	100%

Participaciones que, en dicha fecha, 24-1-2017, serán aportadas a la constitución de ZGRUP.

2.2. En fecha 14/11/2016 se **constituye ZINMO**, mediante escritura pública autorizada por el notario D. TT.

En su otorgamiento comparece XX, en nombre y representación de la mercantil Z SOCIO SL, que se constituye en el socio único de ZINMO, al desembolsar la totalidad de su capital social, 50.000 €, dividido en 500 participaciones de 100 € de valor nominal.

Se designa como administrador único a Z SOCIO SL, que ejercerá su función a través de la persona física D. XX.

2.3. Un mes después, 14/12/2016, se suscribe un **contrato privado de opción de compra**, mediante el cual la entidad ST (perteneciente en un 100% a Z SOCIO SL) vende a ZINMO, el derecho de opción de compra sobre unos terrenos que aquella se ha comprometido adquirir, dentro del desarrollo urbanístico del ámbito de actuación del denominado Plan R.

2.4. En la misma fecha, 14 de diciembre de 2016, se suscribe un **contrato de arrendamiento futuro con opción de compra**, entre ZINMO como arrendador y ZEDU como arrendatario.

2.5. En el 2017, se producen una **reorganización empresarial** que reconfigura la composición social de ZINMO constituyendo un nuevo grupo mercantil, que será el encargado de la explotación del centro educativo.

Se constituye ZGRUP por escritura pública de 24-1-2017, autorizada por el notario D. TT. Todos los socios desembolsan la cuota de capital asignada mediante aportación de participaciones de ZEDU, cuyo valor de participación se establece en 1 €.

El capital social de ZGRUP queda constituido:

Socios	Participaciones	% Capital
Z SOCIO	16.823	51,86%
MM	7.591	23,40%
	2.699	8,32%
	1.349	4,16%
	1.349	4,16%
	1.349	4,16%

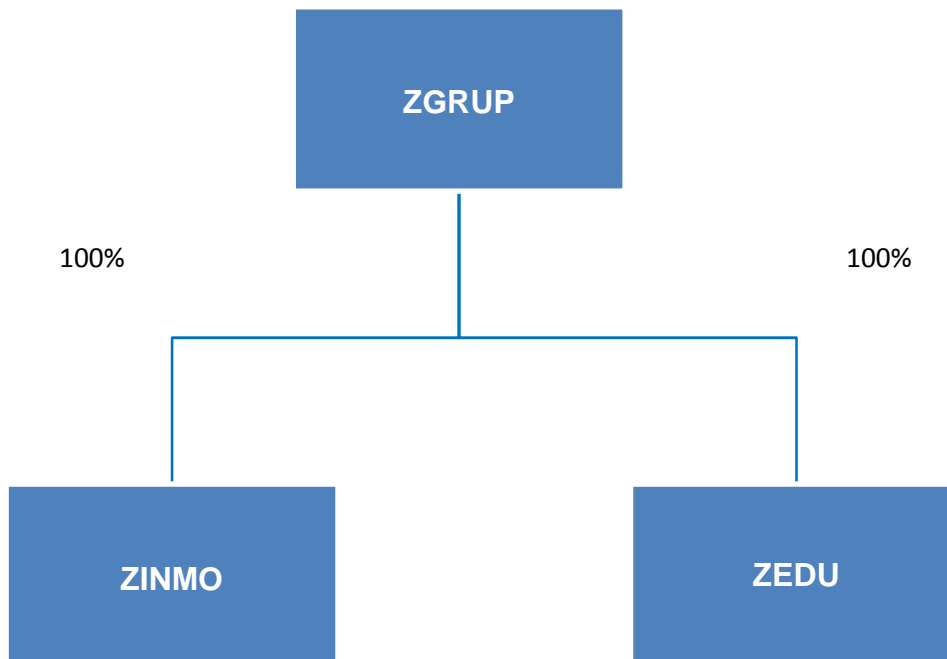
Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

	674	2,08%
	506	1,56%
	101	0,31%
Total capital social	32.441	100%

Se designa administrador único a Z SOCIO SL, que actuará a través de su representante XX.

El 20-2-2017, según indica en su escrito de comunicación por la opción del régimen de consolidación fiscal presentado ante la Agencia Tributaria, ZGRUP adquiere el 100% del capital social de ZINMO a Z SOCIO SL.

De este modo queda formado el Grupo Fiscal, siendo ZGRUP la sociedad dominante y titular del 100% del capital social de ZEDU y ZINMO, solicitando la aplicación del Régimen especial de consolidación fiscal mediante escrito de 28-7-2017.



2.6. Mediante escritura pública de 13-6-2018, ZINMO **adquiere** a la INMOBILIARIA GSA, el **solar** sobre el que promoverá-construirá el centro educativo.

[Descripción registral de finca omitida]

2.7. El 26-6-2019, se otorga escritura pública de **declaración de obra nueva** otorgada por ZINMO y autorizada por el notario D. TT.

Consta protocolizado certificado del arquitecto de 5 de junio de 2019, en el que se indica que el grado de ejecución de la obra a dicha fecha es del 60%.

Conviene destacar que la obra no es una construcción común de cualquier centro educativo (lo que de por sí ya resulta especial al tener una finalidad concreta), sino **que la construcción tiene unas especificaciones precisas acordes con el método educativo especial que desarrolla ZEDU**. Así se indica en el “dispone” primero de la escritura pública:

“PRIMERA.- Declaración de obra nueva en construcción.

La mercantil ZINMO, a través de su representación en este acto, declara que en la parcela de terreno descrita en la parte Expositiva de la presente escritura, está construyendo una edificación, no adeudándose cantidad alguna por materiales, mano de obra ni por servicios técnicos, cuya descripción es como sigue:

*‘Primera Fase de una ESCUELA de educación infantil y primaria **adecuada al sistema educativo británico y a la metodología especial**, cuyo edificio en esta primera fase...’...*”

2.8. En la misma fecha, 26-6-2019, se otorga escritura pública de **Préstamo con Garantía Hipotecaria** y pacto de afianzamiento, **por ZINMO como parte deudora**, los sujetos XX, ZGRUP y ZEDU como partes fiadoras y la entidad BANCO como prestamista.

El importe del préstamo es de 2.830.000 €.

2.9. El 1-9-2019, se suscribe **contrato privado de arrendamiento para uso distinto a vivienda, entre ZINMO como arrendador y ZEDU como arrendatario**, en relación al inmueble [*descripción catastral omitida*].

2.10. El 7-9-2019, se publica en la edición digital del periódico, la noticia de la **inauguración del centro educativo** [*Link a noticia omitido*]

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

TERCERO.- AUTOLIQUIDACIONES PRESENTADAS

3.1. La entidad ZINMO presenta declaraciones de IVA, modelos 303 - IVA autoliquidación con los siguientes datos:

a) Ejercicio 2017: autoliquidaciones trimestrales:

PERIODO	1T/2017	2T/2017	3T/2017	4T/2017
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	0,00	0,00	0,00	7.725,70
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	0,00	7.725,70
CUOTAS IVA				
Tipo General	0,00	0,00	0,00	1.622,40
SUMA CUOTAS DEVENG	0,00	0,00	0,00	1.622,40
IVA DEDUCIBLE				
Operaciones interiores	17.538,64	8.075,81	28.532,16	13.911,58
Rectificación deducciones	0	0	-21,02	-51,37
SUMA DEDUCCIONES	17.538,64	8.075,81	28.511,14	13.860,21
RESULTADO R. GENERAL	-17.538,64	-8.075,81	-28.511,14	-12.237,81
SUMA RESULTADOS	-17.538,64	-8.075,81	-28.511,14	-12.237,81
A compensar: inicio periodo	442,34	17.980,98	26.056,79	54.567,93
RESULTADO LIQUIDACIÓN	-17.980,98	-26.056,79	-54.567,93	-66.805,74
A compensar: fin periodo	17.980,98	26.056,79	54.567,93	0
A ingresar/devolver	0,00	0,00	0,00	-66.805,74

b) Ejercicio 2018, comienza a presentar declaraciones mensuales consecuencia de su inscripción en el Registro de devolución mensual (presentó el 28-11-2017 modelo 036 de alta), el 27-11-2021 solicitará la baja del Registro de devolución mensual:

PERIODO	ene-18	feb-18	mar-18	abr-18	may-18	jun-18
BASE IMPONIBLE						
Tipo General	0,00	0,00	7.725,70	0,00	0,00	7.725,70
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	7.725,70	0,00	0,00	7.725,70
CUOTAS IVA						
Tipo General	0,00	0,00	1.622,40	0,00	0,00	1.622,40
SUMA CUOTAS DEVENG	0,00	0,00	1.622,40	0,00	0,00	1.622,40
IVA DEDUCIBLE						
Op. Interiores corrientes	2.214,67	1.383,09	737,73	1.010,82	2.720,02	20.150,28

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Op. Interiores inversión	0,00	0,00	0,00	0,00	299,72	83.701,17
Rectificación deducciones	-806,40	0,00	0,00	0,00	0,00	-40,94
SUMA DEDUCCIONES	1.408,27	1.383,09	737,73	1.010,82	3.019,74	103.810,51
RESULTADO R. GENERAL	-1.408,27	-1.383,09	884,67	-1.010,82	-3.019,74	-102.188,11
SUMA RESULTADOS	-1.408,27	-1.383,09	884,67	-1.010,82	-3.019,74	-102.188,11
A compensar: inicio periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RDO LIQUIDACIÓN	-1.408,27	-1.383,09	884,67	-1.010,82	-3.019,74	-102.188,11
A compensar: fin periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A ingresar/devolver	-1.408,27	-1.383,09	884,67	-1.010,82	-3.019,74	-102.188,11
PERIODO	jul-18	ago-18	sep-18	oct-18	nov-18	dic-18
BASE IMPONIBLE						
Tipo General	0,00	0,00	7.725,70	0,00	0,00	22.377,50
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	7.725,70	0,00	0,00	22.377,50
CUOTAS IVA						
Tipo General	0,00	0,00	1622,40	0,00	0,00	4.699,28
SUMA CUOTAS DEVENG	0,00	0,00	1622,40	0,00	0,00	4.699,28
IVA DEDUCIBLE						
Op. Interiores corrientes	17.679,64	32.687,31	42.527,60	16.283,34	15.023,14	44.238,35
Op. Interiores inversión	0,00	538,89	0,00	0,00	0,00	46,86
Rectificación deducciones	0,00	-847,00	-199,65	-150,65	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	17.679,64	32.379,20	42.327,95	16.132,69	15.023,14	44.285,21
RESULTADO R. GENERAL	-17.679,64	-32.379,20	-40.705,55	-16.132,69	-15.023,14	-39.585,94
SUMA RESULTADOS	-17.679,64	-32.379,20	-40.705,55	-16.132,69	-15.023,14	-39.585,94
A compensar: inicio periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RDO LIQUIDACIÓN	-17.679,64	-32.379,20	-40.705,55	-16.132,69	-15.023,14	-39.585,94
A compensar: fin periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A ingresar/devolver	-17.679,64	-32.379,20	-40.705,55	-16.132,69	-15.023,14	-39.585,94

c) Ejercicio 2019

PERIODO	ene-19	feb-19	mar-19	abr-19	may-19	jun-19
BASE IMPONIBLE						
Tipo General	0,00	0,00	14.816,46	0,00	0,00	14.816,46
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	14.816,46	0,00	0,00	14.816,46
CUOTAS IVA						
Tipo General	0,00	0,00	3.111,46	0,00	0,00	3.111,46
SUMA CUOTAS DEVENG	0,00	0,00	3.111,46	0,00	0,00	3.111,46
IVA DEDUCIBLE						

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Op. Interiores corrientes	31.233,89	7.791,80	55.145,48	43.764,24	59.404,18	54.684,89
Op. Interiores inversión	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rectificación deducciones	-116,28	0,00	0,00	-17,18	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	31.117,61	7.791,80	55.145,48	43.747,06	59.404,18	54.684,89
RESULTADO R. GENERAL	-31.117,61	-7.791,80	-52.034,02	-43.747,06	-59.404,18	-51.573,43
SUMA RESULTADOS	-31.117,61	-7.791,80	-52.034,02	-43.747,06	-59.404,18	-51.573,43
A compensar: inicio periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RDO LIQUIDACIÓN	-31.117,61	-7.791,80	-52.034,02	-43.747,06	-59.404,18	-51.573,43
A compensar: fin periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A ingresar/devolver	-31.117,61	-7.791,80	-52.034,02	-43.747,06	-59.404,18	-51.573,43
PERIODO	jul-19	ago-19	sep-19	oct-19	nov-19	dic-19
BASE IMPONIBLE						
Tipo General	0,00	0,00	39760,68	0,00	0,00	29002,67
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	39760,68	0,00	0,00	29002,67
CUOTAS IVA						
Tipo General	0,00	0,00	8.349,74	0,00	0,00	6.090,56
SUMA CUOTAS DEVENG	0,00	0,00	8.349,74	0,00	0,00	6.090,56
IVA DEDUCIBLE						
Op. Interiores corrientes	89.761,85	36.352,44	15.589,48	3.985,54	31.106,62	43.541,57
Op. Interiores inversión	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rectificación deducciones	0,00	0,00	-18,90	-7,81	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	89.761,85	36.352,44	15.570,58	3.977,73	31.106,62	43.541,57
RESULTADO R. GENERAL	-89.761,85	-36.352,44	-7.220,84	-3.977,73	-31.106,62	-37.451,01
SUMA RESULTADOS	-89.761,85	-36.352,44	-7.220,84	-3.977,73	-31.106,62	-37.451,01
A compensar: inicio periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
RDO LIQUIDACIÓN	-89.761,85	-36.352,44	-7.220,84	-3.977,73	-31.106,62	-37.451,01
A compensar: fin periodo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A ingresar/devolver	-89.761,85	-36.352,44	-7.220,84	-3.977,73	-31.106,62	-37.451,01

El importe total de las cuotas devengadas, deducidas y las devoluciones obtenidas por ZINMO en cada uno de estos años asciende a:

	2017	2018	2019	Totales
Total IVA devengado	1.622,40	9.566,47	20.663,22	31.852,08
Total IVA deducido	67.985,80	279.197,99	472.201,81	819.385,60
Total devoluciones	-66.805,74	-269.631,52	-451.538,59	-787.975,86

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3.2. La entidad ZGRUP presenta declaraciones de IVA trimestral desde el 2T/2017, modelo 303 – IVA autoliquidación y el modelo resumen anual 390 – Declaración Resumen Anual.

En los modelos 390 presentados declara como actividad económica el epígrafe 849.7 del IAE *Servicios de gestión administrativa*, si bien en ninguno de los períodos declara IVA repercutido, sólo incluye en sus declaraciones IVA soportado y, en consecuencia, el resultado de la liquidación es a compensar:

Períodos	Cuota soportada	Resultado	
2T 2017	101,75	-101,75	COMPENSAR
3T 2017	287,5	-389,25	COMPENSAR
4T 2017	3.035,92	-3.425,17	COMPENSAR
1T 2018	326,35	-3.751,52	COMPENSAR
2T 2018	405,79	-4.157,31	COMPENSAR
3T 2018	479,32	-4.636,63	COMPENSAR
4T 2018	339,15	-4.975,78	COMPENSAR
1T 2019	199,15	-5.174,93	COMPENSAR
2T 2019	373,81	-5.548,74	COMPENSAR
3T 2019	275,73	-5.824,47	COMPENSAR
4T 2019	209,3	-6.033,77	COMPENSAR

3.3. La entidad ZEDU no ha presentado autoliquidaciones de IVA al ejercer una actividad, la enseñanza, exenta de IVA en virtud del artículo 20. Uno.9º LIVA, lo que supone que no tenga derecho a deducir el IVA soportado, (artículos 92.Dos y 94.Uno.1º.a) LIVA, y que no tenga obligación de presentar declaraciones por este impuesto (artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuestos sobre el Valor Añadido).

3.4. Información de ingresos y pagos. En la línea temporal de 2016 a 2021, el total de “gastos” declarados por ZINMO asciende a 5.157.667,15 €.

Gastos	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Declarados	20.277,53	436.797,08	1.615.945,10	2.721.050,44	275.082,28	88.514,72

(Fuente: datos obtenidos a partir de Modelo 347 operaciones con terceros. Modelo 340 (hasta 06/2017) y SII (desde 07/2017), Modelo 190 respecto a retribuciones claves G, H o I, Modelo 180 Arrendamientos)

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Los gastos se corresponden, principalmente, con pagos relacionados con la construcción y puesta en condiciones (mobiliario) del complejo educativo.

3.5. Respecto a la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades), las tres entidades, ZGRUP, ZINMO y ZEDU, tributan en el Régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades. Los datos individuales y la base consolidada en cada uno de los años son:

2017	INCN	Rdo PyG	BI indiv	BIC
ZGRUP		4.295,78	5.727,71	-297.717,48
ZINMO	28.327,57	-17.632,18	-23.509,58	
ZEDU	535.116,46	-211.731,71	-279.935,61	

2018	INCN	Rdo PyG	BI indiv	BIC
ZGRUP		40.220,76	54.043,26	-403.141,84
ZINMO	94.966,40	-474,25	-364,7	
ZEDU	788.916,43	-346.430,44	-456.820,40	

2019	INCN	Rdo PyG	BI indiv	BIC
ZGRUP		28.594,66	-5.800,86	-817.796,61
ZINMO	270.440,71	50.774,67	1.762,13	
ZEDU	982.778,21	-667.174,19	-813.757,88	

2020	INCN	Rdo PyG	BI indiv	BIC
ZGRUP		42.001,68	24.960,93	-522.230,82
ZINMO	255.437,55	49.030,28	822,96	
ZEDU	1.515.058,40	-489.629,52	-548.014,71	

(Fuente: Modelos 200 y 220)

Siendo el significado de las columnas:

INCN: Importe Neto de la Cifra de Negocios.

Rdo PyG: Resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias

BI indiv: Base imponible individual de las entidades

BIC: Base imponible consolidada.

Destaca, como única actividad del grupo con proyección futura, la actividad ejercida por ZEDU, esto es, la actividad de enseñanza, según se aprecia en la evolución del Importe Neto de la Cifra de Negocios de cada sociedad.

II. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, con fecha 4 de julio de 2022, el obligado tributario presentó escrito de alegaciones a la comunicación de posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 LGT que serán objeto de exposición y análisis en el apartado quinto de los fundamentos de derecho del presente informe.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159.1 de la LGT, 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 apartado 4 del artículo 194 del RGAT desarrolla la composición de la Comisión consultiva en los siguientes términos:

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

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

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

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

SEGUNDO. - PROCEDIMIENTO

El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en el artículo 159 de la LGT:

“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 lo siguiente:

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

Comisión consultiva 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 del procedimiento inspector 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.

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 esta designados por el director del departamento competente.

b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

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.

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde 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 esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva, en cuyo caso continuará el procedimiento respecto de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen.

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados.”

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

El artículo 15 de la LGT regula el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los siguientes términos:

«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.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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.»

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la LGT, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la nueva figura llamada a sustituir al fraude de ley tributaria, que se regulaba en el artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, como instrumento de la lucha contra el fraude fiscal sofisticado. Quiere esto decir, que ambas figuras vienen a cumplir una misma función en el ordenamiento jurídico tributario, que no es otra que establecer un límite, desde la óptica de dicho ordenamiento, a la autonomía de la voluntad.

Efectivamente, el Derecho pone a disposición de los individuos, para regular como mejor convenga nuestros propios intereses y estructurar nuestras relaciones jurídicas privadas, la posibilidad de celebrar negocios jurídicos.

Siguiendo a Albaladejo, la nota esencial de los negocios jurídicos, lo que les diferencia de otras categorías como los hechos o los actos jurídicos, no es su fenomenicidad (el ser un resultado exterior) ni su voluntariedad (el ser una conducta humana), sino el que sus efectos se producen porque son queridos por quien o quienes los celebran. Bien entendido que es el Derecho el que, si procede, ordena o permite que tales efectos se produzcan por ser los queridos por las partes (congruencia).

Y hemos dicho “si procede” porque rápidamente se entiende de lo que llevamos expuesto que, si es el Derecho el que ordena que tengan lugar los efectos jurídicos de los negocios, aquél no puede ser ajeno al fin último que los sujetos pretenden conseguir con los negocios celebrados (como por ejemplo, incumplir una norma imperativa), pues sería contradictorio afirmar que el Derecho ordena observar una determinada conducta (la prescrita por la citada norma imperativa) y sin embargo establece un instrumento a favor de quienes tienen que observarla (el negocio jurídico) para eludirla.

Por esta razón, en la misma norma en que nuestro ordenamiento jurídico reconoce el principio de la autonomía de la voluntad en el campo negocial, se establecen los límites a dicha autonomía:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

“Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, la moral, ni al orden público” (artículo 1255 del Código Civil).

En este sentido este autor destaca la salvaguarda del interés de la Comunidad o del bien común, entre los límites a que está sometida la autonomía privada, lo que se reconoce en el propio Código Civil cuando establece en su artículo 7 apartado 2: *“La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo”*.

Federico De Castro por su parte, también tiene en cuenta este límite (el bien común) a la hora de ponderar si el Derecho debe respetar los efectos perseguidos por las partes al celebrar un negocio jurídico. A tal efecto, este autor destaca que *“la figura de la causa ha ido especializándose, como un medio para delimitar la esfera de la autonomía de la voluntad y evitar así que la protección jurídica se ponga al servicio de algo que repugne a la conciencia social”*.

Y de ahí que el Derecho no permita que se produzcan los efectos jurídicos pretendidos por las partes cuando éstos celebran negocios anómalos desde el punto de vista de su causa, esto es, negocios simulados, fiduciarios, indirectos y fraudulentos o en fraude de ley (artículos 1275 y 1276 del Código Civil).

Ahora bien, como también pone de manifiesto el citado autor, lo que deba entenderse por “interés de la comunidad”, “bien común” o “conciencia social” dependerá de los valores, principios o ideas que, en cada momento, prevalezcan en un Estado e inspiren su ordenamiento jurídico.

Centrándonos, por lo que aquí interesa, en el sistema jurídico español, la Constitución Española para lograr el objetivo de la distribución justa y equitativa de la carga tributaria, ordena en su artículo 31 lo siguiente:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Según el Tribunal Constitucional, este deber de contribuir proclamado por la Constitución tiene dos implicaciones fundamentales: la generalidad de la imposición y la proscripción del fraude fiscal, entendido éste por el Tribunal como el incumplimiento del deber constitucional de contribuir. En este sentido, en el fundamento sexto de su sentencia 50/1995, de 23 febrero, establece:

“La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural.

La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir «una distribución injusta de la carga fiscal (...). El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación”.

La generalidad de la imposición se manifiesta, por un lado, en que las leyes reguladoras de los principales impuestos (esto es, el IRPF, IS o el IVA, que son los que, con mucho, tienen mayor potencia recaudatoria y constituyen los verdaderos pilares de nuestro sistema tributario), en lugar de contener una enumeración pormenorizada y exhaustiva de los negocios jurídicos que conforman sus hechos imponible, se limitan a definir estos últimos, sin agotarlos, en una clara vocación de gravar toda manifestación de capacidad económica que constituya el objeto de tales impuestos. Por otro lado, dicha generalidad también se manifiesta en que las citadas leyes sí enumeran en cambio, de forma un tanto extenuante, las diferentes exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones y supuestos de no sujeción que conforman las excepciones que las mencionadas leyes permiten al dicho deber general de contribuir.

De lo dicho se sigue, en primer lugar, que en nuestro Derecho la regla es contribuir al sostenimiento del gasto público y no contribuir la excepción, que deberá estar justificada. Y también se sigue, en segundo lugar, que es inexacta la afirmación que algunos autores sostienen que las leyes tributarias establecen una lista o menú de negocios jurídicos que constituirían otros tantos hechos imponible, de manera que bastaría con celebrar otro u otros no contemplados en dichas leyes para eludir la imposición pues:

- la realidad es más bien la contraria (el hecho imponible se suele definir en la ley sin relación a un negocio concreto, mientras que, por el contrario, son los beneficios fiscales los que sí se enumeran de forma exhaustiva);
- tal afirmación equivaldría a decir que la ley da la opción a determinados individuos (los que estarían en posición de poder eludir el hecho imponible) de elegir si contribuyen o no al sostenimiento de los gastos públicos (lo que es claramente contrario a los principios de generalidad, solidaridad y equitativa distribución de la carga tributaria que proclama el Tribunal Constitucional), o lo que es lo mismo, que la ley permite a dichos ciudadanos elegir si contribuyen o

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

no a la consecución del Estado social que reconoce la Constitución (Estado social cuyo logro es evidente que escapa a la autonomía de la voluntad de los ciudadanos).

Finalmente, y volviendo al argumento de partida de que la autonomía privada tiene límites, nuestro Tribunal Constitucional tiene dicho, no en una, sino en varias Sentencias, que la lucha contra el fraude fiscal legitima la intromisión de los poderes públicos en la esfera de la libertad de los individuos:

“el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona” (STC 50/1995)

“impedir «una distribución injusta de la carga fiscal lleva consigo (...) la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 110/1984)

“La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (STC 76/1990).

Como conclusión a todo lo que llevamos dicho puede afirmarse que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (como antes el fraude de ley) no es otra cosa, como dijimos al comenzar este apartado, que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común), los cuales están hoy definidos en el artículo 15.1 de la LGT, reproducido más arriba.

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.

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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 (que ha venido a refundir la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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,

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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 efecto último de los actos artificiosos o impropios, ha de existir siempre en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, 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. - ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS EN EL ARTÍCULO 15 EN EL SUPUESTO PRESENTE. CALIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS Y SU ENCAJE EN LA FIGURA DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

Una vez expuestos los antecedentes del expediente, los hechos y la delimitación y requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, corresponde

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

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, 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 fiscal.

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.

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. Y esta menor tributación puede conseguirse de diferentes formas y

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

utilizando tanto autoliquidaciones como solicitudes de rectificación, pues en ambos casos se produce una manifestación de voluntad dirigida a minorar la carga fiscal.

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

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

En este caso se dan estos requisitos para considerar que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en dichas operaciones, los argumentos a tener en cuenta y que serán objeto de desarrollo, son:

1. Dirección única de las distintas entidades intervinientes vinculadas entre sí, cuya única actividad subyacente es la actividad de enseñanza (como se aprecia en el Importe Neto de la Cifra de Negocios del grupo).

2. Los fondos necesarios para la construcción del complejo educativo o bien se obtienen de préstamos procedentes de entidades vinculadas o de entidad financieras, pero siendo avalistas las entidades del grupo. La entidad ZINMO, como sociedad de nueva creación, carece de fondos propios suficientes no sólo para acometer las obras de construcción sino también para presentarlos como garantía en los préstamos concedidos por las entidades financieras.

3. Los aspectos económicos en las operaciones de construcción del centro educativo por ZINMO y su cesión en arrendamiento a ZEDU. En particular, respecto a los contratos privados de opción de compra y arrendamiento futuro suscritos en 2016, el contrato de alquiler suscrito en el 2019, con especial referencia a la renta de alquiler, y el incumplimiento de las condiciones económicas pactadas. Así se desprende:

- ZINMO es propietaria de una finca y un complejo educativo construido en la misma, incluida en el Plan Parcial. La entidad ZEDU es la arrendataria y desarrolla en dicho lugar la actividad de enseñanza (Colegio). Este inmueble es el único que ha promovido ZINMO y la entidad ZEDU es, prácticamente, su único cliente, siendo muy residuales otras cesiones de parte del inmueble a otras empresas relacionadas.

- Como arrendadora ZINMO tiene el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado. En cambio, ZEDU no goza de este derecho, ya que se dedica a la actividad de enseñanza, sujeta, pero exenta de IVA en virtud del artículo 20. Uno.9 LIVA (artículo 94.1 LIVA).

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- Las condiciones pactadas en los contratos suscritos resultan carentes de sentido económico (y en algunos casos desproporcionadas ante las limitaciones que se imponen) para ZINMO individualmente considerada, sólo una visión conjunta de las tres sociedades, ZINMO, ZEDU y ZGRUP, considerando su actividad como único proyecto educativo permiten dotar de razonabilidad económica a las operaciones realizadas.

- El alquiler pactado con ZEDU se revela fuera de mercado, considerando la especialidad de la construcción, sus posibles usos alternativos (prácticamente nulos) y las condiciones pactadas en el contrato de arrendamiento, los riesgos asumidos no se ven correlacionados con los beneficios que la actividad de alquiler reporta a ZINMO. Y si se compara el margen pactado con los que resultan del mercado inmobiliario, la operación carece de racionalidad económica que justifique emprender dicha actividad de promoción y arrendamiento por ZINMO.

4. Otros aspectos a considerar son los relacionados con el domicilio fiscal y los trabajadores dependientes de las distintas sociedades relacionadas integrantes del Grupo, ZINMO, ZEDU y ZGRUP, a los que se hará referencia posteriormente, como elementos adicionales de las actividades desarrolladas.

De ello se desprende que ZINMO asume la promoción de las obras mediante la adquisición de los bienes y servicios necesarios (incluido el mobiliario), obras que desde el inicio están destinadas al centro educativo específico y necesario para el desarrollo de la actividad de enseñanza de ZEDU. De acuerdo con esta operativa, ZINMO asume gastos que han posibilitado la deducción íntegra de un IVA que habría resultado no deducible para la entidad arrendataria y beneficiaria de los mismos, ZEDU, en tanto en cuanto realiza una actividad completamente exenta, según los artículos 20. Uno.º y 94.1 LIVA. Y esta deducción para ZINMO se produce de forma inmediata.

En este sentido, la estructura negocial construida coincide básicamente a la que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02) en el denominado asunto Halifax, en donde el TJUE declaró que *“Cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.”*

Los aspectos más relevantes que se presentan en las operaciones realizadas y que, en opinión de la Comisión consultiva, son determinantes de la consideración de actos artificiosos e impropios desde el punto de vista económico de la estructura creada si no se tiene en consideración la ventaja fiscal que, de la misma deriva, son:

1.- Dirección única de las distintas entidades intervinientes.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Las entidades ZINMO, ZGRUP y ZEDU forman un grupo con una dirección única, Z SOCIO SL y la persona física de XX, lo cual se aprecia, entre otros hechos, en que prácticamente en todas las relaciones entre las entidades del grupo y de éstas con terceros, interviene XX (firma en nombre de las entidades en los documentos privados extendidos o interviene en su nombre en los documentos públicos).

Así, por ejemplo, y por orden cronológico en cuanto a actuaciones más relevantes cabe citar:

- La suscripción del contrato de OPCIÓN DE COMPRA el 14/12/2016 por ZINMO y ST S.L, es firmado en representación de las dos entidades por XX, actuando en representación de Z SOCIO SL, que es la administradora única de las dos entidades.
- El contrato de la misma fecha de arrendamiento futuro con opción de compra entre ZINMO y ZEDU, se suscribe por XX, en representación de ZINMO, y en representación de ZEDU, MM, representante de la entidad (apoderado), siendo administrador único, según escritura de constitución, Z SOCIO, que actúa a través de XX.
- En el CONTRATO DE APERTURA DE CRÉDITO EN CUENTA CORRIENTE de 17/02/2017, entre ZGRUP, por un lado, y ZINMO y ZEDU, actúa en representación de las tres entidades XX.
- En la ESCRITURA DE COMPRA DEL SOLAR, de fecha 13/06/2018 por ZINMO comparece XX en representación de ésta.
- En la escritura obra nueva, de fecha 26/06/2019, otorgada por ZINMO comparece XX en representación de ésta.
- En la ESCRITURA DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO de fecha 26/06/2019, comparece XX como parte fiadora, en su propio nombre y derecho, haciéndolo, además, en nombre y representación de la parte prestataria o deudora e hipotecante ZINMO, y de otra parte fiadora, ZEDU y ZGRUP; y
- En el CONTRATO DE ARRENDAMIENTO del inmueble, de fecha 01/09/2019, en el que ZEDU desarrolla la actividad de colegio como arrendataria, arrendándose a ZINMO, firma como apoderado de ZEDU MM, nombrado por el socio de esta, bajo la dirección, como hemos visto, de XX, y en representación de ZINMO, XX, incluso en este contrato al final del mismo firman ambos en representación de la entidad contraria, hechos todos estos que denotan la existencia de una única dirección del grupo.

Por tanto, existe una dirección única de las tres entidades materializada en la intervención de XX en las operaciones citadas.

Pero además la vinculación resulta innegable, después de la reorganización empresarial del año 2017, en la ZGRUP adquiere el 100% de las participaciones de ZINMO y ZEDU,

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

y se designa administrador único de ZGRUP a Z SOCIO (que, por supuesto, ejercerá su función mediante la persona de XX).

Resulta explicativo de la influencia de Z SOCIO, y a través de ella de XX, en todas estas entidades, en el hecho de que a pesar de esta reorganización empresarial Z SOCIO conserva el cargo de administrador único de ZINMO y de ZEDU.

La dirección única y la vinculación entre las entidades es un indicio a valorar conjuntamente con el resto de elementos que se exponen, y, si bien no es determinante de la realización de actos artificiosos e inadecuados al fin perseguido, sí supone que la estructura societaria creada fue una elección de la persona que adoptó tal decisión (la persona que ejerce la dirección única), frente a otras posibilidades o alternativas. Por lo que resulta necesario valorar si tal decisión responde a decisiones jurídicas o económicas relevantes, distintas del simple y único fin de ahorro fiscal.

2.- Financiación en la construcción del Colegio.

Un primer punto relevante es la financiación a la entidad que ha comprado el solar y promovido la edificación (ZINMO), y la actuación financiera conjunta que realizan las entidades del Grupo fiscal (ZGRUP, ZEDU y ZINMO), con la finalidad de iniciar las actividades educativas en el municipio.

Inicialmente la financiación de ZINMO se realiza con un CONTRATO DE APERTURA DE CRÉDITO EN CUENTA CORRIENTE de 17/02/2017 firmado por las tres entidades integrantes del grupo. En él se hace constar:

“Reunidos,

De una parte,

D. XX en nombre y representación, en su condición de representante persona física de ‘Z SOCIO S.L.’ en su condición de Administrador Único de la entidad mercantil Z GRUPO, la ‘Acreditante’.

Y de otra parte,

A) D. XX Actuando en nombre y representación, en su condición de representante persona física de ‘Z SOCIO S.L.’ en su condición de Administrador Único de la entidad mercantil ‘Z EDUCACIÓN’... (Acreditada),

B) D. XX Actuando en nombre y representación, en su condición de representante persona física de ‘Z SOCIO S.L.’ en su condición de Administrador Único de la entidad mercantil ‘Z INMOBILIARIA’... (Acreditada)

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

...las Partes han acordado otorgar el presente Contrato de Apertura de Crédito en Cuenta Corriente Mercantil...

La Línea de Crédito, junto con los términos y condiciones recogidos en el presente Contrato, pone a disposición de cada una de las Acreditadas una línea de crédito que será efectiva a la firma del Anexo de Condiciones Particulares por la Acreditante y l

a Acreditada correspondiente...”

Del Anexo de condiciones particulares relativo a ZINMO, cabe destacar:

CLÁUSULAS 1.- Límite de la Línea de Crédito.

De conformidad con los términos y condiciones del Contrato, la Acreditante acepta conceder a la Acreditada una línea de crédito por el importe máximo de UN MILLÓN DE EUROS (1.000.000€), importe del que la Acreditada podrá disponer en una o varios órdenes de disposición bajo los términos y condiciones recogidas en el Contrato...”

Crédito que posteriormente se amplía en fecha de 01/03/2019 a 1.500.000 €, mediante la firma de un anexo.

Es la entidad dominante la que financia a las dependientes, especialmente a la entidad ZINMO que necesita los fondos para adquirir el solar y promover la edificación en los años de construcción y después a ZEDU para afrontar el inicio de la actividad de enseñanza.

Así, en la declaración del IS del ejercicio 2016, ZINMO declara desde su constitución el 14/11/2016 al 31/12/2016 un ACTIVO TOTAL DE 51.050,94 con un CAPITAL SOCIAL de 50.000,00 €. Pero cuando inicia la inversión inmobiliaria, en la declaración del IS del ejercicio 01/01/2017 a 31/08/2017, declara un ACTIVO TOTAL de 407.302,46 del que la mayor parte se corresponde con INMOVILIZADO MATERIAL por 297.963,65 €, y una DEUDA CON EMPRESAS DEL GRUPO de 309.500,00 €.

En la declaración del IS del ejercicio 01/09/2017 a 31/08/2018 declara un ACTIVO TOTAL de 1.421.361,52 del que la mayor parte se corresponde con INMOVILIZADO MATERIAL por 1.157.945,84 €, y una DEUDA CON EMPRESAS DEL GRUPO de 1.166.778,17 €.

De acuerdo con la información de las autoliquidaciones individuales del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200), en particular la casilla 223 “Deudas con empresas del grupo y asociadas a Lp”, los importes adeudados por ZINMO y ZEDU a ZGRUP son:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Período	2017 (1)	2017 (2)	2018	2019	2020
ZINMO	309.500,00	1.166.778,17	2.446.667,52	1.776.696,29	1.527.241,16
ZEDU		60.000,00	1.016.463,87	1.182.343,13	1.869.563,33

Al final del ejercicio 2018 (9/2018 a 8/2019), se obtiene financiación ajena por ZINMO mediante escritura de préstamo hipotecario de fecha 26/06/2019. En dicha escritura se indica:

*“Comparece **XX** como PARTE FIADORA, en su propio nombre y derecho, haciéndolo, además, en nombre y representación de las siguientes entidades:*

***b.1)** De la PARTE PRESTATARIA O DEUDORA E HIPOTECANTE integrada por la mercantil de nacionalidad española denominada "**Z INMOBILIARIA**"*

***b.2)** De la PARTE FIADORA integrada por la mercantil de nacionalidad española denominada "**Z EDUCACIÓN**"*

***b.3)** Y de la también PARTE FIADORA integrada por la mercantil de nacionalidad española denominada "**Z GRUPO**"*

Se observa que, aunque quien necesita la financiación, y obtiene el préstamo con garantía hipotecaria es ZINMO, intervienen como fiadoras también las otras dos entidades del grupo, ZEDU y ZGRUP junto con XX.

Así en la declaración del IS del ejercicio 2018 (01/09/2018 a 31/08/2019) ZINMO declara un ACTIVO TOTAL de 4.676.973,93 del que la mayor parte se corresponde con INMOVILIZADO MATERIAL por 3.708.932,36 €, y DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO por 2.099.019,50 €, según el préstamo citado solicitado dos meses antes, así como una DEUDA CON EMPRESAS DEL GRUPO de 2.446.667,52 €, apreciándose que aun habiendo obtenido un préstamo de la entidad bancaria, siendo fiadores el resto del grupo, su deuda con empresas del grupo al final de este ejercicio es de más del doble que al final del ejercicio anterior.

Y en la declaración del IS del ejercicio 2019 (01/09/2019 a 31/08/2020) declara un ACTIVO TOTAL de 4.801.262,24 del que la mayor parte se corresponde con INMOVILIZADO MATERIAL por 4.110.448,06 €, y DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO por 2.746.861,55 €, así como una DEUDA CON EMPRESAS DEL GRUPO todavía muy elevada de 1.776.696,29 €.

Para la obtención de dicho préstamo se presenta al banco una tasación del colegio en construcción con una valoración en dicho momento de **dos millones cincuenta y un mil doscientos sesenta euros (2.051.260,00 €)**, solicitándose por la mercantil ZINMO de BANCO, un préstamo de **dos millones ochocientos treinta mil euros (2.830.000,00 €)** para financiar las obras de construcción.

En dicha escritura se hace constar que respecto de dicho préstamo “**el prestatario deja expresa constancia de que empleará el mismo para la ordenación económica de su actividad empresarial, no erigiéndose, por tanto, el prestatario en el destinatario final de la financiación.**”

Dicho préstamo queda sujeto a la constitución de la garantía real hipotecaria sobre la finca descrita y a la prestación de la fianza solidaria de las mercantiles **ZEDU** y **ZGRUP** y de la persona física **XX**.

Así, en la cláusula **VIGÉSIMO SEXTA.- FIANZA SOLIDARIA** se establece que:

*“DON XX , la mercantil **Z EDUCACIÓN** y la también mercantil **Z GRUPO**, las dos últimas debidamente representadas, teniendo conocimiento de lo efectuado por la mercantil **Z INMOBILIARIA** en esta Escritura, **AFIANZAN** solidariamente entre sí, en los mismos términos que la parte deudora principal, según las condiciones del presente contrato, y **GARANTIZAN** con la parte prestataria las obligaciones asumidas por la misma.”*

Cabe resaltar que, de acuerdo con la citada escritura de préstamo hipotecario, en el momento de su otorgamiento, la obra del colegio está en construcción y está libre de arrendatarios y de terceros ocupantes, y aun sin haberse formalizado el contrato de arrendamiento, de fecha 01/09/2019, la entidad que será la arrendataria, es también fiadora del préstamo con garantía hipotecaria.

Claramente estos hechos confirman una actuación unitaria de las entidades **ZINMO**, **ZEDU** y **ZGRUP**, desde el punto de vista de la financiación de la construcción del complejo educativo. Es más, evidencian la imposibilidad de **ZINMO** de abordar un proyecto como el que representa la construcción del colegio, pues carece, no ya de los fondos necesarios para su construcción, sino del mínimo de solvencia para poder garantizar por sí misma la devolución del préstamo necesario para la promoción.

Desde este punto de vista, cabe concluir que la constitución de **ZINMO** resultaba innecesaria.

3.- Análisis económico de la operación de construcción y arrendamiento.

Si la obtención de financiación para construir el colegio no justifica la constitución de la entidad **ZINMO**, como promotora de la obra, cabe valorar si existen otras razones económicas o mercantiles relacionadas directamente con la operación de construcción y arrendamiento del centro educativo que justifiquen la estructura creada.

Así, siguiendo el Código de Comercio podemos determinar que el objeto social de una sociedad mercantil (y aquí lo son todas) es la actividad o actividades para cuya

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

realización se constituye la sociedad. Y el objeto social de ZINMO según el art. 2 de sus estatutos es la compraventa de bienes inmobiliarios por cuenta propia, el alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia y la gestión y administración de la propiedad inmobiliaria. Sin embargo, desde su constitución la finalidad de la sociedad ZINMO ha sido la construcción de un centro educativo para ser gestionado y explotado por una sociedad vinculada distinta, ZEDU, siendo esta su única promoción y, prácticamente, su única actividad de arrendamiento.

Se van a analizar las condiciones y aspectos económicos de los distintos contratos que ZINMO suscribe con ZEDU y otras entidades vinculadas, con el objeto de valorar si los mismos hubieran sido suscritos entre partes independientes y justifican económicamente la actividad de ZINMO, o si, por el contrario, su existencia sólo se justifica en la vinculación y control que sobre ZINMO existe por parte del grupo de personas que van a desarrollar la actividad de enseñanza.

3.1. Al mes de su constitución (14-12-2016), ZINMO suscribe un **contrato privado de opción de compra** con ST S.L (en dicho momento ambas sociedades estaban controladas al 100% de su capital por Z SOCIO), contrato cuya lógica económica solo es posible desde la existencia de vinculación entre ambas entidades, principalmente por dos razones:

a) ST S.L no era propietaria de los inmuebles objeto del contrato. Se dice en el “exponen” Tercero del contrato:

*“Que dentro de dicho ámbito de actuación la mercantil ST S.L, **ha comprometido la adquisición**, en pleno dominio, entre otras, de las siguientes fincas...”*

Y en el “exponen” Sexto:

*“...ST S.L concede a Z INMOBILIARIA, una opción de compra condicionada a que **llegue a ostentar la propiedad**, sobre las fincas descritas...”*

Ello, parece ser, no es impedimento para que ZINMO suscriba el contrato y desembolse como precio de la opción de compra 15.000 € (más 3.150,00 € de IVA).

Opción que finalmente no ejercerá, pues el solar donde construirá el centro educativo fue adquirido a la entidad Inmobiliaria GSA.

b) El destino del solar ya venía predeterminado por ST S.L en el contrato. Se indica en el “exponen” Segundo:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

*“Que dentro del total y amplio ámbito que se pretende desarrollar urbanísticamente, es conveniente e interesante para ST S.L, que en dicho entorno se **instale un colegio...**”*

Y parece configurarse como una condición de la futura compra, pues dice la “Condición” primera:

*“Siendo que el verdadero interés de las partes lo es únicamente respecto del solar de resultado... y con un uso compatible con la actividad de **centro de enseñanza...**, las partes regulan el presente contrato sobre dicha base esencial.”*

*“Es esencial al presente acuerdo... que la finca resultante además de las condiciones urbanísticas indicadas... y se permita desarrollar toda la edificabilidad para uso compatible con uso **educativo privado.**”*

Así, el contrato parece responder a una venta finalista, se transmite el solar que sólo puede destinarse por el adquirente a su uso como centro escolar, pues así interesa a la sociedad futura vendedora del mismo.

3.2. Esta finalidad en el uso del terreno a adquirir por ZINMO también se manifiesta en el **contrato de arrendamiento futuro** que suscribe en la misma fecha, 14-12-2016, con ZEDU, entidad que será la encargada de ejercer la actividad de enseñanza en el centro educativo que construirá ZINMO. A este contrato se adhieren dos anexos:

- Anexo I, que contiene los pactos correspondientes a un derecho de opción de compra del centro educativo a construir que ZINMO cede a ZEDU.

- Anexo II, que contiene las condiciones de la escritura pública de compraventa en el caso de que se ejercite el derecho de opción de compra.

a) Contrato principal de arrendamiento de obra futura.

En dicho momento temporal, el citado contrato sólo tiene sentido si se une al contrato de opción de compra descrito anteriormente entre ZINMO y ST S.L, lo que adquiere su lógica si detrás de las tres entidades existe una actuación única, Z SOCIO y a través de ella XX como hacedor del proyecto; pues de otro modo el contrato entre ZINMO y ZEDU parece más una declaración de intenciones cuya realidad dependerá de condicionantes que escapen a los propios contratantes (como es que ST S.L, adquiera la finca donde construir el centro educativo, y que esta finca cumpla todos los requisitos previstos para ello).

Solo así se entiende que en el propio contrato entre ZINMO y ZEDU se haga referencia al contrato de opción de compra con ST SL:

(“Exponen” Primero): *“Que la mercantil ST S.L, como sociedad promotora tiene entre sus inmediatos proyectos, llevar a cabo... el desarrollo urbanístico y promoción del ámbito de actuación Plan de R en el término municipal de ..., en cuyo ámbito **es titular**, entre otras, de las parcelas...”* (en el contrato de opción de compra se indicaba que estas fincas todavía no eran de titularidad de esta entidad).

(“Exponen” Tercero): *“Que habiendo tenido conocimiento Z INMOBILIARIA, del **interés manifestado** por ST S.L, de que en dicho entorno se **instale un centro educativo**, que sirva como foco de atracción para potenciar compradores/arrendatarios de las viviendas que la sociedad pretende promover...”*

De estas manifestaciones parece que el interés por el centro educativo radica en ST, promotora del respectivo Plan de actuación urbanístico, más que en la propia ZINMO. Por otro lado, no se tiene constancia de contratos o acuerdos adoptados entre aquella sociedad y ZEDU (aunque al final ST no transmitirá el respectivo solar y el centro escolar se situará en una zona distinta al Plan del R).

Siendo éste un “contrato de arrendamiento de obra con opción de compra sobre una construcción futura” a desarrollar de acuerdo con las especificaciones del arrendatario, el contrato contiene una serie de condicionantes para ZINMO, que difícilmente se hubiesen pactado entre partes independiente:

- *“...se obliga a ejecutar, a su costa, sobre dicha finca... una construcción que será destinada y diseñada como centro educativo privado cuyas condiciones y características serán consensuadas con ZEDU, **siendo ésta última quien establezca los plazos de entrega y los hitos de ejecución de las obras...**”;*
- debiendo hacer entrega al arrendatario de toda la documentación básica de la ejecución de la obra y demás documentos originales relativos a las altas de instalaciones y contratos de servicios y suministros, contratos de compra de bienes y enseres y garantía de los mismos;
- el inmueble se arrendará amueblado para el ejercicio de la actividad de enseñanza, según se desprende “estipulación” Cuarta al decir: *“Teniendo en cuenta que el presente contrato lo es respecto del **edificio amueblado...**”;*
- se establecen restricciones relativas al suelo, de modo que ZINMO **no puede adoptar ningún tipo de acuerdo** o manifestar ninguna decisión frente al Agente Urbanizador **sin el consentimiento de ZEDU**;
- la **imposibilidad** por parte de ZINMO, salvo que obtenga autorización previa por escrito de ZEDU, de **“disponer del inmueble, ni proceder a su venta, o transmisión bajo cualquier fórmula, así como tampoco constituir sobre el mismo ningún tipo de afección, carga o gravamen y en especial, no podrá constituir sobre el bien servidumbres de ningún tipo, ni darlo como garantía real respecto de deudas o préstamos propios o de terceros”** (estipulación 7ª del contrato);

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- la posibilidad de ZEDU de realizar **obras de adecuación** del inmueble sin necesidad de autorización alguna de ZINMO (estipulación 4ª. 11ª);
- la facultad que se otorga a ZEDU, sin necesidad de autorización alguna de ZINMO, de **ceder o subarrendar**, en todo o en parte, el contrato de arrendamiento, o la actividad del negocio, pudiendo igualmente efectuar el traspaso del negocio. Además, sin derecho a incremento de renta si tiene lugar la cesión o subrogación de ZEDU por otra entidad (estipulación (estipulación 4ª. 12ª);
- e incluso se **autoriza al ejercicio de acciones** legales por parte de ZEDU si detecta algún defecto o vicio en la construcción por parte de los sujetos intervinientes en el proceso constructivo; asumiendo ZINMO los gastos derivados de la propia representación procesal de ZEDU, así como los gastos del procedimiento si hubiera condena en costas (estipulación 4ª. 14ª).

Con estas condiciones, ZINMO se **asemeja más a un ejecutor** de una **obra ajena** que propia, pues las condiciones que se le imponen impiden a ZINMO adoptar cualquier decisión sobre la construcción, esto es, ejercer los derechos que ostentará como titular dominical del inmueble (límites a la enajenación, conceder el derecho a la realización de obras, la posibilidad de realizar obras o la cesión o subarriendo del bien por ZEDU sin necesidad de autorización previa) o de iniciar acciones judiciales por parte de ZEDU ante defectos en la construcción, asumiendo ZINMO los costes procesales que pudieran derivarse de las acciones emprendidas por ZEDU.

Cabe destacar que las condiciones y las limitaciones asumidas por ZINMO en favor de ZEDU relacionadas con la construcción del centro educativo, no tienen un reflejo económico concreto a parte de la renta de alquiler a percibir por ZINMO, es decir, no existe ningún pago único o periódico distinto del arriendo que pueda atribuirse a la asunción de tales condiciones. Por ello, deberían ser adecuadamente valoradas por las partes al establecer del importe del arrendamiento, lo que no sucede según se desprende del análisis que posteriormente se realiza del precio pactado.

b) Derecho de opción de compra:

En los contratos de arrendamiento con opción de compra son elementos esenciales el precio de compra y el plazo de su ejercicio por el optante, cuya delimitación debe estar correctamente determinada. Además, puede establecerse una prima de opción como contraprestación por la adquisición del derecho de opción.

En el presente caso, se fija un precio de opción e 15.000 €, más IVA (mismo precio que el establecido en el contrato de opción entre ZINMO y ST).

El precio de compra, a que hace referencia el Anexo II del contrato suscrito, para el caso de que se ejercite la opción, no viene determinado en el mismo y se pretende cuantificar con relación al **valor neto contable** en el momento de ejercer la opción, de acuerdo con el concepto contable de coste de adquisición del solar y la construcción, advirtiendo que

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

estos “...costes deberá(n) ser conocido(s) por parte de ZEDU, que **los aprobará siempre que sean necesarios y se efectúen a precios de mercado y en condiciones habituales**”.

Y en cuanto al plazo de ejercicio del derecho de opción, el Pacto cuarto del Anexo I especifica que podrá ejercitarse a partir del momento en que el ZINMO haya ejercitado a su vez la opción de compra sobre las “fincas de aportación” (aunque realmente la opción de compra de ZINMO es sobre la finca resultante), y se mantendrá en vigor durante la duración del arrendamiento (50 años). Así pues, ZEDU mantiene el derecho de opción de compra desde la adquisición del terreno y durante todo el contrato de arrendamiento a un **precio de coste histórico** del mismo, sin que ZINMO pueda repercutir las **plusvalías tácitas** que el inmueble pueda generar en todo este tiempo, ni se prevea ninguna cláusula que permita la **revisión o actualización** del mismo a partir de un cierto plazo, ni siquiera ante un posible futuro escenario inflacionista.

En consecuencia, por las concretas condiciones asumidas por ZINMO, los derechos reservados a ZEDU en la construcción del centro escolar (decidiendo todas las cuestiones sobre el mismo), el precio del derecho de opción de compra que contiene el contrato de arrendamiento (sin ningún margen de beneficio para ZINMO respecto al precio de la opción pagado a ST), el método de determinación el precio de compra del inmueble (basado en el coste histórico sin posibilidad de actualización al momento del ejercicio de la opción de compra) y su plazo de ejercicio (hasta 50 años o más si existen prórrogas del contrato de alquiler), **esta operación carece de lógica económica** para ZINMO, y la suscripción de los respectivos contratos (a futuro), sólo tiene razón de ser desde la óptica de la vinculación de las partes intervinientes (ZINMO, ZEDU y ST). Las condiciones pactadas sólo resultan razonables si ZINMO no asumiese **ningún riesgo en la construcción y explotación** del centro educativo, lo que resulta incompatible con el derecho de propiedad que formalmente ostentará y con las obligaciones asumidas en la financiación y construcción del centro educativo.

Y si bien ZINMO no adquirirá a ST la finca correspondiente, sí que suscribirá un contrato de arrendamiento con ZINMO con condiciones prácticamente idénticas a las recogidas en el comentado contrato de arrendamiento de obra futura y sus anexos.

En este sentido, desde un punto de vista económico, se aprecia una **posición antieconómica de ZINMO** en toda la operación, sin que exista un motivo económico independiente y autónomo de ZINMO, un beneficio en sede de esta entidad que justifique los compromisos adquiridos. Sólo **una visión global**, considerando a las entidades intervinientes como una unidad económica en la actividad de construcción y explotación del centro educativo, e introduciendo la variable de “ahorro fiscal” para el Grupo permite justificar la razonabilidad económica del proyecto.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3.3. La posterior **reorganización empresarial** con la creación del ZGRUP en 2017, y la constitución del grupo fiscal, tuvo por objeto dar entrada en ZINMO y ZEDU a otras personas que participaban en el proyecto:

NIF	Socios	Participaciones	% Capital
	Z SOCIO	16.823	51,86%
	MM	7.591	23,40%
		2.699	8,32%
		1.349	4,16%
		1.349	4,16%
		1.349	4,16%
		674	2,08%
		506	1,56%
		101	0,31%
	Total capital social	32.441	100%

Y configurar lo que sería la estructura societaria destinada a la construcción y explotación del centro escolar.

3.4. El 1 de septiembre de 2019 se firma el **contrato de arrendamiento** entre ZINMO (arrendador) y ZEDU (arrendatario), en condiciones prácticamente idénticas a las que se pactaron en la “estipulación” Cuarta del contrato suscrito entre las partes el 14 de diciembre de 2016 (sólo el acuerdo 14^a no se traslada al nuevo contrato de arrendamiento).

El objeto del contrato es el inmueble situado [*descripción registral y catastral omitida*], esto es donde se estaba construyendo el centro educativo, y se arrienda “en la situación física en que encuentra”, amueblado para el ejercicio de la actividad de enseñanza.

Se establece un plazo de duración del contrato de arrendamiento de **50 años** a contar “desde el día que se inicie la actividad, que tendrá que ser como máximo seis meses después de que se hubiera obtenido el certificado final de obras, la licencia de actividad y la licencia de ocupación o instrumentos administrativos necesarios para el desarrollo de lo actividad.”

Si la licencia de actividad del inmueble le corresponde obtenerla a ZEDU, queda a ventura del arrendatario el inicio del plazo del arriendo.

Plazo de 50 años que viene a coincidir con el plazo de amortización del complejo educativo, según se desprende de la hoja Excel “Proyección de facturas de alquiler” que

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

consta en el expediente, por lo que se prevé un uso por ZEDU durante toda la vida contable del inmueble.

Este plazo es “obligatorio” para el arrendador (ZINMO), sin que el contrato prevea ninguna “puerta de salida” para ZINMO que queda irremediamente vinculada al plazo del contrato de arrendamiento (50 años), obligación que, por otro lado, no se prevé para ZEDU, al señalar el contrato:

*“Respecto del **Arrendatario** queda obligado a su cumplimiento por un período de cincuenta años, de forma que **si decide resolver el contrato** con anterioridad a dicho periodo deberá indemnizar al Arrendador...”*

Este plazo “obligatorio”, quedará sin efecto:

“• Cuando se transmita la propiedad de ZINMO bien de forma voluntaria o forzosa y ya sea a título oneroso o gratuito.

• Cuando la sociedad ZINMO forme parte de un proceso de fusión o escisión de su negocio o los actuales socios pierdan su control.”

Ni en estos casos está prevista la posibilidad de que el arrendador **pueda rescindir** el contrato, pues aun concurriendo las salvedades indicadas, de transmisión del bien u operaciones de reorganización empresarial, la posibilidad de desistimiento unilateral del contrato sólo está prevista para el arrendatario.

Otras condiciones que recoge el contrato de arrendamiento, que ya venían pactadas en la estipulación 4ª del contrato de 14-12-2016, son:

- Estipulación 11ª: *“El **Arrendatario** podrá realizar sin necesidad de autorización del Arrendador **todo tipo de obras** o adecuaciones...”*
- Estipulación 12ª: *“El **Arrendatario** sin necesidad de autorización previa del Arrendador podrá **ceder o subarrendar**, en todo o en parte, el Contrato de arriendo..., o la actividad del negocio, pudiendo efectuar igualmente el traspaso del negocio.*
- *En el caso de que se lleve a cabo la sustitución o subrogación de la posición el **Arrendatario**, el Arrendador **no tendrá derecho a incrementar la renta**, entendiéndose que efectúa renuncia a ello.”*

Estas condiciones para ZINMO deben tener su justificación, desde el punto de vista económico, en el **precio del arrendamiento**, pues sólo un precio adecuado que determine un **beneficio acorde con los riesgos y condiciones** que asume ZINMO por la construcción y arrendamiento del centro educativo, puede garantizar un **justo equilibrio entre los cargas y beneficios** para las partes contratantes.

Por ello, resulta necesario analizar el precio convenido del arrendamiento, precio que debe retribuir tanto el uso o utilización del inmueble, como las condiciones y derechos

que en favor ZEDU se establecen en el contrato y se le concedieron en el desarrollo de la construcción.

3.5. Renta de alquiler.

El precio pactado, dice el contrato de arrendamiento, “se establece mediante el método de ‘coste anual’ incrementado en un 6% y dividido en 4 trimestres del periodo.” (en el contrato de arrendamiento futuro se había establecido un pago mensual).

Por “coste anual” se determina en el contrato:

“...se entiende que lo conforma cualquier gasto que ZINMO refleje en su cuenta de resultados de cada ejercicio social y sea imputable al Inmueble y su explotación en su conjunto y no haya sido asumido por el Arrendatario. A tal efecto, se incluyen las amortizaciones de las inversiones inmobiliarias y elementos del inmovilizado integrados en el Inmueble (mobiliario, enseres, etc.) relacionados con su explotación...”

El coste anual alude a la amortización del inmueble y también del mobiliario y enseres.

Sin que se especifique en el contrato actualización o revisión de los precios o de la fórmula para su determinación durante toda la vigencia del contrato (50 años), teniendo en cuenta que la amortización del complejo educativo gira sobre su coste histórico, y que esta amortización es un componente básico (el de mayor importancia cuantitativa a partir del segundo año según la hoja Excel “proyección de facturas”) para el cálculo del precio del arrendamiento.

Se expone a continuación una comparación de la rentabilidad a obtener por ZINMO en la operación de construcción y alquiler del centro educativo partiendo del documento de “proyección de las facturaciones de alquiler” incorporado al expediente (documento Excel aportado por el obligado tributario como se recoge en la diligencia Nº 2 de 26-11-2020).

En dicho documento de “proyección de facturas”, se relaciona el alquiler a pagar por ZEDU por la duración de todo el contrato. Los componentes que se incluyen para determinar la renta, teniendo en cuenta que ésta se determina por el “método de coste”, son los intereses a pagar en los 17 años del préstamo hipotecario, los intereses a pagar a ZGRUP por la financiación recibida de esta entidad, y la cuota de amortización del inmueble (siendo éste el componente más importante), sólo se incluyen otros gastos en el año 1, la suma de estos costes se incrementa en un tipo del 6% para obtener la renta anual a pagar por el arrendatario (ZEDU).

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Se va a calcular la rentabilidad del alquiler únicamente los 10 primeros años, en los años siguientes, según los datos de la hoja Excel, las rentabilidades serían inferiores al disminuir la renta de alquiler por minoración de los gastos / costes para ZINMO.

La rentabilidad a calcular se obtiene por comparación entre coste total de la inversión (3.801.431,88 €) con la renta de alquiler a percibir, y se distingue entre renta bruta y renta neta (la rentabilidad así obtenida puede compararse con la rentabilidad media del mercado inmobiliario y valorar si la decisión de ZINMO responde a un motivo económico razonable).

El coste de la inversión se cifra en 3.801.431,88 €, esto es, el importe de la construcción objeto de amortización, que según el documento de “proyección de facturas” asciende a 3.377.854,88 €, más el coste de adquisición del solar, 423.577,00 €, según escritura pública de compra-venta de 13-6-2018.

En este punto, cabe insistir en la especialidad del bien a construir por ZINMO, un centro educativo que debe cumplir con las condiciones para desarrollar la actividad educativa según el método educativo especial, lo que supone una mayor asunción de riesgo por parte de ZINMO ante el uso limitado del bien, que, desde una lógica económica, debe traducirse en una mayor rentabilidad de la inversión, de acuerdo con el tándem “riesgo-beneficio”.

a) Rentabilidad bruta por comparación de la renta de alquiler anual con el coste de la inversión (construcción más solar).

Si se toman los primeros 10 años de alquiler las rentabilidades son:

Año	Renta de alquiler	Rentabilidad bruta
1	181.098 €	4,76%
2	139.965 €	3,68%
3	137.759 €	3,62%
4	135.194 €	3,56%
5	132.587 €	3,49%
6	129.938 €	3,42%
7	127.247 €	3,35%
8	124.512 €	3,28%
9	121.733 €	3,20%
10	116.758 €	3,07%

Lo que supone una rentabilidad bruta media en el este período de **3,54%** (35,43% / 10 años).

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

b) **Rentabilidad neta**: permite obtener una rentabilidad más ajustada de la actividad de alquiler, supone descontar de la rentabilidad bruta calculada del alquiler todos los gastos asumidos por el arrendador (salvo el arrendamiento) y que evidentemente merman la rentabilidad de la inversión.

El cuadro de proyección de la renta de alquiler únicamente incluye los gastos financieros derivados de la adquisición y construcción del centro educativo. Cabe suponer que existirán otros gastos a cargo de arrendador que no se tienen en cuenta, como pudieran ser gastos fijos y de mantenimiento (por ejemplo: IBI, impuestos o tasas locales...), pero estos a su vez incrementarían la renta de alquiler, pues esta se determina según el método de “coste anual”, citado anteriormente. Pues bien, si todos estos gastos se descuentan de la renta de alquiler la rentabilidad neta es: $\{(Renta\ bruta - gastos) / \text{coste de la inversión}\}$

Año	Renta de alquiler menos gastos	Rentabilidad neta
1	79.917 €	2,10%
2	77.588 €	2,04%
3	77.464 €	2,04%
4	77.318 €	2,03%
5	77.171 €	2,03%
6	77.021 €	2,03%
7	76.869 €	2,02%
8	76.714 €	2,02%
9	76.556 €	2,01%
10	74.245 €	1,95%

La **rentabilidad neta media** del periodo sería 2,02% (20,27% / 10 años).

Procede comparar estas rentabilidades con las medias del mercado inmobiliario de alquiler. En este sentido, como se ha comentado, debe tenerse en cuenta la especialidad de la construcción, lo que, en principio, debería determinar una mayor rentabilidad del alquiler que el que ofrecen otros bienes comunes en el mercado inmobiliario (viviendas, locales, oficinas y garajes), al limitar su uso a un destino concreto, lo que, suponiendo un mayor riesgo para el promotor, debería reportarle una mayor rentabilidad que las medias del sector.

La referencia de rentabilidades que se indican corresponden a los bienes tipo objeto del mercado de alquiler publicadas en el portal “Idealista”:

Tipo Inmueble	3T/2019	Anual 2019	2T/2020	3T/2020	Anual 2020	1T/2021
Vivienda	7,50%	7,40%	8,20%	7,90%	7,50%	7,20%

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Oficinas	9,70%	9,90%	10,90%	11,20%	10,80%	11,10%
Locales	8,70%	8,90%	9,30%	9,30%	9,30%	9,30%
Garajes	6,70%	6,70%	6,70%	8,40%	6,90%	7,20%

(Fuente: <https://www.idealista.com/news/etiquetas/rentabilidad-alquiler-vivienda>)

Pues bien, la simple comparación pone de manifiesto, no lo que hubiera sido lógico desde un punto económico, que la rentabilidad de ZINMO fuese superior a la de mercado acorde con la especialidad del bien y los riesgos asumidos, sino todo lo contrario, la rentabilidad que deriva de la renta pactada está **muy por debajo de los rangos de mercado**.

La conclusión es que el precio pactado **no es un precio de mercado**, no representa un equilibrio entre arrendador y arrendatario. La actividad de ZINMO, individualmente considerada, consistente en construir para arrendar en los términos pactados, **carece de la rentabilidad económica** que cabría exigir para emprender un proyecto de la envergadura del descrito. Pues, ZINMO asume más riesgos que un arrendador común y obtiene una menor rentabilidad por ello.

Sólo la existencia de vinculación entre ZINMO y ZEDU, y su consideración como una unidad económica en las operaciones de construcción del centro educativo y su explotación con la actividad de enseñanza, permiten dotar de la necesaria razonabilidad económica a toda la operación.

Por consiguiente, cabe afirmar que el **precio de alquiler pactado no justifica la existencia de ZINMO**.

3.6. Incumplimientos de las condiciones económicas pactadas.

Por otro lado, se evidencia la vinculación de las condiciones en las que actúan las sociedades intervinientes en el incumplimiento o cumplimiento tardío de las obligaciones económicas que derivan del contrato de arrendamiento, que sólo es comprensible si el contrato y la renta de alquiler no es lo esencial en estas operaciones.

Así es, respecto a las siguientes condiciones que se especifican en el contrato:

- la renta se abonará trimestralmente dentro de los 10 primeros días de cada trimestre,
- la constitución de una fianza en el plazo de 15 días naturales desde la puesta a disposición del inmueble, equivalente a dos mensualidades de renta de la primera anualidad.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

a) Pago del alquiler.

Según el citado documento de “proyección de facturas” aportado por el obligado tributario, la renta anual del primer año que se inicia el 1-9-2019 asciende a 181.098 €, lo que supone un pago trimestral de 45.274,38 €, debiéndose haber emitido las facturas por ZINMO el 1-9-2019, 1-12-2019, 1-3-2020 y 1-6-2020, y debiendo haber satisfecho ZEDU la renta de alquiler dentro de los 10 días siguientes a su emisión, según los pactos del contrato de arrendamiento (prepagado de las rentas como suele ser común en los arriendos).

Sin embargo, según el cuadro de se incluye en la página 2 de la hoja Excel “proyecto de facturas”, las facturas correspondientes a la primera anualidad son:

PERIODO		BASE IMPONIBLE
sep-nov 19		24.944,22 €
dic 19-feb 20		6.560,43 €
mar-may20		6.560,43 €
jun-ago20		6.560,43 €
jun-ago20		36.767,78 €
	FACTURADO REAL 19/20	81.393,29 €
FACTURA CORRECTA		181.097,53 €
DIFERENCIA		99.704,24 €

Y según el Libro Registro de Facturas Emitidas (llevado a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria -SII-) de ZINMO, las facturas emitidas en los periodos 2019 y 2020 fueron:

Fecha	Factura	Base imponible
30/09/2020	Nº 7/2019	24.944,42
31/12/2019	Nº 10/2019	6.560,43
03/04/2020	Nº 4/2020	6.560,43
01/06/2020	Nº 8/2020	6.560,43
01/07/2020	Nº 13/2020	36.767,78
30/12/2020	Nº 31/2020	99.704,24
Suma		181.097,73

Con ello, se evidencia la falta de cumplimiento, ya en los primeros vencimientos, de los plazos e importes a pagar por el arrendamiento de ZEDU a ZINMO.

b) Constitución de la fianza.

Según manifestación del representante del obligado tributario de ZINMO la fianza no llegó a constituirse sin ofrecer explicación alguna del motivo de ello (Diligencia N° 3, de 26-5-2021).

Estas infracciones de las condiciones pactadas, sin consecuencias en la responsabilidad del incumplidor, solo son comprensibles desde la vinculación existente entre ZINMO y ZEDU, e inimaginables entre empresas independientes.

Estos hechos, nuevamente, nos llevan a la misma conclusión, la actividad de alquiler no es lo relevante en todo este proyecto económico, lo esencial la actividad de enseñanza, siendo la construcción del colegio el medio necesario para llevarla a cabo. La participación de ZINMO es circunstancial y responde realmente a una finalidad distinta de la construcción y arrendamiento como actividad económica independiente, como es la de minorar el coste de la construcción del centro educativo con la recuperación de las cuotas de IVA soportadas de forma inmediata tras su repercusión por las empresas constructoras, “mejorando la financiación” de todo el proyecto, es este propósito el que otorga razonabilidad económica a la actividad de ZINMO.

4. Otros datos.

Otros datos que deben citarse, para tener una visión más completa, de la actividad de las entidades ZINMO, ZGRUP y ZEDU, son los relativos a su personal y domicilio fiscal:

4.1. Domicilio.

a) ZEDU.

Su domicilio fiscal en el momento de su constitución se situaba en la calle YYY.

El 25-1-2017, la entidad EE, presenta en nombre de ZEDU modelo 036, en el que comunica su cambio de domicilio fiscal a calle RRR

b) ZINMO.

De acuerdo con su escritura de constitución de 14 de noviembre, ubica su domicilio en la calle YYY.

El 25-1-2017, también la sociedad EE, presenta en nombre de ZINMO modelo 036, en el que comunica un cambio de domicilio fiscal y social a la calle RRR.

c) ZGRUP

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

De acuerdo con su escritura pública de constitución, de 24-1-2017, su domicilio fiscal y social se sitúa en la calle RRR.

En este punto cabe señalar que ZGRUP fue objeto, en una actuación administrativa anterior, de una visita administrativa en su domicilio fiscal por un Agente de la Hacienda Pública, el 21-3-2018. En el informe emitido en su día en relación al desarrollo de la actuación se indicaba:

*“Personado el actuario el día 22 de febrero de 2018 en el domicilio fiscal del obligado sito en RRR, al objeto de notificar comunicación de inicio de actuaciones de comprobación censal, se encuentra un **centro de estudios** cerrado en el que figura el nombre **COLEGIO**.*

Finalmente, el 28 de febrero, se entrega dicha comunicación a una empleada de la sociedad.

*En diligencia realizada el 21 de marzo en el domicilio fiscal de la sociedad, la representante de la misma manifiesta que la sociedad es una sociedad Holding, y en el mismo domicilio fiscal están domiciliadas **cinco sociedades** más, aportando relación de las mismas en correo electrónico.”*

En correo electrónico de 21-3-2018 se informó de las cinco sociedades cuyo domicilio se situaba en la calle RRR:

- CDE
- ST SL
- Z INMOBILIARIA
- Z EDUCACIÓN
- Z SOCIO SL
- Z GRUPO

En resumen, las entidades ZINMO, ZEDU y ZGRUP (incluso otras que también pertenecen a la órbita de control de D. XX), están domiciliadas social y fiscalmente en el mismo lugar.

4.2. Personal dependiente.

Respecto a los trabajadores dependientes que tienen contratados estas entidades:

a) ZEDU.

El número de perceptores y las rentas satisfechas son:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Año	2016	2017	2018	2019	2020
Perceptores Clave A	16	30	49	63	59
Importe	99.286,87	274.250,97	479.695,58	647.751,61	745.475,45
Perceptores Clave G	8	7	1	4	11
Importe	10.257,67	7.670,34	22.476,63	3.792,00	14.508,21

b) ZINMO

No ha tenido, desde su constitución, trabajadores por cuenta ajena, las rentas satisfechas sobre las que ha aplicado retención a cuenta del impuesto del perceptor han sido calificadas de actividades económicas (actividades profesionales):

Año	2016	2017	2018	2019	2020
Perceptores Clave G	3	7	9	10	6
Importe	2.127,53	18.957,64	19.968,45	19.951,50	3.865,21

c) ZGRUP

En los años 2017 a 2019, no tiene ningún trabajador por cuenta ajena.

Año	2017	2018	2019
Perceptores Clave A	0	0	0
Importe	0,00	0,00	0,00
Perceptores Clave G	4	7	6
Importe	4.707,30	7.189,13	4.975,01

En el año 2020 presenta el modelo 190 - Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual con 20 trabajadores dependientes, que “desaparecen” del modelo presentado en el modelo 2021:

Año	2020	2021
Perceptores Clave A	20	0
Importe	39.360,48	0,00
Perceptores Clave G	3	2

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Importe	621,11	332,23
---------	--------	--------

Algunos de estos trabajadores de 2020, en el 2021 pasarán a nómina de otras entidades vinculadas con las entidades del grupo ZGRUP.

La constitución de ZINMO y su participación en el proyecto sólo resulta comprensible, desde un prisma económico, si se analiza conjuntamente con ZGRUP y ZEDU, difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los riesgos derivados de la construcción del complejo inmobiliario educativo con características específicas y su cesión en arrendamiento en las condiciones pactadas, con una rentabilidad muy por debajo de la que puede considerarse de mercado.

Este es el tratamiento de la entidad financiera cuando otorga el préstamo hipotecario a ZINMO, en el que participan como fiadores solidarios ZEDU, ZGRUP y el propio XX, sólo un aval conjunto de todos los implicados en el proyecto pueden hacer el mismo rentable y recuperable el importe prestado.

En este sentido, los hechos y circunstancias descritos junto a los argumentos expuestos evidencian la **carencia de sentido económico** de la actividad, individualmente considerada, de ZINMO, y, por ello, de la estructura societaria creada para la promoción-construcción del centro educativo y su explotación a través ZEDU.

Esta estructura resulta artificiosa e ineficiente económicamente, con la creación de varias entidades cuya finalidad última se vincula a la actividad de enseñanza, única actividad con posibilidad de crecimiento en el tiempo y de aportar beneficios económicos al grupo (la evolución del importe neto de la cifra de negocios durante el período 2016 a 2020 expuesta en el punto 3.5 de apartado II así lo confirma).

Así es, ZINMO no tiene otro cometido que la gestión de los inmuebles donde ZEDU va a desarrollar su actividad docente, cuya principal actividad desde su constitución ha sido la construcción del centro educativo para su cesión a ZEDU, y, subsidiariamente, el alquiler de otros tres locales que posteriormente también subarrienda a ZEDU (arriendos calle Ñ, calle L y calle O). Por ello, ZINMO carece de personal contratado y su domicilio social/fiscal es el mismo que ZGRUP y ZEDU, pues su “actividad” no requiere de medios personales ni materiales, y perfectamente se hubiera podido desarrollar directamente por ZEDU.

Por consiguiente, cuál es su verdadera razón de ser, si toda actividad empresarial persigue la maximización de beneficios, dónde se ubica el beneficio que genera para el “grupo” la creación de ZINMO. La respuesta se obtiene exclusivamente en el ámbito tributario, en el distinto régimen de deducción de las cuotas del IVA soportado de ZINMO frente a ZEDU.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Si la adquisición del solar y la promoción de la construcción (junto con los muebles y enseres necesarios para el ejercicio de enseñanza) se hubiese llevado a cabo por ZEDU, lo que resultaría lógico desde un punto de vista económico sin tener en cuenta el efecto impositivo, simplificando la estructura societaria necesaria para desarrollar la actividad educativa que es la única finalidad del “grupo”, todas las cuotas de IVA soportadas no hubieran sido recuperadas y hubieran sido asumidas como un coste más por ZEDU, debido a su actividad sujeta pero con exención limitada, es decir, sin derecho a deducción (art. 20.Uno.9º LIVA). Sin embargo, si estas cuotas de IVA son soportadas por una sociedad que no desarrolla la actividad de enseñanza, como es ZINMO con una actividad de promoción inmobiliaria, todas las cuotas de IVA son recuperables y de forma inmediata, y máxime al solicitar y obtener ZINMO su inscripción en Registro de Devolución Mensual (art. 30 RIVA), permitiendo a ZEDU el acceso al complejo inmobiliario mediante su arrendamiento.

Las devoluciones de IVA obtenidas por ZINMO en los años 2017 a 2019 ascienden a **787.975,86 €** (punto 3.1 del apartado II). Si consideramos este efecto impositivo la existencia y finalidad de ZINMO ya cobra sentido económico para el “grupo”, una reducción sustancial de las necesidades financieras para acometer el proyecto educativo.

Por su parte la constitución de ZGRUP, entidad carente de medios materiales y humanos pues su único activo se compone de las inversiones en las sociedades ZEDU y ZINMO de las que posee el 100% de sus participaciones, afirma esta concepción de proyecto educativo unitario, desde el punto de vista económico, pues permite una propiedad, dirección y gestión única del complejo inmobiliario educativo residenciado en ZINMO y de la actividad de enseñanza que se ejerce en el mismo por ZEDU.

En definitiva, la creación de un grupo de entidades para desarrollar una única actividad como es la actividad docente en un enclave concreto, multiplicando innecesariamente un entramado mercantil, cuando la citada actividad se desarrolla por una única sociedad, operando el resto como sociedades “auxiliares” realmente innecesarias desde un punto de vista económico, sin aportar ventaja alguna en dicho plano (si se excluye el aspecto fiscal), otorga a la creación y participación de estas entidades una eventual artificiosidad que nos lleva a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del mero ahorro fiscal que se produce al interponer en una actividad con exención limitada en el IVA (actividad de ZEDU) una sociedad (ZINMO) que puede deducir y recuperar inmediatamente el IVA soportado en la construcción del centro escolar, para retrasar el ingreso futuro de dichas cuotas de IVA en 50 años, sin considerar las circunstancias impredecibles que en dicho plazo pudieran acontecer.

QUINTO. - EXAMEN DE LAS ALEGACIONES DEL INTERESADO.

El art. 159.2 de la LGT, dispone: “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.”

Y el art. 194.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece:

“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.”

Con base en dichos preceptos se comunicó a la entidad la posible concurrencia de las circunstancias de conflicto en la aplicación de la norma, en fecha de 10/06/2022, concediendo un plazo de 15 días para presentar alegaciones.

La entidad, en fecha de 04/07/2022 presentó por Sede Electrónica dos documentos en los que realiza alegaciones, que se pasan a analizar y valorar.

El primer de ellos es propiamente el escrito de alegaciones, y el segundo un documento que ya fue presentado a la Inspección actuante el 4 de noviembre de 2020, como se recoge en la diligencia nº 2 de 26 de noviembre de 2020, con el título “Escrito explicativo de los motivos para la estructura del Grupo Z”.

Las alegaciones y la contestación a las mismas efectuadas por la Inspección y que constan en el informe de declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria remitido a esta Comisión y formuladas en los documentos referenciados son, sucintamente, las que siguientes:

“PRIMERA: Con la denominación “Justificación jurídico económica de la estructura del Grupo Z”, se remite al citado documento aportado el 26 de noviembre de 2020.

De acuerdo con este documento, los motivos de la estructura creada son los siguientes:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Primero: Se aduce a la forma habitual, patrón común, en la política de Z SOCIO cuando inicia un proyecto.

En el caso concreto de ZINMO y ZEDU, para acreditar la independencia de las entidades y de la explotación cada una de su actividad, se alega que el negocio de la enseñanza y la utilización del inmueble relacionado con dicha enseñanza, son dos negocios totalmente independientes, que pueden desarrollarse por actividad por entidades distintas y de una forma independiente.

Lo cual, evidentemente podría ser así, pero, y a juicio del actuario que suscribe, en el presente caso, eso no es así. Podría separarse la explotación del inmueble de la explotación de la enseñanza, y más aún, la actividad en su conjunto podría desagregarse en tantos negocios como se quieran, por ejemplo enseñanza, venta de libros, de otro material escolar, de ropa como chándal, uniformes zapatos etc., comedor, autobús, actividades extraescolares, utilización del inmueble, aspectos administrativos del desarrollo del negocio,...; y para cada una de dichas divisiones dentro del negocio o de la actividad se podría constituir una entidad para su desarrollo o explotación de forma independiente, y que prestase los servicios a la entidad que presta el servicio de la enseñanza. Y estas divisiones en negocios prestados por entidades distintas serían lícitas y podrían tener su justificación económica, administrativa, o de cualquier otro tipo.

Sin embargo, la división aquí realizada en dos entidades, una que presta el servicio de enseñanza en su conjunto, y otra que desarrolla la actividad inmobiliaria, no se ha realizado con criterios económicos y de independencia de actividades, sino que como se ha desarrollado a lo largo del presente informe ha habido una confusión de intereses entre las empresas creadas al efecto, con vinculación jurídica y económica, y que como ha quedado acreditado no estaba justificada desde ningún punto de vista, salvo el ahorro tributario, dicha división de actividades en dos entidades distintas.

Como se ha expuesto, el contrato de arrendamiento de obra con opción de compra sobre una construcción futura a desarrollar de acuerdo con las especificaciones del arrendatario, contiene una serie de condicionantes para ZINMO, que difícilmente se hubiesen pactado entre partes independiente.

Incluso la propia entidad, en el citado documento (pág. 1), reconoce que ha habido diferimiento en la tributación, al decir: "... ello al margen de que la estructura pueda generar un diferimiento (que no ahorro, dado que la carga fiscal final a medio plazo será mayor) en la tributación del IVA."

Es cierto que posteriormente ese local lo alquila la entidad que lo promueve (ZINMO) a la entidad que explota el negocio de enseñanza (ZEDU), repercutiéndole un IVA por dichos arrendamientos, IVA soportado para la entidad de enseñanza que no será deducible, sin embargo el grueso del IVA soportado en la promoción se ha producido con carácter previo al arrendamiento, con la compra del solar y la construcción del

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

edificio, y dicho IVA se ha podido deducir en el momento en que se ha soportado, aunque posteriormente parte de ese IVA se vaya trasladando previsiblemente de una manera paulatina (50 años) a la entidad que explota la enseñanza en la que no será deducible.

Sin embargo ese traslado se va a hacer a lo largo del contrato de arrendamiento que se ha estipulado en un plazo de 50 años, de acuerdo con dicho contrato de fecha de 1 de septiembre de 2019, de tal forma que aunque en su conjunto el IVA soportado no deducible pudiese llegar a ser el mismo, sin embargo se ha estado deduciendo desde el principio y se minorará esa deducción a lo largo de 50 años, por lo que hay un claro ahorro fiscal, al menos en diferimiento del ingreso del IVA, financiándose por tanto parte del proyecto con cargo a la Hacienda Pública mediante un diferimiento impositivo derivado de la estructura societaria creada.

Además, que 50 años es un plazo muy largo para poder hacer previsiones, los ciclos económicos pueden evolucionar de forma importante, las tendencias en los negocios, y en este caso, en la enseñanza, pueden cambiar de forma significativa.

En este aspecto, el interesado en su escrito de alegaciones de 4 de julio de 2022, manifiesta (pág. 3) que en ese plazo de 50 años habrá más IVA no deducible en términos nominales en la entidad arrendataria, por las facturas del arrendamiento, que el deducido por la arrendadora por la compra del solar y la promoción del colegio. Alegación que ya ha sido analizada, y hemos visto como al menos hay diferimiento en la tributación y sin existir justificación a la constitución de otra entidad para la promoción al margen del beneficio tributario, pero además hay que señalar, que si la promotora y propietaria del inmueble hubiese sido Z EDUCACIÓN, el IVA Soportado deducible para ésta sería 0 €, no solo por el solar, promoción y mobiliario, sino que tampoco se deduciría nada por el mantenimiento, reparaciones, mejoras, etc., sobre el local, mientras que al ser la propietaria Z INMOBILIARIA, no sólo se dedujo el IVA de la compra del solar y promoción, sino que se deducirá todo el IVA Soportado durante los 50 años del arrendamiento y posteriores si continúa, en lo relacionado con dichos gastos sobre el local. IVA soportado de la arrendadora que además es previsible que vaya en aumento, pues según vayan pasando los años, los mantenimientos reparaciones etc., serán mayores y más costosos, y, además, con el paso de los años se podrán realizar mejoras, adaptaciones, ampliaciones, etc., que también serán deducibles para ZINMO, y que no lo serían para ZEDU.

En este mismo punto se alega, así mismo, que el grupo en sentido amplio, al que pertenecen las entidades objeto de comprobación, lo constituyen otras entidades que desarrollan otros negocios. Sin embargo, dichos otros negocios sí que pueden tener independencia en sí mismos unos de otros, en cuanto a la actividad, el momento de su inicio y desarrollo, etc., y además al ser actividades con derecho a deducir el IVA soportado en su totalidad, la decisión sí que puede ser por motivos estratégicos, pero

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

en el caso de la enseñanza, la actividad es la misma, enseñanza, y la utilización del local es un aspecto más de dicha actividad de enseñanza, que no puede considerarse una actividad independiente, pues forma parte de la enseñanza, y que por tanto el desarrollo de la actividad es único, que no se promueve el local de forma independiente a la enseñanza, sino que se promueve para la explotación de dicha actividad, desarrollándose esta promoción de acuerdo con las necesidades de dicha actividad, y actividad concreta de enseñanza de ZEDU, no promoviéndose un edificio general de negocios u oficinas, ni tan siquiera un negocio de enseñanza general para poder arrendar a cualquier entidad de enseñanza, sino que se promueve para el negocio concreto de enseñanza de ZEDU, que además es un tipo de enseñanza distinta de la habitual, denominada ENSEÑANZA ESPECIAL, y que requiere de una distribución de espacios adaptados a dicho tipo de enseñanza, y que difícilmente puede ser utilizado en otra actividad sin antes hacer importantes reformas.

Por lo que podemos concluir que la promoción del edificio no se ha realizado de una forma independiente del negocio de la enseñanza, sino que forma parte todo del mismo proyecto, y que separar artificiosamente dicha promoción, como si de otra actividad independiente se tratase, y desarrollada por otra entidad del grupo, no obedece en el presente caso, como arriba ha quedado acreditado, a motivos estratégicos, negociales, etc., sino a una división artificial para poder deducirse todo el IVA soportado en la promoción desde el momento cero, desde que se empezó a soportar, que de otra manera, si no se hubiese realizado esa división artificiosa, dicho IVA Soportado no hubiese sido deducible en ninguna medida.

Segundo: *Continúa el escrito de 04/11/2020, aduciendo que con la creación de las dos entidades y las dos actividades hay aislamiento del riesgo de cada una de las actividades.*

Si bien, por todas las cláusulas y condiciones de los contratos, ZINMO ni tiene capacidad independiente de decisión respecto del inmueble, ni tiene riesgo independiente de ZEDU. Y además en las propias alegaciones se dice a continuación que los inversores en los primeros años son comunes para diversificar el riesgo por si una de las actividades no fuese bien y la otra sí, lo que parece que sea contrario a lo dicho anteriormente. Y en realidad, no es que los inversores hayan sido los mismos en el inicio, es que el 100% de las participaciones de las dos entidades pertenecen a la dominante ZGRUP, siendo este un elemento más considerado para ver que el entramado de sociedades y actividades han tenido como única justificación el ahorro fiscal.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Es decir, se justifica la división de la actividad en dos entidades para aislar los riesgos de cada una de ellas, pero se justifica que los inversores, o el inversor en el presente caso, de cada entidad sea el mismo en ambas para unificar el riesgo por si una actividad va bien y la otra va mal.

Tercero: *Se aduce también que, en el peor de los casos, y si el modelo educativo no resulta exitoso porque no es aceptado por el mercado, al menos tienen la opción de rentabilizar el edificio con otra propuesta educativa, al ser el edificio de otra entidad.*

Sin embargo, eso no justifica en absoluto la promoción del edificio por otra entidad, pues hubiese sido lo mismo que si lo promueve la entidad de enseñanza, que si el negocio no funciona, siempre podría dedicar el edificio a otra propuesta educativa, o arrendarlo a terceros ajenos al grupo, o venderlo. Lo cual, además, no podría hacer ZINMO que por las condiciones contractuales está “con las manos atadas” respecto del inmueble por un plazo de al menos 50 años, y que por tanto sería ZEDU la que si su modelo educativo no resulta exitoso, pudiese usar el inmueble con otra propuesta educativa, en palabras de las alegaciones, y ello al margen de la propietaria ZINMO.

Y ello al margen de que al construir el edificio para el tipo de enseñanza que desarrolla ZEDU, ENSEÑANZA ESPECIAL, difícilmente el edificio pueda utilizarse para otra propuesta educativa, al menos sin las reformas pertinentes.

Cuarto: *Se dice también que, con la separación del aspecto inmobiliario en otra entidad del grupo, que se tiene la posibilidad de dar entrada a nuevos inversores de forma diferenciada para cada uno de los proyectos: el proyecto inmobiliario y el proyecto educativo.*

Sin embargo, lo cierto es que las dos entidades, ZINMO, promotora del edificio del colegio, y ZEDU, la que explota el colegio, son capital 100% de ZGRUP, no está diseminado su accionariado, y que ZGRUP está participada por otras entidades y personas, siendo la mayoritaria Z SOCIO con un 47,57%, y que todas estas personas participan simultáneamente de forma directa o indirecta en todas las entidades con sus actividades, y si transmiten sus participaciones, los nuevos inversores vuelven a participar en todas por igual. No justificándose, por la hipotética posibilidad de que ZGRUP pueda vender las participaciones o parte de ellas de ZINMO o ZEDU, la separación del negocio conjunto de enseñanza con local propio en dos entidades, una con derecho a deducir todo el IVA Soportado, y otra sin derecho a deducir el IVA Soportado, además de que el control de ZGRUP está constituido básicamente por Z SOCIO con un 47.57%, y ésta está controlada por XX.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Pero es que, además, difícilmente nadie ajeno al grupo adquiriría participaciones de ZINMO, propietaria de un inmueble que no puede disponer libremente de él por las condiciones contractuales pactadas con ZEDU, en al menos los próximos 50 años, y que la rentabilidad que genera, en porcentaje sobre el valor de la inversión está muy por debajo de las rentabilidades del mercado, como arriba se ha acreditado.

Quinto: *Sigue el escrito, indicando que con la separación existe también la posibilidad de una venta futura solo de una de las actividades. Y nuevamente esta posibilidad, como otras citadas, son ventajas que se pueden encontrar de la forma en que se ha desarrollado, como se podrían encontrar otras ventajas en otra forma de desarrollo o explotación. Que quizás en un futuro, dentro de los próximos 50 años pudiese pensarse en vender el negocio de enseñanza, pero venderlo por partes*

Lo que igualmente se podría hacer, aunque todo perteneciese a la misma sociedad, pues en cualquier momento se podría separar y enajenar una parte del negocio, o estructurar el grupo de otra manera en un futuro cuando esas posibilidades futuras que se están aduciendo fuesen una realidad. Además de que como ya hemos dicho, difícilmente nadie ajeno al grupo adquiriría el inmueble por los motivos ya citados.

Esto es, estas manifestaciones parecen un poco rebuscadas para justificar lo no que no se ha justificado con criterios económicos y de mercado, pero que no desvirtúan que el motivo fundamental de lo realizado ha sido el ahorro tributario de una forma artificiosa.

Sexto: *Se aduce a la posibilidad de crecimiento y expansión de cada actividad de forma independiente.*

A lo que procede responder de la misma manera que en la alegación anterior, que igualmente se podría hacer, aunque no se hubiese desdoblado la actividad en dos entidades. Continúa diciendo que, de hecho, ZINMO ya alquila un inmueble a un tercero del grupo Z, si bien dicho alquiler es cuantitativamente residual, y además, dicho alquiler lo podría hacer igual ZEDU si hubiese sido la propietaria del local, y que eso no justifica la separación artificiosa para el ahorro impositivo.

Finalmente, concluye este documento de 04/11/2020, indicando que hay otros motivos que no pueden acreditarse hasta que la actividad despegue y ambos proyectos adquieran cierta madurez.

Lo que parece significar que se decidió esta división por si acaso, y quizás hubiese sido más lógico desde el punto de vista económico, no hacer la división en dos entidades desde el principio, pues se han instrumentado como si de un único ente se tratase en cuanto a financiación, a dependencia contractual entre ambas,, y si en un futuro el

desarrollo de la actividad evolucionase en otro sentido que aconsejara la separación, estructurar el grupo y o la actividad acorde a las necesidades de ese momento.

SEGUNDA: *En la segunda alegación del escrito de 04/07/2022, el obligado tributario realiza distintas manifestaciones en relación a los distintos argumentos puesto de manifestó por esta Inspección, en su diligencia nº 4, de 10 de junio de 2022.*

- Respecto a la dirección única del grupo alega que no existe una dirección única de las entidades, ya que, aunque Z SOCIO fuera el socio mayoritario, no tenía una posición de control, pues solo ostentaba el 47,57%, y que esta posición le permite tener una influencia significativa y haber sido nombrada la Administradora Única de la Sociedad, pero debe rendir cuentas ante la Junta General de Socios, verdadera dirección de la Sociedad.

Pero lo cierto que la dirección del grupo ha quedado acreditada por todos los hechos arriba descritos, que hay una dirección única, y que esta es ejercida por la persona física XX, no volviendo a reiterar lo expuesto arriba por evitar reiteraciones innecesarias.

- Respecto a la FINANCIACIÓN se dice que la entidad financiera obligó a las demás entidades del Grupo ZEDU a posicionarse como avalistas de la deuda de ZINMO, convirtiéndose en un riesgo común, pero que esto no era la idea inicial al constituir la sociedad de manera independiente y que se espera que, en el futuro, cuando la sociedad ya tenga un pasado de rentabilidad consolidado, se pueda pedir financiación de manera independiente.

*Pero lo cierto es que la financiación, y como se ha desarrollado arriba, fue financiación interna del grupo fundamentalmente, y en la financiación externa, el grupo fueron avalistas, según se dice por exigencia del banco, lo cual fue sin duda porque el banco no confió en la solvencia de ZINMO por si sola. Incluso en la propia escritura de préstamo se dice: **“el prestatario deja expresa constancia de que empleará el mismo para la ordenación económica de su actividad empresarial, no erigiéndose, por tanto, el prestatario en el destinatario final de la financiación.”***

- Respecto al precio pactado por el alquiler se alega que en todo momento se persiguió la fijación de un precio de mercado que cumpliera con los requisitos exigidos para las entidades vinculadas, por lo que, tras realizar un análisis del precio por metro cuadrado en alquiler de inmuebles de características similares se concluyó que el precio del alquiler fijado en la repercusión del coste anual incrementado en un 6% cumplía esta prerrogativa.

Sin embargo, como se ha acreditado, la rentabilidad del alquiler oscila en torno al 2% sobre el valor de la inversión, cuando la rentabilidad en el mercado según los portales inmobiliarios es muy superior.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- Por último, respecto a los incumplimientos como el retraso en el pago y constitución de fianza, alega que la incidencia de las facturas del principio, y el retraso en el pago fue una situación excepcional por haber sido el primero en el que se calcularon los costes y se procedió a la regularización procedente. Que, al no tener la experiencia de otros años, la determinación de esta primera regularización fue más costosa de realizar para el departamento administrativo y contable de la Sociedad y se retrasó más de lo deseado, procediendo, no obstante, a regularizarse dentro del año natural. Y que tampoco se incumplió con el pago de la fianza; esto es, ZEDU sí que abonó la fianza por el arrendamiento a ZINMO, tal y como consta en la contabilidad de ZINMO, lo que no se hizo por parte de ZINMO fue el depósito de esta fianza en el organismo competente.

Decir a este respecto que dichos incumplimientos no se hubiesen producido entre partes independientes, pero que de cualquier forma, no son estos los motivos por los que por esta Inspección se considera la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, sino todos los motivos de gran peso que se han ido exponiendo uno a uno a lo largo de este informe, y que estos incumplimientos se han reflejado como elementos adicionales que refuerzan la tesis expuesta de que las entidades no han desarrollado su actividad de forma independiente, sino que han funcionado como si de un único ente se tratase, el grupo, y bajo una dirección común, XX”.

IV. CONCLUSIONES

La Comisión considera, en definitiva, que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal, sin que existiesen motivos económicos para justificar por sí mismos la creación e intervención de ZINMO y sin que los motivos aludidos sobre posibles circunstancias futuras sean de entidad suficiente para compensar los costes económicos y de gestión en el momento de la constitución ZINMO. Por ello, se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados mediante cláusulas en los contratos firmados con ZEDU, de acuerdo con las exclusivas exigencias de esta entidad, que desvirtúan la independencia de ZINMO en la construcción y gestión del arrendamiento del Colegio, que va a ser objeto de explotación por ZEDU en la aplicación del método educativo especial; de suerte que la creación e interposición artificiosa de ZINMO responde únicamente y se justifica económicamente, a la limitación de la deducibilidad del IVA soportado con la que cuenta ZEDU por razón de la actividad que ejerce, que le habría impedido obtener una devolución de dicho IVA en la construcción del complejo educativo y la adquisición del mobiliario necesario.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La obtención de este ahorro fiscal ha sido el único efecto relevante que deriva de las operaciones realizadas. La artificiosidad de las operaciones, consideradas en su conjunto, la inexistencia de efectos económicos relevantes distintos del ahorro fiscal que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el propio ahorro fiscal obtenido a través de las mismas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT.

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 Z INMOBILIARIA 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 IVA en los períodos 1T a 4T de 2017 y de enero 2018 a diciembre 2019.

A 27 de septiembre de 2022,

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL