

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCR010817

**INFORME de la Comisión Consultiva, sobre conflicto en la aplicación de la norma: Conflicto n.º 3. Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa sociedad para deducción del IVA soportado.**

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

### «A» FUNDACIÓN INTERNACIONAL SL

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

## I. ANTECEDENTES

### Primero.

Por la Inspección de los Tributos del Estado se han venido siguiendo actuaciones inspectoras de comprobación e investigación cerca de la sociedad interesada, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos impositivos 2T/2011 a 2T/2012, y julio/2012 a agosto/2012.

«A» FUNDACIÓN INTERNACIONAL SL, es una mercantil cuyo único socio es la «FUNDACIÓN INTERNACIONAL». En adelante nos referiremos a estas entidades como «A» y la FUNDACIÓN, respectivamente.

### Segundo.

«A» fue objeto de una primera comprobación inspectora en la que se dictaron acuerdos de liquidación y sancionadores que, como consecuencia de la estimación del recurso contencioso- administrativo presentado por la interesada, fueron anulados por la Audiencia Nacional en Sentencia de fecha X.

Consecuentemente, se dictaron los acuerdos de ejecución que anularon tales liquidaciones y sanciones con correlativa práctica de las devoluciones correspondientes a la entidad.

### Tercero.

El X de marzo de 2021, el Inspector-Jefe dictó acuerdo de inclusión en plan de inspección de la interesada por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2T/2011 a 2T/2012, y julio/2012 a agosto/2012, cuyo inicio se le notificó el mismo día X/03/2021 mediante la preceptiva comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general.

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

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

Dicho informe, junto con las alegaciones y los respectivos expedientes administrativos, fueron remitidos al órgano competente para liquidar, quien, a la vista de todo lo anterior, convino en que podrían efectivamente concurrir las circunstancias constituyentes de tal instituto jurídico. Así, el pasado X de junio dicho órgano dirigió a esta Comisión Consultiva oficio en solicitud de informe vinculante, al que adjuntó los citados antecedentes.

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

## II. HECHOS

### Primero.

Los hechos relevantes y no controvertidos, tal como se encuentran relacionados en la referida sentencia de la Audiencia Nacional de fecha X, son:

1. «A» se constituyó mediante escritura pública de fecha X de abril de 2011 con un capital social de X euros aportado por su único socio, la FUNDACIÓN, cuyo objeto consistía en «[l]a adquisición, tenencia, disfrute, administración (...) de toda clase de bienes inmuebles, rústicos y urbanos, así como su cesión y explotación e igualmente su promoción», ampliado posteriormente a «b) Prestación del servicio de transporte terrestre urbano colectivo en autobús (...) y que se ofrece a los alumnos de la ESCUELA. c) Prestación de actividades de carácter extraescolar (...) que se ofrecen a los alumnos de la ESCUELA. d) Prestación de servicios de alimentación realizados en el ámbito del comedor escolar ofrecido para los alumnos de la ESCUELA. e) Comercio al por menor de artículos de material de escribir, papelería, libros de enseñanza reglada, prendas deportivas, uniformes escolares, [...]»

2. El X de septiembre de 2010, la FUNDACIÓN formalizó con el AYUNTAMIENTO un contrato de concesión demanial, por un plazo máximo de 75 años y un canon anual de 6x.xxx euros, de uso privativo de dos parcelas municipales para la construcción y posterior explotación de un centro de enseñanza reglada en lengua extranjera de titularidad privada.

3. El X de abril de 2011 el CONSORCIO TURÍSTICO concede a la FUNDACIÓN la licencia de obras para la construcción del complejo educativo y se aprueban las liquidaciones tributarias correspondientes al Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) y la tasa de licencia de obras.

4. En el Pleno del Ayuntamiento de X de septiembre de 2011 acordó:

a. Conocer de la constitución de la sociedad «A» y de los estatutos que regulan su actividad, que será el ente instrumental de la FUNDACIÓN para promover y ejecutar la construcción y edificación del complejo educativo.

b. Autorizar a la FUNDACIÓN a gravar la concesión demanial con un derecho real de hipoteca, debiendo cancelarse dicha hipoteca, en todo caso, a cargo exclusivo de la FUNDACIÓN, dos años antes de la fecha fijada para la finalización de la vigencia de la concesión.

c. Requerir a la FUNDACIÓN la aportación de la documentación que justifique la aptitud técnica de «B» para ejecutar las obras de construcción del complejo educativo, ya que de lo contrario no se podrá autorizar dicha autorización.

5. El X de octubre de 2011, el AYUNTAMIENTO acordó autorizar a la FUNDACIÓN la subcontratación de las obras de construcción del complejo educativo con la entidad «B», advirtiéndole que la subcontratista quedaba vinculada y obligada solo ante la FUNDACIÓN, que asumía la total responsabilidad de la ejecución de las obras ante el Ayuntamiento. Para acometer la construcción del colegio se acudió a la financiación ajena con el Banco «S» y «Z» e «Y», figurando como prestatario «A», con el aval de FUNDACIÓN.

6. El X de agosto de 2012 se firma el acta de recepción de las obras de nueva construcción del edificio de la ESCUELA por parte de la entidad «B» y «A».

7. El X de septiembre de 2012 se firma entre la entidad «A», como propietaria de las instalaciones citadas en el anexo I de dicho contrato, y la FUNDACIÓN, contrato de arrendamiento de parte de las instalaciones para el desarrollo de la actividad de enseñanza por parte de la FUNDACIÓN. Se indica que harán uso conjunto de dichas instalaciones, desarrollando la entidad los servicios complementarios de la escuela. Se fija una duración del contrato de 25 años y no se establece una cuantía determinada de la renta, sino que se especifica como se tiene que calcular (en función del coste definitivo de la edificación, el tipo de interés y los metros cedidos en arrendamiento, incorporando los cálculos y la cuantía como anexo).

8. El X de marzo de 2013, se otorga escritura de declaración de obra nueva terminada por parte de la FUNDACIÓN y de «A», recogiendo en ella, entre otros, los siguientes extremos:

a. La FUNDACIÓN es titular del derecho de concesión administrativa y la sociedad «A» es el ente instrumental de la FUNDACIÓN para promover y ejecutar la construcción de la edificación del complejo educativo según acuerdo del AYUNTAMIENTO del día X de septiembre de 2011, también es titular de la construcción en base a dicha autorización y al haber contratado las obras a la empresa constructora «B» según certificado final de obra.

b. La FUNDACIÓN, a los efectos notariales-registrales, y la entidad «A», a los restantes efectos legales, han construido la primera fase del centro docente para la enseñanza.

c. La FUNDACIÓN y la entidad «A» comparten la edificación del complejo educacional según superficies y áreas delimitadas por el arquitecto en el contrato de arrendamiento suscrito entre ambas entidades y según las actividades desarrolladas por cada entidad, siendo la FUNDACIÓN la que desarrolla las actividades educativas con un porcentaje de superficie del 55% y siendo la sociedad «A» la que desarrolla las actividades complementarias con un porcentaje del 45%.

### **Segundo.** *Actividades de la interesada y de su socio único.*

Mediante escritura pública de X de agosto de 2012 se había formalizado la modificación del objeto social de «A», de modo que, además de la gestión inmobiliaria, pasó a estar constituido por las siguientes actividades:

a) Gestión inmobiliaria. En particular la actividad inmobiliaria se llevara a cabo en relación al objeto social de la FUNDACIÓN, es decir, en relación a construcciones y edificaciones de especial interés general en las que se llevaran a cabo actividades docentes y complementarias de la escuela o escuelas de la Fundación.

b) Prestación del servicio de transporte terrestre urbano colectivo en autobús, de carácter regular y escolar, mediante empresas de transporte de pasajeros autorizadas para la prestación del servicio de transporte escolar y que se los alumnos de la ESCUELA.

c) Prestación de actividades de carácter extraescolar como es la música, los idiomas, los deportes y otras actividades similares que se ofrecen a los alumnos de la ESCUELA.

d) Prestación de servicios de alimentación relacionados en el ámbito del comedor escolar ofrecido para los alumnos de la ESCUELA.

e) Comercio al por menor de artículos de material de escribir, papelería, libros de enseñanza reglada, prendas deportivas, uniformes escolares, aparatos informáticos, *hard*, *software*, blocs así como cualquier otro producto o material escolar.

Por su parte, la actividad de la FUNDACIÓN es la enseñanza reglada, del epígrafe 931.4 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.)

### **Tercero.** *Composición de los órganos de gobierno de ambas entidades.*

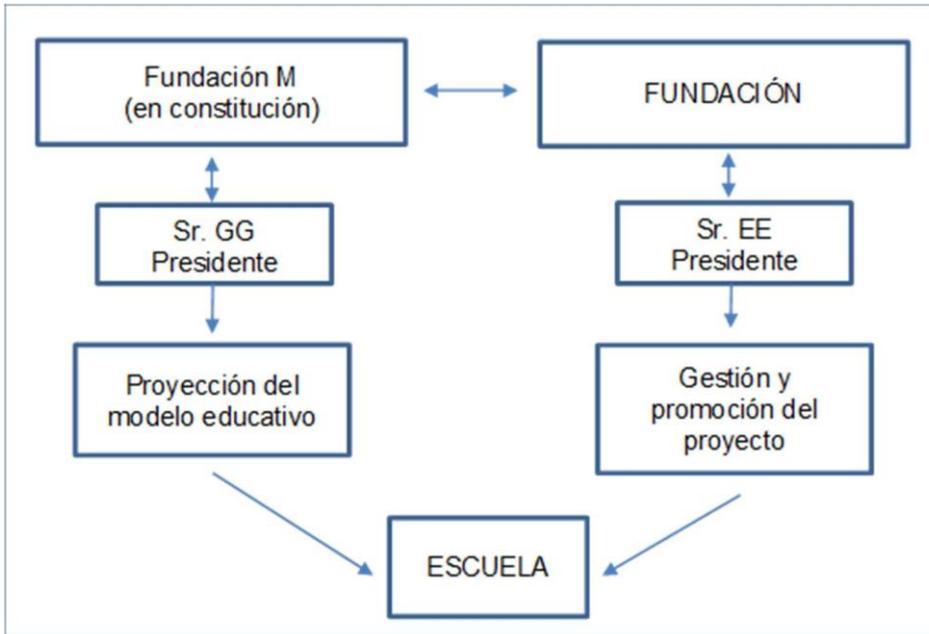
Conforme a la información obrante en la Base de Datos de la AEAT, los administradores de «A» en 2012 y 2013 fueron:

N.I.F.	NOMBRE Y APELLIDOS
	AA
	BB
	CC
	DD
	EE
	FF

Los órganos de gestión de la FUNDACIÓN son

Promotores de la ESCUELA

# DEF.- Fiscal Impuestos



La ESCUELA es promovida por una estructura bifundacional

Órganos de gestión de la FUNDACIÓN

PATRONATO:		COMITÉ EJECUTIVO:
EE (Presidente)		1. EE
GG (Vicepresidente)		2. II
HH		3. GG
II		4. BB
JJ		5. CC
KK		
LL		
MM		
NN		
0	OO	
.		
1	PP	
.		
2	BB	EQUIPO DIRECTIVO:
.		
3	DD	DIRECTOR GENERAL:
.		
4	QQ	FF
.		
5	RR	DIRECTOR PEDAGÓGICO:
.		
6	SS	VV
.		
7	AA	
.		
8	TT	
.		
9	CC	
.		

Se constata que los administradores de «A» son todos ellos miembros de los órganos de dirección de la FUNDACIÓN.

**Cuarto.**

Una vez construido el inmueble, se firmó como se ha mencionado un contrato de arrendamiento de parte del mismo a la FUNDACIÓN. De esta forma, se separaron formalmente las actividades de enseñanza reglada correspondiente a la FUNDACIÓN, por un lado, y, por otro, las actividades extraescolares que asumió «A» (música, idiomas, deportes, transportes, servicios de alimentación, y comercio al por menor de artículos de material de escribir, papelería, libros de enseñanza, prendas de vestir, etc.). El contrato contemplaba expresamente la utilización conjunta por ambas entidades de los espacios de uso común.

Según dicho contrato de arrendamiento, la FUNDACIÓN desarrolla actividades educativas en un porcentaje de la superficie del 55% y «A» las actividades complementarias en el restante 45%.

Por consiguiente, la entidad prestadora de actividades complementarias a las escolares resulta ser la propietaria del edificio de nueva construcción en el que su socio único, la FUNDACIÓN, presta la actividad principal de servicios docentes, en régimen de arrendamiento.

Por su actividad, «A» tiene derecho a la deducción (o devolución) del IVA soportado en la construcción del inmueble, puesto que se dedica a la prestación de servicios sujetos y no exentos del impuesto (arts. 92 y ss. LIVA). En efecto, la actividad de arrendamiento de inmuebles no destinados a vivienda está sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por su parte, la enseñanza es una actividad exenta del impuesto, cuyas operaciones, por tanto, no generan el derecho a deducción de las cuotas soportadas (artículos 20.Uno y 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA).

«A», pues, solicitó la devolución del IVA soportado por un importe de X € en la declaración correspondiente a julio de 2012, y de X € en la de agosto del mismo año 2012.

**Quinto.**

La interesada presentó un escrito de alegaciones en el que expresa su convicción en la improcedencia de que se inicie el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», habida cuenta de lo que disponen los artículos 118 de la Constitución y 103 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en cuanto a la obligatoriedad de cumplir y ejecutar las sentencias judiciales. Considera que estamos ante un supuesto de cosa juzgada, pues la sentencia de la Audiencia Nacional devino firme, por lo que carece de sentido que ahora se quiera revisar una sentencia «en la que quedó confirmada la inexistencia de simulación, y en cualquier caso de actos o negocios artificiosos o impropios».

Luego de relacionar las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes en el proceso de construcción del inmueble de constante referencia, se aduce que la resolución de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de X de julio 2014 que consideró conforme a derecho la devolución del IVA, constituye un acto propio de la Administración tributaria que debería haberse tomado en consideración.

Seguidamente transcribe -uno de ellos, por duplicado- aquellos párrafos de la sentencia de la Audiencia Nacional que estima en apoyo de su pretensión, fundamentalmente declarativos de la inexistencia de simulación, de los que extrae un respaldo a su conclusión de la improcedencia de la vía del conflicto en este supuesto.

El informe de la Inspección ofrece contestación a las alegaciones formuladas, y en concreto, respecto a la relativa al pronunciamiento de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, recuerda que se trata de una liquidación dictada en un procedimiento de comprobación limitada de la solicitud de devolución de IVA del periodo nº 10 del ejercicio 2013. Por ello, estima que no es posible considerar que tal devolución de octubre de 2013 acordada en el seno de un procedimiento de comprobación limitada pueda tener efectos vinculantes para la Administración en relación con el IVA de los periodos 2/2011 a 2/2012, y Julio/2012 a Agosto/2012, objeto del procedimiento inspector en el seno del cual se está analizando la existencia o no de un conflicto en la aplicación de la norma en la realización de unas operaciones «que resultan de todo punto ajenas al procedimiento gestor mencionado».

**Sexto. Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha X. Razonamientos.**

Como se ha dicho, en una primera instancia, la Inspección regularizó la situación tributaria de la entidad por considerar la existencia de simulación en la operativa seguida. No obstante, la Sentencia de la Audiencia Nacional ha rechazado esta posibilidad, no sin reconocer (FJ Quinto) la dificultad práctica para deslindarla de otras figuras elusorias o abusivas cuya «única finalidad relevante es la de eludir la efectiva tributación mediante operaciones y mecanismos insustanciales pero legales creados con un espurio fin».

No obstante, y con carácter previo, el Tribunal realiza una advertencia en el Fundamento Cuarto. Literalmente, afirma que «si no hay simulación, al margen de que los contratos celebrados pudieran ser calificados con arreglo a otra forma de elusión fiscal, la liquidación debe ser anulada», pues fue este el criterio de regularización al que se acudió y, como dice el propio Tribunal, valorar si efectivamente se estaba ante un supuesto de simulación era «lo único que se nos exige en este debate».

Examinadas por la Sala las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado, la conclusión a la que llega es que no encuentra visos de la simulación con base a la que se regularizó. Antes bien, *«lo que revela el resultado de la Inspección es que la estructura negociada entre “A” y FUNDACIÓN obedece o debió reconducirse al conflicto en la aplicación de la norma, al que no acudió la Inspección en el proceso de regularización»* (FJ Séptimo). Difícilmente puede concurrir simulación, a su parecer, cuando en el entramado de negocios jurídicos participan terceros ajenos a las partes implicadas, cuya vinculación era por demás notoria para esos terceros.

Ahora bien, también señala expresamente el Tribunal que la conclusión a la que llega no implica dar *«por buena ni la trama negociada ni su resultado»* (FJ Octavo). Para ello trae a colación la abundante jurisprudencia europea recaída sobre las prácticas abusivas y su prohibición, y finaliza: *«No podemos dar por bueno que se lleve por simulación un supuesto donde no concurre ningún viso de ocultación, falacia, mentira o falsedad, y sí todos los elementos que podrían encajar en una figura anti elusión como el conflicto en la aplicación de la norma...»*

### III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **Primero. Competencia.**

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

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

*Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:*

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

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

#### **Segundo. Procedimiento.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar. En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*«En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe*

*simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.»*

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

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

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

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

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

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme-, no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (vid., en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16). De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho

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

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

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

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

#### **Cuarto. Circunstancias fácticas concurrentes.**

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

- La FUNDACIÓN, impulsada por personalidades del sector educativo y empresarial del ámbito territorial de LA PROVINCIA, es la promotora de la Escuela cuyo proceso de edificación está en el origen de la cuestión aquí debatida.

- En la época de la constitución de la sociedad aquí interesada (X de abril de 2011), la FUNDACIÓN se encontraba a punto de iniciar la construcción de un colegio sobre fincas del AYUNTAMIENTO en virtud de un derecho de superficie temporal (75 años) por el que paga un canon de 6x.xxx euros anuales. La FUNDACIÓN es así la titular de los derechos de concesión demanial que le otorgaban el uso privativo sobre las dos parcelas municipales en que se iba a construir el centro educativo, y, asimismo, de la licencia de obras de construcción sobre ellas. En el título concesional, la FUNDACIÓN se comprometió a prestar los servicios de enseñanza.

- «A» es una entidad creada por la propia FUNDACIÓN, que ostenta el 100% de su capital social.

- Durante el proceso de construcción de las obras, «A» carece de trabajadores.

- La FUNDACIÓN figura no sólo como titular registral de tales derechos, sino que también es el obligado tributario en los tributos locales que gravaron la construcción del centro (licencia de obras e ICIO, en los que solicitó y obtuvo bonificaciones por mor de su condición de entidad sin ánimo de lucro), y pidió subvenciones a la COMUNIDAD AUTÓNOMA para financiar infraestructuras (por ejemplo, laboratorios) integrantes del centro.

- El X de julio de 2021, la FUNDACIÓN comunicó al AYUNTAMIENTO que la entidad «A» sería la que llevaría a cabo las obras y la construcción de todo el complejo educativo de la ESCUELA. El Pleno del Ayuntamiento autorizó, mediante acuerdo de X de septiembre de 2011, que la sociedad interesada «A», como ente instrumental de la FUNDACIÓN, construyera el edificio destinado a servir de centro docente, aunque la concesión del suelo perteneciera, como se ha dicho, a la FUNDACIÓN. La expresión «ente instrumental» se repetirá en la escritura de declaración de obra nueva de X de marzo de 2013.

- De esta forma, merced a la interposición de «A», fue ésta quien soportó el IVA devengado por la construcción del centro docente, y solicitó de la AEAT la devolución de esas cuotas, en cumplimiento formal de la normativa, ya que su actividad (promoción de edificaciones para arrendamiento de locales) está sujeta y no exenta de IVA, a diferencia de la enseñanza.

- Una vez construido y recibido el complejo educacional se otorgó la escritura de declaración de obra nueva en X/03/2013. Previamente, el X de septiembre de 2012, se había suscrito entre «A» y la FUNDACIÓN un contrato

de arrendamiento por el que la entidad interesada arrienda el 55% de la superficie del complejo a la FUNDACIÓN, y se reservaba el resto, es decir, el 45%, para el desarrollo por su parte de actividades complementarias como el comedor, el transporte, venta de material escolar, uniformes, actividades extraescolares de alumnos y familiares...

**Quinto.** *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.*

Es claro que la intervención de «A» en la operación ha permitido a la FUNDACIÓN (socio único de esta mercantil) la deducción íntegra de un IVA que prima facie no le habría sido dable deducir. En efecto, a la hora de materializar su voluntad de edificar un centro educativo de nueva planta, la FUNDACIÓN no contrató directamente su construcción. Esta habría sido la forma recta de operar, puesto que la FUNDACIÓN no es tan sólo la impulsora del proyecto docente que iba a desarrollarse en la nueva escuela, sino que a la sazón es también la titular del contrato de concesión demanial para el uso privativo de las parcelas, así como de la licencia municipal de obras de construcción sobre las mismas.

De haber actuado así, la FUNDACIÓN habría sido la destinataria de las facturas de la construcción y sin duda el IVA soportado no habría tenido la condición de deducible, pues la FUNDACIÓN es un sujeto pasivo cuyas operaciones no generan el derecho a deducir las cuotas soportadas, en virtud de los artículos 20.Uno.9º y 94 LIVA.

Se decidió pues que una entidad, constituida para la ocasión por la propia FUNDACIÓN y de su entera propiedad, promoviera la construcción y, una vez finalizada, le cediera en arrendamiento el inmueble e instalaciones, para que la FUNDACIÓN -ahora sí- desarrollase en él la actividad de enseñanza.

Como consecuencia de este esquema de actuación, «A» se ha deducido el impuesto soportado en las obras de construcción y ha obtenido las correspondientes devoluciones, lo que nunca podría haber hecho la FUNDACIÓN, en tanto que prestadora de servicios exentos. En definitiva, y como es fácil deducir, el efecto inmediato de que sea «A» quien construye el inmueble no es otra que la reducción de la carga tributaria por IVA.

Esta es una clara ventaja fiscal, para cuya obtención se ha instrumentado una forma de actuar chocante por impropia y que, fuera como parece de cualquier otra significación mercantil o empresarial, evidenciaría así su condición de artificio. En definitiva, el resultado económico finalmente obtenido con las operaciones detalladas es la ventaja de recuperar las cuotas de IVA soportado que la FUNDACIÓN no hubiera podido conseguir directamente por sí misma, burlando así los principios del ordenamiento tributario español y europeo.

La operatoria seguida carece aparentemente de cualquier otra sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que se haya obtenido ningún efecto jurídico, económico u organizativo distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. En este sentido, debe decirse que la sedicente separación de funciones entre ambas entidades no guarda ninguna consistencia a la vista del proyecto docente y la filosofía educativa que inspira el modelo pedagógico integral liderado por la FUNDACIÓN. La distinción y encomienda a la participada «A» de los servicios accesorios a la enseñanza (actividades «extraescolares»: idiomas, música, venta de material, etc.) resulta artificiosa por incoherente cuando el proyecto docente de la escuela resalta precisamente como una de sus fortalezas y características distintivas el hecho de ser único y dirigido a procurar una formación y desarrollo integrales del alumno.

Sea como fuere, y como el informe concluye, es claro que no se advierte ninguna consecuencia significativa al margen de la fiscal -ya sea pedagógica, social, organizativa, o económica-, de llevar a cabo la gestión y el desarrollo de las actividades por separado. Y cabe en este sentido señalar especialmente que incluso en tal caso, ello no justificaría la necesidad de que el titular de las construcciones e instalaciones tenga que ser «A» y no la FUNDACIÓN, que es, debe insistirse, la verdadera promotora del Centro educativo.

En este sentido, no es desdeñable la circunstancia de que la actividad que la interesada dice realizar deviene en la práctica imposible cuando, como es el caso, en los períodos de referencia no disponía de personal que le permitiera acometer la gestión y supervisión del proceso constructivo que teóricamente promovió y contrató (ni consta tampoco su externalización). La propia entidad ha admitido sin ambages ante la Inspección que no tenía empleados sino un Consejo (cuyo director lo era asimismo de la FUNDACIÓN), y que el control de la construcción se hizo desde la FUNDACIÓN (diligencia de 13 de julio de 2012): «*el control de la construcción se hace desde la FUNDACIÓN, todo el personal contratado lo tiene la FUNDACIÓN*». Efectivamente, la FUNDACIÓN, que sí contaba con empleados (7) en el período 2011-agosto de 2012, incluso había constituido un Comité Ejecutivo a la vista de la complejidad del proyecto pedagógico y de obra, «*dado que la creación de una escuela exige toda la dedicación posible por la magnitud de las acciones, ingresos, complejidad del proyecto pedagógico y de obra y el control del personal para dirigir las gestiones que la actividad fundacional comporta*». En lo que se refiere pues a los demás aspectos de la operación -excluido el fiscal-, la intervención de «A» se confirma como puramente nominal.

**Sexto.**

Abunda en lo anterior el examen del contrato de arrendamiento suscrito entre ambas partes, en X de septiembre de 2012, esto es, antes de la finalización de las obras de construcción (la escritura pública de declaración de obra nueva es de X/03/2013).

Como se ha dicho, en el mismo se pacta el alquiler parcial del nuevo centro a la FUNDACIÓN, a partir de un reparto de la superficie entre ambos bloques de actividades del 55%/45%, para la enseñanza y el resto, respectivamente, que resulta difícilmente comprensible, dado que no parece razonable tal asignación de usos entre la actividad principal, que es la que da sentido a la propia existencia del Centro, y las accesorias, que sorprendentemente ocuparían poco menos de la mitad de su total superficie. En la propia escritura de obra nueva puede leerse que es «la FUNDACIÓN la que desarrolla las actividades educativas con un porcentaje de superficie del 55% y siendo “A” ... la que desarrolla las actividades complementarias, como son el comedor, transporte, venta de material escolar y uniformes y actividades extraescolares de alumnos y familiares con un porcentaje del 45%». En cualquier caso, se trata de una proporción que no se podía sustentar en la verdadera distribución que se pudiera producir en el futuro con base en ocupaciones reales (y no consta que se haya ajustado a posteriori), y que en puridad no parece plausible que un arrendador no vinculado al arrendatario pudiera aceptar.

Según el contrato, los metros cuadrados destinados a cada uso se obtienen a partir de las horas de utilización: por ejemplo, se ha decidido (sin que consten las razones para indicar un número de horas y no otro distinto) que una planta del edificio tiene un uso para enseñanza de 30 horas semanales y de 14 horas para extraescolar. Esto es, que cada semana ese espacio es utilizado en un 68,18% para actividades escolares y un 31,81% para actividades extraescolares. De este modo, el total de m<sup>2</sup> multiplicado por cada uno de los porcentajes arroja los m<sup>2</sup> imputados a docencia y los imputados a extraescolar.

Asimismo, el contrato calcula (anexo 2.C) la renta del alquiler a partir del coste definitivo de la edificación, que fija en 9.xxx.xxx,xx €, y de una rentabilidad anual del 6%, por lo que la cesión del 55% conduce a un precio de arrendamiento mensual de 2x.xxx €.

Ahora bien, se desconoce cuál es la estimación de la rentabilidad para el 45% restante, que representa un coste según esos mismos cálculos de 4.xxx.xxx,xx €, y el destino de 3.162,18 m<sup>2</sup> a la venta de uniformes, ser punto de partida y llegada de excursiones, prestación del servicio de comedor, venta de libros y material escolar, y demás actividades no estrictamente docentes propias de un colegio, teniendo en cuenta por demás que algunas de ellas son por naturaleza puntuales o esporádicas, pues sólo tienen lugar una vez o contadas veces a lo largo del curso (así sucede con la venta de libros y uniformes, o las excursiones, ...).

Finalmente, acerca de la evolución de la renta declarada es destacable cómo a partir de 2014, todas las autoliquidaciones y declaraciones informativas por las retenciones sobre arrendamientos de inmuebles urbanos (Modelos 115 y 180) que presenta la FUNDACIÓN son negativas. En este mismo sentido, los ingresos declarados e imputados por «A» en relación con sus operaciones con la FUNDACIÓN han sido:

EJERCICIO	INGR. 347 DECLARADOS	INGRESOS 340 DECLARADOS	INGR. 347 IMPUTADOS	INGRESOS 180 IMPUTADOS
2011	0,00	0,00	0,00	0,00
2012	93.296,49	111.412,04	7.031,99	86.262,62
2013	0,00	257.104,80	18.256,14	223.956,00
2014	0,00	32.138,10	0,00	0,00
2016	0,00	492,14	0,00	0,00
2017	0,00	-152,46	0,00	0,00

En definitiva, la valoración conjunta de las circunstancias que rodean la operación analizada y los elementos probatorios disponibles, conducen a concluir que la intervención de «A» como teórica propietaria de la obra y posterior arrendadora de parte del inmueble a su socio único obedeció únicamente a conseguir un efecto fiscal favorable para los intereses de la FUNDACIÓN, como es obtener la devolución del IVA soportado en la fase de construcción del centro educativo.

#### **Séptimo.** *Jurisprudencia del TJUE.*

En sede del IVA y ámbito europeo, no puede dejar de mencionarse aquí la Sentencia Halifax, de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), en que el Tribunal de Justicia aborda específicamente los casos de prácticas abusivas que tengan por finalidad esencial (esto es, no persigan otros fines) y arrojen como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones reguladoras del tributo.

En el supuesto enjuiciado, como entidad financiera que es, la gran mayoría de operaciones realizadas por Halifax se hallan exentas y, por tanto, carecía del derecho a la deducción del IVA soportado en la construcción de unos edificios. Pero mediante la operativa diseñada (interposición de unas filiales) lo consiguió, sin perder la

posesión de los solares y, por tanto, deviniendo el beneficiario directo de las obras y destinatario último de las prestaciones realizadas por los constructores. Nos encontramos por tanto ante un supuesto que guarda claras similitudes con el presente.

A juicio del Tribunal de Justicia, «*permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad del IVA soportado cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a ésta les habría permitido deducir este IVA, o sólo les habría permitido una deducción parcial, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del referido régimen.*»

En cuanto al requisito de que la finalidad esencial debe ser la obtención de una ventaja fiscal, recuerda el TJUE que «*incumbe al órgano jurisdiccional nacional establecer el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal.*»

Concluye el Tribunal al respecto (apartado 94) que «*operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.*»

#### **Octavo. Alegaciones de la interesada.**

El escrito de alegaciones de la parte se limita, como se ha visto, a tachar de improcedente el procedimiento actual, por entender que nos hallamos ante un supuesto de cosa juzgada, toda vez que la Sentencia de la Audiencia Nacional es firme. Por ello, no se detiene a exponer las eventuales razones que pudieran haber motivado la operativa diseñada, ni los efectos benéficos que se hayan podido obtener al margen de la fiscalidad como consecuencia de la misma.

#### **IV. CONCLUSIONES**

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

Por todo ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos utilizados, y que la intervención de la entidad interesada «A» en el proceso de construcción del complejo de la denominada ESCUELA, su intervención, a modo de entidad interpuesta sin actividad real, obedeció estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en la construcción del edificio por la FUNDACIÓN, promotor, titular y usuario natural de tales instalaciones.

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 EXISTENCIA DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA** en relación con el expediente de comprobación de «A» FUNDACIÓN INTERNACIONAL SL, en cuanto atañe a las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos impositivos de referencia.

Madrid, a X de septiembre de 2021.

EL PRESIDENTE

EL VOCAL

C. G. J.

R. A. A.

EL VOCAL

EL VOCAL

M. A. S.

I. P. F.

Fuente: AEAT (16/09/2021)