

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 19 PUBLICADO EN SEPTIEMBRE DE 2024.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de acuerdo con lo establecido en el artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se procede a publicar copia del informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria relativo al contribuyente "FUNDACIÓN". La denominación de este informe será "Impuesto sobre el Valor Añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa de sociedad para la deducción de cuotas de IVA soportado derivadas de la reforma de un local. Actividad sanitaria."

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

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

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

**FUNDACIÓN
(NIF G-XXXXXXX)**

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

I. ANTECEDENTES

PRIMERO.-

Por la Inspección de los Tributos del Estado se desarrollaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general cerca de la sociedad interesada, referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos desde el tercer trimestre de 2016 al cuarto trimestre de 2017. Estas actuaciones motivaron la formalización del Acta A02 XXXXXXXX.

En el acuerdo de liquidación que confirmó la propuesta del acta, la Inspección sostuvo:

“De acuerdo con los numerosos elementos fácticos expuestos, tales como: ausencia de medios personales y materiales propios para la actividad de alquiler e independientes de la actividad principal sanitaria; el carácter deficitario de la actividad de arrendamiento, de manera que los ingresos derivados de la actividad de esta actividad no pueden asumir la cantidad de gastos generados por las obras realizadas en el inmueble afecto a la actividad de alquiler; vinculación de la entidad arrendadora con la arrendataria, ejerciendo incluso la propia Fundación cursos y sesiones en el inmueble sito en CALLE 1 supuestamente en régimen de arrendamiento; ausencia de manifestación alguna por parte de trabajadores y del gerente de ambas

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

sociedades en relación con la realización de la actividad de alquiler; inexistencia de publicidad de la actividad; irracionalidad económica del contrato de cesión temporal de uso del despacho de CALLE 2; cabe concluir, la existencia de un supuesto de simulación, pues la finalidad de las partes implicadas es la obtención de una ventaja fiscal contraria a la normativa.”

SEGUNDO.-

El Tribunal Económico Administrativo Regional de COMUNIDAD AUTÓNOMA, en resolución de fecha XX de XXXXX de 2023 (notificada al interesado el 27 de ese mismo mes), anuló el referido acuerdo de liquidación, con el siguiente razonamiento:

“SEXTO.- En virtud de todo lo expuesto, resulta que no pueden utilizarse indistintamente figuras como la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de forma que pese a existir en el presente caso una situación de abuso de las normas tributarias que permitiría negar la deducción de las cuotas soportadas, en aplicación de la doctrina citada y valorando los elementos del presente caso, coincidentes esencialmente con los del caso analizado, resulta que no cabe entender la existencia de simulación en el entramado negocial, sino un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria sin que se haya seguido el cauce previsto en el artículo 159 LGT. Ello puesto que más allá de la ventaja fiscal mediante una práctica abusiva, no se prueba la existencia de falsedad en el acto o negocio, exigible en caso de simulación. Puesto que los acuerdos se basan en la apreciación de simulación no concurrente en el caso, cabe estimar las alegaciones del reclamante y acordar su anulación.”

TERCERO.-

Con fecha X de XXXX de 2023 se dictó acuerdo de ejecución que anuló la liquidación anterior.

El 11 de julio de 2023 se inician nuevas actuaciones inspectoras cerca de la interesada por los mismos periodos y concepto tributario, IVA 3T/2016 a 4T/2017, notificándose a la interesada el mismo día 11 de julio.

Con fecha 20 de septiembre de 2023 la Inspección puso en conocimiento de la entidad que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Con arreglo al artículo 159 de la LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia, habiendo presentado alegaciones el interesado con fecha 10 de octubre de 2023.

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

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

El 3 de abril de 2024 se notificó a la interesada la remisión del expediente a esta Comisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194.2 del RGAT y 159.3 de la LGT, con indicación de la suspensión del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150.3 de la LGT.

II. HECHOS

PRIMERO.- CONSTITUCIÓN, DOTACIÓN Y OBJETO SOCIAL

La "FUNDACIÓN" NIF G-XXXXXXXX (en adelante, la Fundación) fue constituida mediante escritura pública otorgada el X de XXXX de 19XX, ante el Notario de PROVINCIA 1 D. Notario 1, con número X.XXX de su protocolo.

El domicilio fiscal de la entidad se encuentra situado en la CALLE 2 nº 11, de PROVINCIA 1.

Según el art. 7 de los Estatutos, *"la dotación de la fundación estará constituida por los bienes y derechos que se especifiquen en la carta fundacional. No obstante, podrá incrementarse con otros bienes y derechos que la fundación adquiera con este destino, por cualquier título. En caso de que las aportaciones, herencias, legados y subvenciones no estuvieran específicamente adscritas a la dotación de la fundación, el patronato podrá decidir, según su criterio, entre integrarlos a la dotación o bien destinarlos directamente a la realización de las finalidades fundacionales de acuerdo con lo que disponga la ley"*.

De acuerdo con el artículo 5 de los mismos Estatutos, la Fundación tendrá como fines:

"a) Contribuir a la salud mental de la población infantil, juvenil y familiar y, por tanto, al bienestar social, haciendo más asequible la asistencia psiquiátrica-psicológica de base psicoanalítica a los grupos sociales con dificultades para alcanzarla.

b) Investigar y promover la búsqueda de las formas de enfermar y de curar: de la comprensión del conflicto y del trastorno psíquico, y de los recursos y las técnicas para tratarlos, para mejorar su calidad y utilización.

c) Fomentar su conocimiento ofreciendo docencia (cursos, seminarios y grupos de estudios, supervisión de la práctica clínica) a los estudiantes y postgraduados de medicina, psicología y asistencia social interesados en la especialidad, y publicando la experiencia y los resultados.

d) Cooperar con los pediatras, médicos de familia, internistas, médicos de otras especialidades, personal asistencial e instituciones sanitarias, para favorecer la comprensión de la problemática psicológica de los pacientes funcionales y orgánicos: infantiles, terminales, crónicos...

e) Cooperar con los maestros, profesores y educadores, y con las escuelas y otras instituciones para la enseñanza y la formación de los niños y adolescentes, para facilitar la vertiente psicológica de su tarea individual o institucional por medio de cursos, seminarios y otras formas de intercambio que se crean útiles.

f) Cooperar con los profesionales, escuelas e instituciones especializadas en el tratamiento y la enseñanza de los niños con trastornos, para la comprensión y el apoyo de su tarea individual o institucional por medio de cursos, seminarios y otras formas de intercambio que se crean útiles.

g) El objetivo prioritario es la prevención, por lo que estará presente y formará parte de todas las actividades asistenciales. En este sentido, siempre que sea posible se incluirá la asistencia psicológica al niño, adolescente y familia normal, a embarazadas, guarderías, grupos de población en situación de riesgo...”.

Por lo que respecta a los medios, el mismo artículo indica que:

“a título enunciativo y no limitativo, la fundación podrá adquirir, conservar, poseer, administrar, disponer, alienar, permutar, hipotecar y gravar bienes de todas clases; celebrar todo tipo de actos y contratos; concertar operaciones crediticias; obligarse y renunciar a bienes y derechos de todo tipo; transigir; promover y seguir los procedimientos que fuesen oportunos, oponerse y desistir, y ejercitar libremente toda clase de derechos, acciones y excepciones ante los juzgados y tribunales, ordinarios y especiales, organismos y dependencias de la administración pública y cualquier otra del Estado, COMUNIDAD AUTÓNOMA, o cualquier otra Comunidad Autónoma, provincia, municipio y otras corporaciones o entidades, con la aprobación o autorización del protectorado si fuese necesaria”.

“Todas las actividades de la fundación serán desinteresadas, excluyendo cualquier ánimo de lucro”.

SEGUNDO.- ADMINISTRACIÓN Y ACTIVIDAD DESARROLLADA

Según la información que obra en poder de la AEAT, los administradores de la entidad en el ejercicio 2016 eran los siguientes:

N.I.F.	NOMBRE
XXXXXXXXXC	Sr. AA
XXXXXXXXXC	Sra. BB
XXXXXXXXXB	Sr. CC
XXXXXXXXXD	Sr. DD

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

XXXXXXXXXF	Sra. EE
XXXXXXXXXE	Sr. FF
XXXXXXXXXJ	Sra. GG
XXXXXXXXXF	Sr. HH
XXXXXXXXXR	Sra. LL
XXXXXXXXXE	Sra. MM
XXXXXXXXXY	Sr. NN
XXXXXXXXXW	Sra. PP
XXXXXXXXXY	Sra. SS
XXXXXXXXXJ	Sra. RR
XXXXXXXXXR	Sr. TT

En el ejercicio 2017, consta la siguiente información sobre los administradores:

N.I.F.	NOMBRE
XXXXXXXXXC	Sr. AA
XXXXXXXXXC	Sra. BB
XXXXXXXXXB	Sr. CC
XXXXXXXXXD	Sr. DD
XXXXXXXXXF	Sra. EE
XXXXXXXXXH	Sr. QQ
XXXXXXXXXJ	Sra. GG
XXXXXXXXXF	Sr. HH
XXXXXXXXXR	Sra. LL
XXXXXXXXXE	Sra. MM
XXXXXXXXXG	Sra. WW
XXXXXXXXXY	Sra. SS
XXXXXXXXXJ	Sra. RR
XXXXXXXXXL	Sra. ZZ
XXXXXXXXXR	Sr. TT

Conforme a la información disponible en la Base de Datos de la AEAT, la Fundación desde la fecha de su constitución ha ejercido la actividad de "Otros Servicios Sanitarios", epígrafe 942.9 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). La fecha de inicio de la actividad es el 3 de mayo de 1996. Los locales afectos a la actividad, declarados por este impuesto, son los siguientes:

- CALLE 3 nº 4, en MUNICIPIO 1, PROVINCIA 1. La fecha de inicio de la actividad declarada es el 11 de noviembre de 2005.
- CALLE 2 nº 11, en PROVINCIA 1. La fecha de inicio de la actividad en este local es el 5 de diciembre de 2006.
- CALLE 4 nº 47, en PROVINCIA 1. La fecha de inicio de la actividad en este local es el 15 de marzo de 2013.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El 1 de agosto de 2016 la entidad causó alta en el IAE en la actividad "Alquiler de Locales industriales", epígrafe 861.2 de las tarifas del impuesto, concretamente respecto de un local sito en la CALLE 1, de PROVINCIA 1.

Asimismo, consta que, el 3 de agosto de 2016, la Fundación presentó la correlativa declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, por la que puso en conocimiento de la Administración el inicio de la actividad de alquiler de locales industriales y como local afecto, el referido anteriormente, sito en la CALLE 1 nº 77.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), solicitó el alta en la realización de tal actividad, sin proponer porcentaje provisional de deducción alguno, a efectos del art. 111. Dos Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

TERCERO.- DECLARACIONES PRESENTADAS

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado las declaraciones-liquidaciones de IVA por los períodos comprobados con los siguientes datos:

	2016 - 3T	2016 - 4T	2017 - 1T	2017 - 2T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	0,00	0,00	15,43	198,36
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	15,43	198,36
CUOTAS IVA				
Tipo general	0,00	0,00	3,24	41,64
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	0,00	0,00	3,24	41,64
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrientes	2.516,07	0,00	14,61	3,19
Opera. interiores bs inversión	203,16	16.488,00	10.709,82	28.789,43
Rectificación deducciones	0,00	0,00	0,00	0,00
SUMA DEDUCCIONES	2.719,23	16.488,00	10.724,43	28.792,62
Diferencia/Resultado Régimen General	-2.719,23	-16.488,00	-10.721,19	-28.750,98
SUMA DE RESULTADOS	-2.719,23	-16.488,00	-10.721,19	-28.750,98
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00	100,00	100,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Cuotas comp period anter	0,00	2.719,23	19.207,23	29.928,42
Resultado liquidación Estado	-2.719,23	-19.207,23	-29.928,42	-58.679,40
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-2.719,23	-19.207,23	-29.928,42	-58.679,40
A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	0,00
----- Estado	0,00	0,00	0,00	0,00
A COMPENSAR PERIOD. POSTERIORES	2.719,23	19.207,23	29.928,42	58.679,40
----- Estado	2.719,23	19.207,23	29.928,42	58.679,40

	2017 - 3T	2017 - 4T
BASE IMPONIBLE		
Tipo General	198,36	2.400,00
TOTAL BASE IVA	198,36	2.400,00
CUOTAS IVA		
Tipo general	41,66	504,00
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	41,66	504,00
IVA DEDUCIBLE		
Opera. interiores corrientes	0,00	0,00
Opera. interiores bs inversión	22.159,95	10.546,50
Rectificación deducciones	-17,80	0,00
SUMA DEDUCCIONES	22.142,15	10.546,50
Diferencia/Resultado Régimen General	-22.100,49	-10.042,50
SUMA DE RESULTADOS	-22.100,49	-10.042,50
% Atribuible Admón Estado	100,00	100,00
Cuotas comp period anter	58.679,40	80.779,89
Resultado liquidación Estado	-80.779,89	-90.822,39
RESULTA. LIQUIDACIÓN	-80.779,89	-90.822,39
A DEVOLVER	0,00	90.822,39
----- Estado	0,00	90.822,39
A COMPENSAR PERIODOS POSTERIORES	80.779,89	0,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

----- Estado	80.779,89	0,00
--------------	-----------	------

El sujeto pasivo solicitó y obtuvo la devolución del siguiente importe correspondiente al período impositivo que se indica a continuación:

	2017 - 4T
Importe a devolver	90.822,39

En la declaración resumen anual (Modelo 390) del 2017 consta la siguiente información:

	2017
IVA DEVENGADO	
Régimen ordinario. Base imponible al 21%	2.812,15
Régimen ordinario. Cuota devengada al 21%	590,55
Modificación de cuotas devengadas.	-0,01
Total bases imponibles	2.812,15
Total cuotas I.V.A	590,54
Total cuotas I.V.A. y recargo de equivalencia.	590,54
IVA DEDUCIBLE	
I.V.A. deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes. Base imponible al 10%	31,89
IVA deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes. Cuota deducible al 10%	3,19
I.V.A.deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes. Base imponible al 21%.	69,57
IVA deducible en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes. Cuota deducible al 21%	14,61
Total bases imponibles en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes.	101,46
Total cuotas deducibles en operaciones interiores de bienes y servicios corrientes.	17,8
IVA deducible en operaciones interiores de bienes de inversión. Base imponible al 21%	343.836,68
IVA deducible en operaciones interiores de bienes de inversión. Cuota deducible al 21%	72.205,70
Total bases imponibles en operaciones interiores de bienes de inversión.	343.836,68
Total cuotas deducibles en operaciones interiores de	72.205,70

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

bienes de inversión.	
Rectificación deducciones Base imponible	-101,46
Rectificación de deducciones	-17,8
Suma de deducciones	72.205,70
Resultado régimen general	-71.615,16
Resultado de la Liquidación	
Suma de resultados	-71.615,16
Compensación cuotas ejercicio anterior.	19.207,23
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN	-90.822,39
Tributación en territorio común.	100
Total resultados a ingresar en autoliquidaciones IVA del ejercicio	0
Resultado de la declaración-liquidación del último periodo a devolver.	90.822,39

CUARTO.- SOCIEDAD A

La SOCIEDAD A fue constituida mediante escritura pública otorgada ante el notario de PROVINCIA 1 Sr. Notario 2, con el número XXXX de su protocolo, con fecha X de XXXX de 2016.

Inicialmente el capital social se fija en cien mil euros (100.000 €), dividido en 1.000 participaciones iguales de 100 euros (en adelante, €) de valor nominal cada una, que fueron íntegramente suscritas por el socio único fundador, la "FUNDACIÓN".

Con fecha 24 de noviembre de 2017 se lleva a cabo una ampliación de capital por importe de 100.000 €, suscrita en su totalidad por el socio único.

El domicilio fiscal de la sociedad se establece en la CALLE 2 nº 11. Dicho domicilio coincide con el domicilio social.

De acuerdo con el artículo 2 de los Estatutos de la sociedad, tiene por objeto "*la mejora de la calidad de vida y la salud mental de adolescentes y jóvenes, mediante la prestación de servicios médicos y servicios accesorios a aquellos, en régimen de intermediación, tales como, a título meramente enunciativo: actividad clínica, psicología, psiquiatría, asesoramiento psicopedagógico, fisioterapia, logopedia, asesoramiento jurídico, asesoramiento integral a adolescentes y jóvenes, asesoramiento laboral y de ocio.*

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Esta actividad podrá ser desempeñada por la sociedad de manera directa o indirecta, mediante la titularidad de acciones o participaciones en otras sociedades con objeto idéntico o análogo.

Quedan excluidas del objeto social todas aquellas actividades para cuyo ejercicio la ley exija requisitos especiales que no se cumplan por esta sociedad.

Si las disposiciones legales exigiesen para el ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en el objeto social algún título profesional o autorización administrativa, o inscripción en registros públicos, estas actividades deberán de hacerse por medio de persona que ostente esta titulación profesional y, si es el caso, no podrán iniciarse antes de que se hayan cumplido los requisitos administrativos exigidos”.

Desde su constitución hasta la actualidad, el cargo de administrador único de la entidad es ostentado por el Sr. ADMINISTRADOR, que es, a su vez, el gerente de la Fundación (socio único de SOCIEDAD A).

La entidad ejerce la actividad de “Otros Servicios Sanitarios”, epígrafe 942.9 del IAE, y la fecha de inicio de la misma fue el 6 de marzo de 2017. Los locales afectos a la actividad declarados son:

- CALLE 2 11, PROVINCIA 1. La fecha de inicio de la actividad en este local es el 06/03/2017. La fecha de cese es el 13 de octubre de 2017.
- CALLE 1 nº 71, PROVINCIA 1. La fecha de inicio de la actividad en este local es el 13 de octubre de 2017.

El 2 de julio de 2018 la entidad se dio de alta en el IAE en la actividad “Alquiler de Locales industriales”, epígrafe 861.2 de las tarifas, sin declarar domicilio alguno afecto a la actividad.

QUINTO.- NEGOCIOS JURÍDICOS REALIZADOS POR LA FUNDACIÓN Y SOCIEDAD A

5.1.- Contrato de cesión de espacio entre ambas entidades

Con fecha 23 de marzo de 2017, la Fundación (socio único de SOCIEDAD A) y SOCIEDAD A formalizaron un contrato de cesión temporal del derecho de uso sobre un despacho, situado en la CALLE 1 nº 11-13 de PROVINCIA 1, propiedad de la Fundación. Además, se cede también el derecho a utilizar determinados materiales del despacho (corcho pequeño, mesa con cajonera, impresora Hp Deskjet, 2 sillas confident, un ordenador, un perchero, una papelera, una butaca de oficina y un teléfono).

Se fija un precio de 66,11 € mensuales más IVA (80 € mensuales) y una duración de dos meses desde el día de formalización, con posibilidad de renovación en función de

las necesidades de SOCIEDAD A y de la disponibilidad de la Fundación. La cesión se pactó por tres días a la semana (lunes, martes y jueves), por un tiempo de 4 horas diarias, y cesó en septiembre de 2017.

Se ha aportado por parte de la Fundación la documentación acreditativa del cobro de las mensualidades de marzo a septiembre de 2017.

5.2.- Adquisición de un inmueble por la Fundación

Con fecha 27 de mayo de 2016, la Fundación adquirió, mediante compraventa, por un precio de 320.000 €, un local comercial sito en la planta baja, tienda primera de la CALLE 1 nº 71 y 73 (si bien en ocasiones se le designa con el nº 77), como consta en la escritura otorgada por el notario Notario 3. Dicha compraventa está sujeta y exenta de IVA al tratarse de una segunda o ulterior entrega de una edificación, de acuerdo con el art. 20 Uno 22º de la LIVA, y en consecuencia, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque exenta, por ser la adquirente una entidad sin fin lucrativo, comprendida en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, acogida al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley, de conformidad con lo previsto en el art. 45 Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

En la misma fecha, la Fundación concierta un préstamo con garantía hipotecaria para financiar la compra de dicho inmueble con BANCO 1 por importe de 224.000 € (un 70% del precio de adquisición), según consta en escritura pública otorgada en la misma fecha y ante el mismo notario. En relación con la amortización de este préstamo, el prestatario se obliga a devolver el capital al término de doce años a partir de 1 de junio de 2016 mediante 144 cuotas mensuales constantes de 1.828,08 € cada una, incluyendo capital e intereses.

5.3.- Contrato de arrendamiento del inmueble entre la Fundación y SOCIEDAD A

Con fecha 1 de agosto de 2017 la Fundación y SOCIEDAD A celebran un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda del local comercial sito en la calle CALLE 1 nº 71, en el que la primera entidad actúa como arrendadora y la segunda como arrendataria.

Se establece que el local se destinará por el arrendatario a la realización de su actividad, consistente en la prestación de servicios médicos en régimen de intermediación. Asimismo, se pacta la prohibición de cesión, traspaso, o subarrendamiento total o parcial de la finca. Sin embargo, esta cláusula fue posteriormente modificada, el 2 de julio de 2018, permitiendo el subarriendo parcial.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La renta pactada es de 1.200 € mensuales, con un período de carencia hasta el 1 de noviembre de 2017. La duración del contrato es de dos años.

No obstante, el 2 de julio de 2018, se acordó una modificación del contrato de arrendamiento, que se añadió al mismo como Anexo I, mediante la cual, entre otras cuestiones, la renta mensual pactada pasó de 1.200 € mensuales a 1.620 €.

En las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por la Fundación, constan los siguientes ingresos por arrendamientos en la cuenta de pérdidas y ganancias:

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021
Ingresos por arrendamientos	2.812,15	16.920,00	19.440,00	14.580,00	19.440,00

A la vista de la información contenida en los contratos de arrendamiento aportados, estas cantidades se corresponden con el alquiler del local reformado a SOCIEDAD A.

A título de ejemplo, en 2018, la renta inicialmente pactada era de 1.200 € mensuales, pero a partir del 2 de julio de 2018, se elevó a 1.620 euros mensuales, arrojando un importe global de ingresos por arrendamientos ese año de 16.920 €, que es la cifra declarada por la Fundación en el modelo 200.

5.4.- Obras de reforma del inmueble sito en la CALLE 1 nº 71

5.4.1 Contrato de Obras con SOCIEDAD CONTRATISTA

El 17 de noviembre de 2016, el Sr. ADMINISTRADOR, en nombre e interés propio, según sus poderes como gerente de la Fundación, celebró un contrato de ejecución de obra con la sociedad mercantil SOCIEDAD CONSTRATISTA cuyo objeto eran *“las obras de ejecución del Proyecto interior de un local para un consultorio médico, (...) redactado por el Arquitecto Superior Dña. ARQUITECTO 1 (...)”*.

La obligación de construcción que asume el CONSTRUCTOR alcanza la aportación de todos los materiales, mano de obra y medios auxiliares necesarios para la realización de los trabajos que figuran en sus trabajos presupuestados, hasta la entrega de la obra completamente acabada tal y como está proyectada”.

El fin de la reforma era establecer un consultorio médico, que fue el posterior objeto de arrendamiento a SOCIEDAD A para que éste prestase en él servicios sanitarios. En consecuencia, la naturaleza de las obras de reforma emprendidas por la Fundación coincide exactamente con la actividad que iba a desarrollar la entidad arrendataria, esto es, la obra de reforma se ajustó específicamente a las necesidades del arrendatario.

El precio de ejecución de las obras se fijó en la cantidad de 256.055,99 € más IVA. La ejecución total de la obra debía estar finalizada el 17 de marzo de 2017. De acuerdo

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

con las certificaciones de obra aportadas, el precio final de la ejecución de obra ascendió a 368.625,22 € más 77.411,30 € en concepto de IVA, es decir, un total de 446.036,52 €.

5.4.2 Otros Proveedores

Asimismo, se suscribió un contrato con el estudio de arquitectura "ESTUDIO ARQUITECTURA" para el diseño del proyecto y dirección de la obra. El precio de estos servicios se fijó en 24.000 € más 5.040 en concepto de IVA, es decir, un total de 29.040 €. El contrato se celebró el 15 de junio de 2016.

Para la realización de las obras de reforma, aparte del contrato con la constructora y con el estudio de arquitectura se contrataron, entre otros, los servicios de ingeniería de "ESTUDIO DE INGENIERÍA", consistentes, entre otros en el proyecto de baja tensión para el suministro eléctrico del local.

5.5.- Facturas relacionadas con tales negocios jurídicos

5.5.1 Facturas recibidas

Las facturas recibidas relacionadas con la adquisición y reforma del inmueble sito en la CALLE 1 nº 71 y posteriormente arrendado a SOCIEDAD A, son:

- 3T/2016:

Bienes corrientes:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
01/07/2016	PROVEEDOR 1		9.600,00	21,00	2.016,00	11.616,00
01/07/2016	NOTARIOS		535,59	21,00	112,47	659,29
01/07/2016	NOTARIOS		569,60	21,00	119,62	700,81
12/07/2016	REGISTRO PROPIEDAD		250,31	21,00	52,57	302,88
13/07/2016	REGISTRO PROPIEDAD		208,62	21,00	43,81	252,43
25/07/2016	CONSULTORIA		500,00	21,00	105,00	605,00
28/08/2016	PROVEEDOR 2		230,00	21,00	48,30	373,23
14/07/2016	PROVEEDOR 3		87,15	21,00	18,30	108,00
			11.981,27		2.516,07	14.617,64

Bienes de inversión:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
14/09/2016	COLEGIO INGENIEROS		256,00	21,00	53,76	309,76
16/09/2016	ESTUDIO DE INGENIERÍA		711,45	21,00	149,40	860,85

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

			967,45		203,16	1170,61
--	--	--	--------	--	--------	---------

- 4T/2016:

Bienes de inversión:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
01/10/2016	ESTUDIO ARQUITECTURA		5.040,00	21,00	1.058,40	6.098,40
01/10/2016	ESTUDIO ARQUITECTURA		11.760,00	21,00	2.469,60	14.229,60
01/10/2016	PROVEEDOR 4		8.714,28	21,00	1.830,00	10.544,28
25/11/2016	SOCIEDAD CONTRATISTA		51.200,00	21,00	10.752,00	61.952,00
20/12/2016	ESTUDIO ARQUITECTURA		1.800,00	21,00	378,00	2.178,00
			78.514,28		16.488,00	95.002,28

- 1T/2017:

Bienes corrientes:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
26/01/2017	SERVICIO DE AGUA		29,13	21	6,12	35,25
26/01/2017	PROVEEDOR 5		40,44	21	8,49	48,93
			69,57		14,61	84,18

Bienes de inversión:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
02/01/2017	ESTUDIO DE INGENIERÍA		2.242,52	21	470,93	2.713,45
02/01/2017	ESTUDIO DE INGENIERÍA		1.424,82	21	299,21	1.724,03
02/01/2017	COLEGIO DE ARQUITECTOS		526,49	21	110,56	637,05
02/01/2017	NOTARIOS		121,80	21	25,58	129,11
02/01/2017	PROVEEDOR 6		18,00	21	3,78	21,78
02/01/2017	PROVEEDOR 7		1.500,00	21	315,00	1.815,00
20/01/2017	ESTUDIO ARQUITECTURA		1.800,00	21	378,00	2.178,00
30/01/2017	ESTUDIO DE INGENIERÍA		1.497,00	21	314,37	1.811,37
20/02/2017	ESTUDIO ARQUITECTURA		1.800,00	21	378,00	2.178,00
25/02/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		38.268,54	21	8.036,39	46.304,93
20/03/2017	ESTUDIO ARQUITECTURA		1.800,00	21	378,00	2.178,00
			50.999,17		10.709,82	61.690,72

- 2T/2017:

Bienes corrientes:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
13/06/2017	SERVICIO DE AGUA		31,89	10	3,19	35,08

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Bienes de inversión:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
25/03/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		36.852,24	21	7.738,97	44.591,21
13/04/2017	ESTUDIO DE INGENIERÍA		1.775,00	21	372,75	2.147,75
12/04/2017	PROVEEDOR 8		3.313,71	21	695,88	4.009,59
05/05/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		22.240,06	21	4.670,41	26.910,47
25/05/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		72.123,50	21	15.145,94	87.269,44
29/05/2017	ESTUDIO DE INGENIERÍA		788,00	21	165,48	953,48
			137.092,51		28.789,43	165.881,94

- 3T/2017:

Bienes corrientes, facturas rectificativas:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
01/07/2017	SERVICIO DE AGUA		-29,13	21	-6,12	-57,04
01/07/2017	PROVEEDOR 5		-40,44	21	-8,49	-48,93
13/06/2017	SERVICIO DE AGUA		-31,89	10	-3,19	-35,08
			-101,46		-17,8	-141,05

Bienes de inversión:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
01/07/2017	REGISTRO PROPIEDAD		128,20	21	26,92	155,12
01/07/2017	REGISTRO PROPIEDAD		30,05	21	6,31	36,36
01/07/2017	REGISTRO PROPIEDAD		293,21	21	61,57	354,78
01/07/2017	NOTARIOS		119,38	21	25,07	148,56
01/07/2017	NOTARIOS		1.165,86	21	244,83	1.430,04
03/07/2017	PROVEDOR 9		220,00	21	46,20	299,00
05/07/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		58.269,89	21	12.236,68	70.506,57
25/08/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		44.670,99	21	9.380,91	54.051,90
28/07/2017	ASESORÍA		406,00	21	85,26	491,26
28/07/2017	ASESORÍA		220,00	21	46,20	266,20
			105.523,58		22.159,95	127.739,79

- 4T/2017:

Bienes de inversión:

Fecha	Nom	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
17/03/2017	ESTUDIO DE INGENIERÍA		2.143,00	21	450,03	2.593,03
18/12/2017	PROVEEDOR 10		3.078,45	21	646,47	3.724,92
30/11/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		6.125,00	21	1.286,25	7.411,25
30/11/2017	SOCIEDAD CONTRATISTA		38.875,00	21	8.163,75	47.038,75
			50.221,45		10.546,5	60.767,95

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

De forma resumida, la suma de las facturas recibidas relacionadas con la adquisición y la reforma del inmueble de la CALLE 1 N° 71 por año y para el conjunto de 2016 y 2017 es el siguiente:

PERIODO	TIPO BIENES	BASE IMPONIBLE	IVA	COSTE TOTAL
3T-2016	Bienes corrientes	11.981,27	2.516,07	
	Bienes inversión	967,45	203,16	
4T-2016	Bienes inversión	78.514,28	16.488,00	
TOTAL 2016		91.463	19.207,23	110.670,23
1T-2017	Bienes corrientes	69,57	14,61	
	Bienes inversión	50.999,17	10.709,82	
2T-2017	Bienes corrientes	31,89	3,19	
	Bienes inversión	137.092,51	28.789,43	
3T-2017	Bienes corrientes	-101,46	-17,80	
	Bienes inversión	105.523,58	22.159,95	
4T-2017	Bienes inversión	50.221,45	10.546,50	
TOTAL 2017		343.836,71	72.205,70	416.042,41
TOTAL 2016+2017		435.299,71	91.412,93	526.712,64

5.5.2.- Facturas emitidas

Por su parte, las facturas emitidas que se corresponden con las cantidades satisfechas por SOCIEDAD A a la Fundación, primero por la cesión de un despacho (CALLE 2 11-13), y después por el arrendamiento del local (CALLE 1 71), son:

- 1T/2017: cesión de despacho en la CALLE 2 11-13 de PROVINCIA 1:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
31/03/2017	SOCIEDAD A		15,43	21	3,24	18,67

- 2T/2017: cesión de despacho en la CALLE 2 11-13 de PROVINCIA 1:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
30/04/2017	SOCIEDAD A		66,12	21	13,88	80,00
31/05/2017	SOCIEDAD A		66,12	21	13,88	80,00
30/06/2017	SOCIEDAD A		66,12	21	13,88	80,00
			198,36		41,64	240

- 3T/2017: cesión de despacho en la CALLE 2 11-13 de PROVINCIA 1:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
31/07/2017	SOCIEDAD A		66,12	21	13,88	80,00
31/08/2017	SOCIEDAD A		66,12	21	13,88	80,00
30/09/2017	SOCIEDAD A		66,12	21	13,88	80,00
			198,36		41,64	240

- 4T/2017: arrendamiento en la CALLE 1 nº 71 de PROVINCIA 1:

Fecha	Nombre	NIF	Base	% IVA	IVA	Total
01/11/2017	SOCIEDAD A		1.200,00	21	252,00	1.452,00
01/12/2017	SOCIEDAD A		1.200,00	21	252,00	1.452,00

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

			2.400,00		504,00	2.904,00
--	--	--	----------	--	--------	----------

SEXTO.- ELEMENTOS COMUNES ENTRE LA FUNDACIÓN Y SOCIEDAD A

Ambas entidades, la Fundación y SOCIEDAD A, ejercen la actividad “Otros Servicios Sanitarios”, del epígrafe 942.9 del IAE. Además, ejercen también la actividad de alquiler de locales industriales, del epígrafe 861.2 de las tarifas de dicho impuesto.

De la comparación entre el objeto social de SOCIEDAD A y los fines de la Fundación se concluye que ambas realizan la misma actividad, consistente básicamente en la asistencia médica, psiquiátrica y psicológica a niños, adolescentes y jóvenes.

SOCIEDAD A es una entidad participada al 100%, desde su constitución y hasta la actualidad, por la Fundación.

El informe de la Inspección da cuenta asimismo de distintas páginas de internet con diversos anuncios de cursos y servicios en que queda patente la vinculación entre ambas entidades. En la página web de la Fundación se anuncian cursos y sesiones clínicas cuyo lugar de impartición es el “*Centro SOCIEDAD A (de la Fundación). Calle 1 77, PROVINCIA 1*”. También, en la citada página web, en la sección de noticias, figura lo siguiente (traducido del IDIOMA): “*SOCIEDAD A, el primer centro de atención integral para jóvenes y adolescentes en PROVINCIA 1, toma forma(...). La Fundación anuncia que el centro de atención integral para jóvenes y adolescentes SOCIEDAD A abrirá sus puertas a mediados de 2017. (...)*”

Ambas entidades comparten también un mismo domicilio social y fiscal, el situado en la CALLE 2 nº 11 de PROVINCIA 1. Sin embargo, SOCIEDAD A, que tenía un derecho de uso sobre un despacho de ese domicilio (cedido por la Fundación) desde el 23 de marzo de 2017, a partir de octubre de ese mismo año deja de satisfacer rentas por dicho despacho y, por lo tanto, de ser titular de ese derecho, por lo que debe considerarse que no ostenta ningún tipo de derecho de propiedad o de uso sobre el inmueble en el que radica su domicilio social y fiscal.

En cuanto a la administración de las entidades, el Sr. ADMINISTRADOR es gerente de la Fundación, con facultades para actuar y firmar en su nombre y representación, y figura como autorizado en sus cuentas bancarias. Asimismo, es el administrador único de SOCIEDAD A desde su constitución hasta la actualidad.

Respecto a la actividad de ambas entidades, éstas comparten determinados proveedores. Uno de ellos, PROVEEDOR 11, fue requerido por la Inspección al objeto de suministrar información relativa a los servicios prestados a dichas entidades, identificar las personas de contacto, aportar copias de los contratos suscritos, fotocopias de las facturas, así como indicación de los medios de pago. PROVEEDOR 11 manifestó lo siguiente en su respuesta al requerimiento:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- *“PROVEEDOR 11, es una cooperativa dedicada a los servicios relacionados con la informática, así pues, nuestra relación tanto con uno como con otro (la Fundación y SOCIEDAD A) siempre ha sido el de dar un servicio de mantenimiento integral informático, la persona de contacto es Sr. ADMINISTRADOR”.*

En el ejercicio 2016, SOCIEDAD A no tenía trabajadores dados de alta. En 2017 cuenta con 8 trabajadores:

RELACIÓN DE PERCEPTORES DE TRABAJO		
	RETRIBUCION	RETENCION
EMPLEADO 1	1.125,94	62,26
EMPLEADO 2	15.581,20	2.324,69
EMPLEADO 3	2.578,12	146,44
EMPLEADO 4	40.433,03	8.531,38
EMPLEADO 5	130,13	2,61
ADMINISTRADOR	8.323,37	2.218,15
EMPLEADO 6	675,01	122,18
EMPLEADO 7	3.039,94	0,00

Todos ellos, salvo EMPLEADO 5, son también trabajadores de la Fundación.

Cabe destacar además que, con arreglo a la información de la Seguridad Social, dos de los empleados de SOCIEDAD A, el Sr. ADMINISTRADOR y Dña. EMPLEADO 4 fueron dados de alta como trabajadores de esta entidad con fecha 1 de febrero de 2017.

Sin embargo, de acuerdo con la información a disposición de la Inspección, esta entidad no disponía de ningún local en el que desarrollar sus servicios hasta el 23 de marzo de 2017, fecha en la que la Fundación y SOCIEDAD A formalizan un contrato de cesión temporal del derecho de uso sobre el despacho sito en la CALLE 2 nº 11-13 de PROVINCIA 1, propiedad de la Fundación.

Una de las trabajadoras de ambas entidades, la Sra. EMPLEADO 7 ha manifestado a la Inspección que:

“Las funciones desempeñadas en ambas entidades son las de auxiliar administrativa, de atención al público en la recepción. La compareciente manifiesta que ambas entidades realizan la misma actividad de atención juvenil e infantil de psiquiatría y psicología, la primera de ellas como entidad pública y la segunda como entidad privada.

(...)

En ambas entidades la persona de contacto para la celebración del contrato es Sr. ADMINISTRADOR, gerente y director operativo de ambas entidades”.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Otra de las trabajadoras que trabaja para ambas entidades, Dña. EMPLEADO 4, declaró:

“La compareciente indica que trabaja en SOCIEDAD A (XXXXXXXXXX), Fundación y en Fundación 2. Trabaja en todas ellas durante la totalidad del ejercicio 2017, en SOCIEDAD A desde febrero de 2017.

En SOCIEDAD A la compareciente trabaja como pedagoga y directora del centro. Se trata de un centro de salud mental infantil y juvenil. En Fundación también trabaja como pedagoga y realiza también la misma actividad, es un centro de salud mental infantil y juvenil.

(...)

En SOCIEDAD A la compareciente indica que trabaja los lunes de 14 a 20 horas y los jueves de 9 a 20 horas y el lugar es CALLE 1 nº 77 de PROVINCIA 1. En Fundación trabaja los martes de 10 a 20 horas y el lugar CALLE 2 nº 11 de PROVINCIA 1.

(...)

Tanto en SOCIEDAD A como en Fundación la gerencia la ejerce el Sr. ADMINISTRADOR en el ejercicio 2017”.

Por su parte, el Sr. ADMINISTRADOR ha manifestado a la Inspección que:

“Las entidades empleadoras, manifiesta el compareciente, son la Fundación, cuya actividad consiste en el cuidado de la salud mental de niños y adolescentes, de 0 a 18 años, con vocación de servicio público, operando mediante conciertos y convenios con entidades sanitarias y también tiene una sección de docencia para profesionales de salud mental. También trabaja para SOCIEDAD A, entidad social y privada que busca dar servicio a jóvenes y adolescentes de forma privada, con su propia línea de docencia.

El compareciente manifiesta que es el gerente de la Fundación y en SOCIEDAD A ejerce funciones de administrador único y de control de la dirección.

En lo relativo a la Fundación, el compareciente manifiesta que trabaja en su sede social, CALLE 2 nº 11 de PROVINCIA 1 los martes y viernes de 08:00 a 14:00 y de 16:00 a 18:00 los martes y los viernes únicamente de 08:00 a 14:00. Los lunes, miércoles y jueves trabaja en CALLE 4 nº 47 de PROVINCIA 1 con el mismo horario que los martes. En SOCIEDAD A trabaja según necesidades y el lugar en 2017 fue CALLE 1 nº 77 de PROVINCIA 1, aunque también realiza labores en CALLE 2 nº 11 de PROVINCIA 1”.

Precio del arrendamiento de la Fundación a SOCIEDAD A del local de la CALLE 1 nº 71 de PROVINCIA 1

Con respecto al arrendamiento del inmueble de la CALLE 1 nº 71 de la Fundación a SOCIEDAD A, se le preguntó al Sr. ADMINISTRADOR si se había publicitado el

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

alquiler del inmueble desde su adquisición, de qué forma se fijó el importe del arrendamiento (criterios, metodología), y si el precio del alquiler guardaba relación con las obras emprendidas en el local. El requerido manifestó:

“El compareciente manifiesta que el alquiler del inmueble no fue publicado desde la adquisición del mismo.

El compareciente manifiesta que se llevó a cabo un estudio de los precios del alquiler de la zona. Inicialmente se fijó un precio más bajo para ayudar al inicio del negocio y posteriormente se ha incrementado la renta a 1.620€ más IVA. El compareciente manifiesta que aporta el justificante del depósito de la diferencia entre la fianza inicial y la actual.

El compareciente manifiesta que no guarda relación el importe de las obras realizadas con el importe de la renta del arrendamiento, lo que se busca es cubrir el coste de la hipoteca”.

La comparación entre los importes satisfechos por la Fundación para la adquisición del local de la CALLE 1 nº 71 y la reforma y adecuación del mismo y el importe que percibe por el alquiler de dicho local a SOCIEDAD A es la que sigue:

	2016	2017
Precio adquisición	320.000,00	--
Obras de reforma (IVA incluido)	110.670,23	416.042,41
Total coste	430.670,23	416.042,41
Alquiler satisfecho	--	2.904,00

El coste de las obras de reforma ha sido de 435.299,71 € más 91.412,93 € en concepto de IVA, que determina un coste total de 526.712,64 €, de los cuales 110.670,23 € corresponden al año 2016 y 416.042,41 € al año 2017 (Cfr. tabla de las páginas 16 y 17).

Por tanto, sumado el precio de adquisición (320.000 €) al importe de la reforma del local (435.299,71 € más 91.412,93 € de IVA soportado) sito en la CALLE 1 nº 77, que es arrendado a SOCIEDAD A, el coste total del inmueble ascendió a 846.712,64 €.

El contribuyente no ha aportado ninguna documentación o explicación a la Inspección al objeto de que ésta pudiera conocer los cálculos efectuados para obtener, atendiendo al precio de adquisición del inmueble y a las previsibles inversiones, el precio pactado entre el arrendador y el arrendatario. Según consta en el informe remitido a la Comisión consultiva, no se ha acreditado la existencia de un criterio o metodología que justifique, en el momento de celebración del contrato, el hecho de fijar un precio por el arriendo por importe de 1.200 € mensuales más IVA. En el curso del procedimiento de Inspección se aportó por el obligado tributario un documento de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

SOCIEDAD DE VALORACIÓN de 25 de octubre de 2019 titulado: “Informe de valoración de operación vinculada de arrendamiento de inmueble para uso distinto de vivienda” en el que se analiza dicha operación vinculada conforme a la normativa de precios de transferencia y se concluye que la renta pactada es acorde al valor de mercado aplicando el método del precio libre comparable (dicho método exige que se compare el precio del servicio prestado entre partes vinculadas con el de un servicio idéntico o de características similares prestado entre partes independientes).

Según consta en el informe remitido a la Comisión consultiva, en el proceso de búsqueda de comparables se omitió una de las características principales del inmueble que había sido arrendado por la Fundación, el hecho de que había sido totalmente reformado justo antes de proceder a su alquiler. El coste de la reforma supera ampliamente el precio de compra del propio local lo que pone de relieve la magnitud de la reforma realizada y supone un hecho que no puede ser ignorado a la hora de buscar comparables para determinar la valoración de mercado.

La Inspección señala que, en el informe de valoración, se seleccionan los 36 potenciales comparables identificados de manera aleatoria sin atender a la característica imprescindible de una reparación y reforma del local. Esta cuestión, a juicio de la Inspección, resulta indispensable para poder considerar otros comparables con características similares.

En el informe de valoración aportado por el obligado tributario, en relación con el análisis de comparabilidad realizado, se obtienen los rangos de precio del alquiler recogidos en la siguiente tabla. El informe concluye que el valor de 1.620 € mensuales pactado en la modificación del contrato de arrendamiento se ajusta al valor de mercado al encontrarse entre el valor mínimo y el máximo.

Tabla 6: Importe euro/m2 alquiler local CALLE 1

	ANÁLISIS CUARTIL-Importe euros/m2	Rango Alquiler FUNDACIÓN-Superficie 405,61 m2
Valor máximo	13,70	5.556,30
Tercer cuartil	8,02	3.252,68
Mediana	6,28	2.548,40
Promedio	6,56	2.660,33
Primer cuartil	5,00	2.028,05
Valor mínimo	3,08	1.248,03

La Inspección manifiesta que la validez del estudio está condicionada a que los comparables seleccionados reúnan las características de identidad o características similares a la operación realizada y, en este caso, al no ser inmuebles que hayan sido integralmente reformados justo antes de ser alquilados, como sucede con el inmueble de la CALLE 1 nº 71, no se podrían considerar comparables válidos y por lo tanto no se podría tomar como válido dicho valor de mercado.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Señala la Inspección, en el informe de remisión a la Comisión consultiva, que atendiendo al resultado de la valoración de mercado aportada por el interesado, la renta inicialmente pactada de 1.200 € mensuales sigue encontrándose por debajo del umbral mínimo que se fijó (1.248,03 € mensuales). No fue hasta 2018 cuando al modificarse la renta pactada, elevándose a 1.620 € mensuales, esta se sitúa por encima del umbral mínimo.

Asimismo, añade la Inspección que ha de tenerse en cuenta que se trata de un alquiler de 405,61 m² y, que de acuerdo con la establecido en el contrato, únicamente va a ser utilizado por el arrendatario (SOCIEDAD A) para desarrollar su actividad de consultorio médico, con posibilidad de subarriendo parcial. Se trata de un local que ha sido reformado específicamente para albergar un consultorio médico, es decir, ajustándose a las necesidades del arrendatario y que le da la posibilidad de subarrendar parte del espacio y por tanto de obtener rentas adicionales.

El Sr. ADMINISTRADOR manifestó en relación con el precio de alquiler fijado, que éste pretendía cubrir el coste de la hipoteca y que no guardaba relación con el importe de las obras realizadas. La Inspección aprecia inconsistencias en las manifestaciones del Sr. ADMINISTRADOR en la medida en que las cuotas mensuales del préstamo hipotecario ascendían a 1.828,08 € mensuales, mientras que la renta mensual fijada ascendía a 1.200 € inicialmente y 1.620 € tras la modificación de 2018. En ambos casos, la renta pactada no alcanza a cubrir las cuotas del préstamo hipotecario concertado. Por otro lado, el préstamo hipotecario tampoco incluye el coste de las reformas, el cual no se repercute vía precio en la medida en que la renta mensual ni siquiera alcanza a cubrir la cuota mensual del préstamo.

La Inspección considera que en la medida en que no se repercute el coste de la reforma del local en el precio del arrendamiento, éste no se ajusta al valor de mercado.

Por otra parte, la información de la SOCIEDAD CONSULTORA, que elaboró el plan estratégico para la creación de la SOCIEDAD A, aportada por el obligado tributario en el curso del procedimiento de inspección, contiene las previsiones económicas para la creación de la SOCIEDAD A recogidas en el siguiente cuadro. La Inspección manifiesta que se contemplaban unos importes por el alquiler del local considerablemente distantes a los que posteriormente pactaron las partes.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Previsiones económico-financieras

Previsión de la cuenta de resultados

Previsión de la cuenta de resultados (€)	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos de explotación	148.280	286.387	343.664
Clientes/as sin beca	146.180	284.287	341.144
Clientes/as con beca	2.100	2.100	2.520
Gastos de explotación	-203.776	-260.428	-296.889
Gastos de personal	-150.999	-192.110	-223.278
- Dirección+psicóloga/psicopedagoga	-51.030	-51.030	-51.030
- Administración y gestión	-42.900	-42.900	-42.900
- Psicólogo/a 1	-24.000	-32.000	-32.000
- Psicólogo/a 2	0	0	-32.000
- Logopeda	-18.590	-36.723	-30.000
- Psiquiatra	-7.053	-12.432	-14.918
- Neurólogo/a	-1.292	-2.296	-2.755
- Fisioterapeuta	-3.087	-7.504	-9.005
- Trabajador/a social	-2.282	-5.591	-6.709
- Abogado/a	-766	-1.634	-1.960
Supervisión externa de la FUNDACIÓN	-2.160	-2.160	-2.592
Alquiler del local	-18.000	-24.000	-24.000
Suministros	-6.000	-11.588	-13.906
Otros gastos (publicidad, etc.)	-14.217	-18.169	-20.713
Amortización de la inversión inicial	-12.400	-12.400	-12.400
Resultado de explotación	-55.495	25.959	46.775

Supuestos:

- La supervisión externa de la FUNDACIÓN consiste en sesiones quincenales de 2 h a 45 €/hora

- El alquiler del local es de 1.500 €/mes durante el primer año y de 2.000 € al año a partir del segundo año

- Los suministros son de 500€/mes en el primer año, 966 €/mes en el segundo año y 1.159 €/mes en el tercer año

- Los demás gastos (publicidad, etc.) son un 7,5% de los gastos totales

- La inversión inicial es de 62.000€ e incluye los gastos de personal asociados a la puesta en marcha del centro y a la decoración del mismo (carteles, pintura, etc.)

En concreto, la Inspección recoge, en el Informe remitido a la Comisión consultiva, que se estimaba que el alquiler del local sería de 1.500 € al mes durante el primer año y de 2.000 € a partir del segundo año. Sin embargo, el alquiler acabó resultando ser de 1.200 € durante los 7 primeros meses y posteriormente de 1.620 € al mes. Los importes reales pactados por las partes distan de ajustarse a los establecidos en las previsiones económicas de la consultora, en las que no se tiene en cuenta el coste de la reforma.

Por último, para analizar la rentabilidad de la operación, la Inspección recoge que se deben comparar los costes soportados por la Fundación por la adquisición y reforma del local, y los ingresos que le reporta la actividad de arrendamiento:

COSTE DEL INMUEBLE (SIN IVA)	
Compra del Inmueble	320.000
Otros gastos derivados de la reforma del inmueble	526.712,64
TOTAL	846.712.64

INGRESOS DERIVADOS DEL ALQUILER	
Ingreso Mensual	1.620€
Ingreso Anual	19.440€

De acuerdo con las magnitudes mostradas en las tablas, y dividiendo el coste total de la inversión realizada entre los ingresos anuales pactados entre las partes, señala la Inspección que la Fundación tardaría 43,44 años en recuperar el coste de la inversión realizada en el local sito en CALLE 1 71. Es decir, hasta el cuadragésimo cuarto año,

el alquiler del local no generaría beneficio alguno, y únicamente se estaría recuperando el coste de la inversión realizada.

Contrato de cesión temporal de uso de la Fundación a SOCIEDAD A del despacho de la CALLE 2 nº 11-13

Por otra parte, con respecto al contrato de cesión de despacho de la CALLE 2 nº 11-13 por la Fundación a SOCIEDAD A, se le preguntó asimismo al Sr. ADMINISTRADOR por el método de determinación del precio estipulado, manifestando éste que:

“En el caso de la cesión de despacho sito en CALLE 2 nº 11-13 por el obligado tributario a SOCIEDAD A se fijó en base a los metros cuadrados del despacho y horas de ocupación”.

SÉPTIMO.- ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO

Con fecha 20 de septiembre de 2023, en virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, la Inspección puso en conocimiento de la interesada la posible concurrencia de las circunstancias determinantes de la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 LGT y se le confirió un plazo de 15 días para la formulación de alegaciones.

Con fecha 10 de octubre de 2023, el obligado tributario presentó alegaciones mediante escrito en el que, en primer lugar, pone de manifiesto que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la tercera calificación jurídica que la inspección realiza del mismo negocio. En un primer momento, la inspección calificó como simulación la constitución de la entidad SOCIEDAD A para, posteriormente, en el acuerdo de rectificación, reconocer que la constitución de la entidad SOCIEDAD A respondía a un motivo económico válido y que dicho negocio jurídico no podía ser calificado como una simulación realizada con fines fraudulentos. A la luz de las alegaciones y documentación presentada por la Fundación en el procedimiento anterior, modificó su planteamiento inicial y pasó a considerar que el único negocio simulado pasaba a ser el del arrendamiento de las oficinas de la Fundación a SOCIEDAD A.

Expone la interesada que la creación de SOCIEDAD A obedece a un plan estratégico elaborado por una consultora independiente especializada en el desarrollo de proyectos para entidades de carácter social con el objetivo de *“crear una nueva entidad privada que, con una imagen de marca distinta, nuevos profesionales médicos y un consultorio médico diferente, prestara una atención integral especializada a jóvenes y adolescentes en campos no cubiertos”* por la interesada. A su vez, añade que SOCIEDAD A *“se constituyó por un motivo económico válido y no como una mera entidad instrumental para obtener el ahorro fiscal derivado de la devolución de las*

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

cuotas de IVA soportadas por la FUNDACIÓN en la reforma del local de CALLE 1 nº 77”.

“En el año 2015, es decir un año y medio antes de la constitución de SOCIEDAD A, la FUNDACIÓN encargó la elaboración de un plan estratégico de negocio a una consultora especializada en el desarrollo de proyectos estratégicos para entidades sociales, SOCIEDAD CONSULTORA”. El obligado tributario concluye que el plan estratégico apostó por la creación de una empresa privada de carácter social que complementase el servicio público de la fundación con otros servicios, y que se dirigiera a un público objetivo más amplio (jóvenes de hasta 35 años) “que el target de la fundación”.

A juicio del obligado tributario, la creación de SOCIEDAD A no responde a una motivación fiscal de carácter fraudulento y su creación comporta efectos económicos y jurídicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Expone que no es cierto que la Fundación y SOCIEDAD A presten el mismo servicio y cuenten con los mismos medios personales. En este sentido, señala que los clientes de la Fundación son entidades pertenecientes a la Administración Pública, que se rige por convenios y conciertos públicos, mientras que SOCIEDAD A es un centro médico privado que factura a sus pacientes. Asimismo, el interesado señala: *“SOCIEDAD A ofrece un servicio integral, lo cual implica ofrecer servicios que no quedan cubiertos por la sanidad pública y que no son prestados por la FUNDACIÓN”.*

Remarca el obligado tributario que la actividad de arrendamiento desarrollada se ampara en el principio de la autonomía de la voluntad. En cuanto a la existencia de vinculación entre SOCIEDAD A (arrendataria) y la Fundación (arrendadora), manifiesta que tanto la creación de la entidad nueva como el arrendamiento de las oficinas a SOCIEDAD A *“fue una idea propuesta, presentada y monitorizada por la consultora SOCIEDAD CONSULTORA”.* Manifiesta que, en los documentos aportados por esta consultora, ya se preveía en las proyecciones financieras de SOCIEDAD A un rango de precio del alquiler entre 1.500 y 2.000 €/mes.

En consecuencia, concluye que: *“La vinculación entre FUNDACIÓN y SOCIEDAD A resulta irrelevante a la hora de intentar defender un presunto abuso de derecho o fraude de ley porque la “idea” de la reorganización y el plan estratégico de la FUNDACIÓN, y los negocios jurídicos que se derivaron del mismo, fueron fruto de la labor profesional de un tercero independiente contratado para desarrollar un plan empresarial de futuro que potenciara y garantizara la viabilidad de la FUNDACIÓN...”*

Por otro lado, arguye que, a la luz de un estudio de mercado del precio del alquiler que aporta, el precio satisfecho por SOCIEDAD A de 1.709 €/mes y 1.620 €/mes se sitúa dentro de la muestra de comparables y no puede ser calificada como renta ficticia, sino que se corresponde con la que hubieran podido pactar partes independientes, así como la rentabilidad obtenida.

El obligado tributario niega la concurrencia, en el presente caso, de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la creación de la entidad SOCIEDAD A, por

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

considerar que nos encontramos ante un supuesto de economía de opción admitido en el ordenamiento jurídico y que responde a criterios de lógica empresarial.

Concluye que, para quedar dentro del perímetro del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el efecto relevante contrastado de las operaciones llevadas a término debería ser el ahorro fiscal, y no otras consecuencias jurídicas o económicas. En este sentido, aduce que *“la voluntad de la FUNDACIÓN fue la creación de una nueva sociedad privada que se erigiera en el primer centro integral de adolescentes y jóvenes de PROVINCIA 1, prestando unos servicios sanitarios y sociales que la FUNDACIÓN no presta y que por la tipología de los clientes de la FUNDACIÓN no pueden ser prestados por esta sin incurrir en un conflicto de intereses e incompatibilidades”*.

Por tanto, a juicio del obligado tributario, se evidencia que la operatoria seguida por la Fundación y por SOCIEDAD A ha reportado efectos jurídicos, económicos y organizativos relevantes distintos al beneficio obtenido en el ámbito tributario, pues *“el conjunto operacional obedece a una motivación económica y social y es consistente con el objetivo con el que fue concebido”*.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - COMPETENCIA

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

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

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

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

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

SEGUNDO. - PROCEDIMIENTO

El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en los artículos 159 de la LGT y 194 del RGAT en los siguientes términos:

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

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

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

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

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

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

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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

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

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

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*

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”.

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

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

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

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

su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

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

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

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

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (*vid.*, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre

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

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

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

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

CUARTO. - CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES

Una vez expuestos los antecedentes, los hechos y la delimitación y requisitos de la

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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:

1. SOCIEDAD A fue constituida y es de propiedad íntegra de la Fundación (100%), siendo ésta en consecuencia socio única de aquella.
2. SOCIEDAD A se constituye, con fecha 14 de julio de 2016, y de forma casi inmediata a la adquisición por la Fundación de un local en la CALLE 1 nº 71 de PROVINCIA 1, que tuvo lugar el 27 de mayo de 2016.
3. El domicilio fiscal y social de ambas entidades, la Fundación y SOCIEDAD A, es el mismo, sito en la CALLE 2 nº 11 de PROVINCIA 1.
4. La Fundación y SOCIEDAD A comparten administrador en la persona del Sr. ADMINISTRADOR, quien es gerente, representante, y autorizado en cuentas de la Fundación, y a la sazón, administrador único de SOCIEDAD A desde su constitución hasta la actualidad.
5. De los ocho trabajadores de SOCIEDAD A, siete lo son a su vez de la Fundación. El único trabajador de la Fundación que no lo es de SOCIEDAD A percibió de la nueva sociedad 130,13 € a lo largo de 2017.
6. No consta que SOCIEDAD A disponga de otros medios materiales, más allá del derecho de uso arrendaticio sobre el local de la CALLE 1 nº 71 de PROVINCIA 1.
7. Toda la información recabada en Internet (mayoritariamente publicidad de las propias entidades vinculadas), evidencia no solo su vinculación jurídica (la Fundación es socio único de SOCIEDAD A) sino también la relación de ambas entidades que constituyen una unidad económica. En la página web de la Fundación se anuncian cursos y sesiones clínicas cuyo lugar de impartición es el “Centro SOCIEDAD A”
8. En manifestaciones a la Inspección, dos de las trabajadoras que prestan servicios en ambas entidades han corroborado la identidad de actividades de las mismas (“un centro de salud mental infantil y juvenil”), así como que se hallan sujetas a una dirección única en la persona del Sr. ADMINISTRADOR. Asimismo, un proveedor de servicios informáticos común a la Fundación y SOCIEDAD A, PROVEEDOR 11, ha confirmado la consideración anterior.
9. En atención a todo lo anterior, SOCIEDAD A y la Fundación, su socio único, constituyen una misma unidad económica y de decisión, con una dirección única de dichas entidades.

10. La actividad propia de la Fundación, así como la de SOCIEDAD A, se incardina incontrovertiblemente en el sector sanitario, actividad que se encuentra sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 20.Uno.3º de la LIVA), y no origina el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA en el desarrollo de la misma (art. 94 LIVA).

La Fundación se dio de alta en agosto de 2016 en la actividad de arrendamiento de locales, habida cuenta de que previamente, con fecha 27 de mayo de 2016, había adquirido por 320.000 € un local comercial en la CALLE 1 nº 71-73 de PROVINCIA 1.

Para su adquisición, la Fundación obtuvo un préstamo hipotecario bancario por importe de 224.000 €, cuya devolución se pactó en 144 cuotas mensuales constantes de 1.828,08 €.

11. Tras la adquisición del inmueble, la Fundación emprendió obras de reforma en el local con el fin de “establecer un consultorio médico”. Dichas obras tuvieron un coste de 435.299,71 € más 91.412,93 € de IVA, esto es, alcanzaron un importe total de 526.712,64 €.

El importe total de las obras de reforma y acondicionamiento (526.712,64 €), supera con creces el precio de adquisición del inmueble, en particular, supone un 165% de este, que fue de 320.000 €.

12. Con fecha 1 de agosto de 2017, la Fundación arrienda el local de la CALLE 1 nº 71-71 tras su reforma a SOCIEDAD A por un período de 2 años. Los tres primeros meses se pacta una carencia, y a partir de 1 de noviembre de 2017 la renta pactada es de 1.200 € mensuales. El 2 de julio de 2018 se modificó el contrato en lo atinente al precio del alquiler, que pasa a ser de 1.620 €/mes desde ese momento.

13. Según manifestaciones del propio representante de ambas entidades, el Sr. ADMINISTRADOR, la puesta en alquiler del inmueble no fue objeto de publicidad, y el precio convenido entre la Fundación (arrendadora) y SOCIEDAD A (arrendataria) perseguía “cubrir el coste de la hipoteca”, manifestando al mismo tiempo “que no guarda relación el importe de las obras realizadas con el importe de la renta del arrendamiento”.

En definitiva, debe prestarse atención a la secuencia de los hechos relacionados anteriormente. La actividad de la Fundación desde su constitución en 19XX ha sido la sanitaria (que se encuentra entre las prestaciones de servicios sujetas y exentas de IVA enumeradas en el artículo 20 de la LIVA, que no generan el derecho a la deducción del impuesto soportado en las adquisiciones relacionadas con las mismas). En mayo de 2016 adquiere un local sito en la CALLE 1 nº 71 de PROVINCIA 1. Unos meses más tarde, julio de 2016, crea la sociedad SOCIEDAD A, que es participada íntegramente por la Fundación. En agosto del mismo año, la

Fundación se da de alta en la actividad de alquiler de locales industriales (actividad sujeta y no exenta de IVA que genera el derecho a la deducción del IVA SOPORTADO en el desarrollo de la misma), contrata la ejecución de una obra de reforma del local (para acondicionarlo como consultorio médico), ajustándose específicamente a las necesidades de la sociedad SOCIEDAD A, y arrienda dicho local a su entidad participada, SOCIEDAD A, para que preste igualmente servicios sanitarios exentos de IVA que no generan derecho a la deducción.

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

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

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

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

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

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

En principio, y sin perjuicio del respeto al principio de autonomía de la voluntad, cabe apreciar que la forma recta de operar en este supuesto no parece pasar por la secuencia de operaciones realizadas. Sucede, sin embargo, que en caso de desarrollar la actividad una única entidad, ésta soportaría las cuotas de IVA devengadas en la adquisición y obras de reforma y acondicionamiento del local, pero con la particularidad de que no gozaría del derecho a su deducción –como le sucede ordinariamente con la adquisición corriente de bienes y servicios necesarios–, por constituir la actividad sanitaria una prestación de servicios sujeta y exenta de IVA que no genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (ex artículos 20.Uno.3º, 92 y 94 de la LIVA).

De acuerdo con el citado artículo 20.Uno.3º LIVA, está exenta del impuesto:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

“3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.”

Y conforme al art. 94.1 de la misma LIVA:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Sin embargo, resulta evidente que esta forma recta de operar no se produce en este caso, y su forma de proceder pasa por interponer una sociedad vinculada (SOCIEDAD A) entre la Fundación y los destinatarios de los servicios sanitarios, en la medida en que:

- Las cuotas de IVA son soportadas por el obligado tributario, la Fundación, que es quien lleva a cabo la adquisición del local, además de realizar las obras de reforma y acondicionamiento del mismo.

- La Fundación arrienda el local a SOCIEDAD A, y en la medida en que el arrendamiento del local se califica como operación sujeta y no exenta en IVA, le permite recuperar las cuotas soportadas en relación con las obras de reforma y acondicionamiento del local. Así pues, la Fundación solicitó y obtuvo la devolución del montante solicitado en su declaración de IVA del cuarto trimestre de 2017. Si consideramos este efecto impositivo, la adquisición del inmueble por la Fundación y su arrendamiento a una sociedad vinculada, SOCIEDAD A, por el que obtiene una rentabilidad muy inferior a la normal del mercado al no incluir en el precio de arrendamiento el coste de la reforma, no tiene otro efecto económico para el obligado tributario que el efecto fiscal, es decir, posibilitar la deducción de la totalidad del IVA soportado en la reforma y acondicionamiento del local, y la consiguiente devolución, IVA que no hubiera sido deducible teniendo en cuenta la actividad sanitaria de la Fundación, que coincide con la de SOCIEDAD A.

La artificiosidad se aprecia en la medida en que el cómputo de las operaciones desarrolladas o de la estructura comercial desplegada responden a la persecución de una estricta ventaja fiscal.

De esta forma se obtiene una evidente ventaja fiscal consistente en obtener devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de un sujeto que, a priori, no tendría derecho a ello de haber actuado de modo usual.

En efecto, en el esquema operacional diseñado, se aprovechan los efectos que supone la interposición entre el adquirente del local, la Fundación, y el destinatario último de los servicios sanitarios, de una sociedad vinculada, SOCIEDAD A, que es lo que posibilita la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición, reforma y acondicionamiento del local.

La participación de SOCIEDAD A en la estrategia fiscal diseñada por la Fundación sólo resulta comprensible si se analiza conjuntamente la **vinculación existente entre ambas entidades**. De esta forma, difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los costes y los riesgos derivados de la adquisición, reforma y acondicionamiento del inmueble para cederlo en arrendamiento en las condiciones pactadas, con una rentabilidad por debajo de la que puede considerarse de mercado.

La constitución de una **sociedad íntegramente participada por la interesada** origina consecuencias inmediatas en el orden tributario. En efecto, dado que la Fundación soportó las cuotas correspondientes a las obras de reforma del local, al arrendarlo a la sociedad de nueva planta se obtiene una evidente ventaja fiscal, consistente en la deducción de las cuotas soportadas en la reforma y acondicionamiento del local para el consultorio y subsiguiente obtención de devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de un sujeto, la Fundación, que, a priori, no tenía derecho a ello si hubiera actuado de un modo recto o usual.

La interesada ha alegado en el procedimiento inspector que SOCIEDAD A *“se creó tras un trabajo de más de 6 meses de reflexión, diseño y ejecución de un plan estratégico elaborado por una consultora independiente y ajena a la FUNDACIÓN especializada en servicios a empresas que operan en el ámbito social y cuyos socios y consultores no tienen experiencia formación ni experiencia en planificación fiscal”*. Y, más precisamente, que en la decisión de constituir SOCIEDAD A se hallaba el hecho de que la realización directa por la Fundación *“de forma privada y con ánimo de lucro de actividades sanitarias dirigidas a un público mayor y más adulto, podría generar algún conflicto con las administraciones públicas con las que opera la FUNDACIÓN”*.

En primer lugar, cabe decir que la pura mención a una indeterminada e indemostrada posibilidad de generar “algún conflicto” con las administraciones públicas por el hecho de que se ejerzan actividades sanitarias de forma privada y con ánimo de lucro, no puede considerarse bastante para otorgar carta de naturaleza a la operativa llevada a cabo, máxime cuando la colaboración público-privada en el ámbito sanitario español es frecuente en la actualidad.

Tampoco es baladí que, en este sentido, para la realización efectiva de esas nuevas actividades por SOCIEDAD A, aparentemente distintas pero que, en realidad, no difieren de las realizadas por la Fundación, resulte que a la nueva sociedad le basta solamente con personal que ya prestaba (y continúa prestando) servicios en la Fundación.

Pero incluso en el supuesto de que se considerasen admisibles las razones con las que se pretende justificar la solución adoptada, ninguna de ellas imponía que fuera la Fundación la que adquiriese el local comercial, ni la que costease la reforma ejecutada, ni que se lo cediera en arrendamiento a la mercantil de nueva creación. Y, aunque nos situáramos en ese marco discursivo, mucho menos todavía puede considerarse una actuación “natural” que **el precio o renta arrendaticia no incorpore el coste de las obras de reforma**, cuando el coste total de la reforma (526.712,64 €, IVA incluido) además resulta ser muy superior al de adquisición del propio inmueble (320.000 €), y más teniendo en cuenta que la Fundación presenta resultados contables negativos en los ejercicios considerados, 2016 y 2017.

El coste de las reformas no está incluido en el principal del préstamo hipotecario, sino que este sólo alcanza para financiar parte del precio de compra del inmueble, un 70% del mismo. En consecuencia, la financiación de las obras no se encuentra cubierta por dicho préstamo, por lo que su financiación debe provenir de los ingresos que percibe en el ejercicio de su actividad ordinaria. Es destacable que la mayor parte de los ingresos de la Fundación proceden de contratos con Administraciones Públicas.

Bajo las circunstancias anteriores, la lógica empresarial llevaría a determinar un precio de arrendamiento que incluyera el coste de las reformas realizadas, ya que no es igual arrendar un local sin reformar que arrendar otro reformado con un fin específico. El comportamiento razonable de un operador de mercado sería tratar de recuperar el coste de la inversión realizada repercutiendo al arrendatario el coste que han supuesto las obras vía precio.

En este sentido, cabe indicar cómo la **fijación del precio del arrendamiento** del inmueble, para la que la propia Fundación admite abiertamente **no haber seguido metodología alguna**, ni siquiera cumple con la finalidad que ha alegado el propio representante de la entidad, que es la de cubrir la cuota del préstamo hipotecario con el que se financió parte de la adquisición, no las obras.

En particular, el precio mensual del alquiler ha sido de 0 € los tres primeros meses (agosto-octubre de 2017); 1.200 € de noviembre de 2017 a junio de 2018; y 1.620 € desde julio de 2018, unas cantidades que contrastan vivamente con tal alegación, habida cuenta que son 1.828,08 € lo que la Fundación paga al banco cada mes en concepto de amortización del capital e intereses desde el mismo momento en que lo adquirió, con fecha 27 de mayo de 2016, debiendo destacar de nuevo que además, dicho préstamo tan sólo cubre una parte del precio de adquisición del local. Por tanto, el precio de arrendamiento no trata en ningún caso de recuperar el coste de la reforma

(526.712,64 €, IVA incluido) que supera con creces el precio de adquisición del local (320.000 €).

De otro lado, la propia cooperativa consultora que redactó el Plan estratégico que habría guiado la ejecutoria que analizamos, preveía la percepción de unos importes por el alquiler notoriamente superiores a los pactados, en concreto de 2.000 € a partir del segundo año y, sin embargo, como se ha indicado anteriormente el precio pactado es fijado inicialmente en un importe bastante inferior y posteriormente, la modificación efectuada en ningún caso alcanza el precio previsto en el Plan, y todo ello sin tener en cuenta en la renta del alquiler el coste de la reforma de 526.712,64 € acometida.

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

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

Debe tenerse en cuenta asimismo que, en las condiciones acordadas (19.440 € anuales de ingresos por alquiler), la Fundación tardará más de 43 años en recuperar la inversión acometida (846.712,64 €) en un local comercial en el ÁREA 1 DE LA PROVINCIA 1, lo que evidencia que, desde este punto de vista, la operación es de todo punto antieconómica, faltada de todo sentido mercantil.

No obstante lo anterior, es preciso que valoremos la posible existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes junto al fiscal. En este sentido, podemos avanzar que la conclusión no puede ser otra que no resultan apreciables. En efecto, no sólo no es posible identificar ningún efecto concreto, sino que la rentabilidad económica de la inversión realizada por la Fundación, está tan fuera de toda lógica de mercado que priva a la operativa orquestada de cualquier sentido económico y aun de todo viso de razonabilidad.

Pero paralelamente, por mor de este esquema negocial, la Fundación ha obtenido una devolución de cuotas de IVA soportado que de otra forma no hubiera podido conseguir directamente por sí misma, y ha burlado así los principios del ordenamiento tributario español y europeo.

Esta es una clara ventaja fiscal, para cuya obtención se ha instrumentado una forma de actuar chocante por antieconómica e impropia, y que, fuera como parece de cualquier otra significación empresarial, evidenciaría así su condición de artificio.

En definitiva, puede afirmarse que la operatoria seguida carece de otra sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. Prescindiendo de este último, no se aprecia, en efecto, que el conjunto operacional, singularmente en lo tocante a la adquisición y reforma del local y

su posterior arrendamiento a un precio inferior al valor de mercado, obedezca a ninguna motivación ni guarde ninguna consistencia. Sólo el beneficio fiscal obtenido permite explicar lo que de otro modo resultaría incomprensible por absurdo.

La finalidad fiscal se alcanza mediante la interposición de una sociedad que no produce otro efecto económico más que el ahorro fiscal señalado. Este hecho otorga a la interposición y participación de SOCIEDAD A una eventual artificiosidad que llevan 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 sanitaria, con exención limitada en el IVA y que no permite la deducción del IVA soportado (prestación de servicios sanitarios por la Fundación), una sociedad (SOCIEDAD A) que se configure como arrendataria, de forma que la Fundación pueda deducir y recuperar inmediatamente el IVA soportado en la adquisición, reforma y acondicionamiento del inmueble, para retrasar así el ingreso efectivo de dichas cuotas de IVA en más de 40 años, en el mejor de los casos, ya que existe la incertidumbre de dicho plazo e incluso la posible pérdida de ingresos fiscales para la Administración Tributaria si, pasados 10 años desde el inicio del arrendamiento, la Fundación deja de arrendar el local a SOCIEDAD A.

Hay que concluir, por lo tanto, que las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas y únicamente persiguen la finalidad de deducir el IVA soportado en la reforma de un local merced a la interposición de una entidad vinculada al 100%, a la que se arrienda el citado local como consultorio, lo que de otra forma no resultaría factible, habida cuenta de la exención de que goza en el IVA la actividad sanitaria desarrollada por la Fundación, y, por ende, de la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para llevar a cabo dicha actividad.

V. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA INTERESADA

Tal y como se ha mencionado anteriormente, el 20 de septiembre de 2023, la Inspección comunicó al obligado tributario que, a su juicio, los hechos acreditados podrían constituir un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así, con arreglo al artículo 159 de la LGT, se le confirió el preceptivo trámite de audiencia. El obligado tributario presentó, el 10 de octubre de 2023, escrito de alegaciones.

Al margen de los aspectos procedimentales alegados relativos a las diferentes calificaciones realizadas por la Inspección, el obligado tributario alega fundamentalmente, de un lado, que el precio pactado en el arrendamiento del local entre la Fundación y SOCIEDAD A se ajusta al valor de mercado y, de otro lado, que las operaciones realizadas entre ambas entidades entran dentro del concepto de economía de opción.

Como ya se ha señalado antes, la participación de SOCIEDAD A en la estrategia fiscal diseñada por el obligado tributario, la Fundación, sólo resulta comprensible si se analiza conjuntamente la vinculación existente entre ambas, siendo la Fundación propietaria única de SOCIEDAD A, y el Sr. ADMINISTRADOR, gerente de la Fundación y apoderado con facultades para firmar contratos y representante de la Fundación, también es administrador único de SOCIEDAD A. Bajo ese contexto, y teniendo en cuenta las condiciones del arrendamiento del local, cabe concluir que difícilmente una empresa independiente hubiese asumido los costes y los riesgos derivados de la adquisición, reforma y acondicionamiento del local, para arrendarlos a un precio que no tiene en cuenta los costes de reforma, cuando además estos suponen el 165% del precio de adquisición, y donde son necesarios más de 43 años para recuperar la inversión, lo cual carece de toda lógica empresarial y no permite concluir que el arrendamiento se realice a valor de mercado.

La intervención de SOCIEDAD A en la operación ha permitido a la Fundación la deducción íntegra del IVA soportado en las obras de reforma y acondicionamiento, que prima facie no le habría sido posible deducir como se ha argumentado en el apartado anterior del presente informe.

VI. CONCLUSIONES

La Fundación inició la actividad de alquiler de locales industriales, ajena hasta entonces a sus objetivos y finalidades que no eran otros que la actividad sanitaria. Adquiere un local que es objeto de reforma y acondicionamiento como consultorio para arrendarlo a la sociedad SOCIEDAD A, creada a tal efecto y participada íntegramente por la Fundación (ambas entidades vinculadas comparten domicilio fiscal y social, gerente, medios humanos y materiales y actividad sanitaria), por un precio que carece de sentido económico y que de ninguna manera se ajusta al valor de mercado. Sin embargo, le ha procurado una ventaja fiscal, consistente en obtener la deducción y finalmente devolución del IVA soportado en las obras de reforma de dicho local, a la que de otro modo no tenía derecho.

Estas operaciones se han revelado artificiosas para el resultado obtenido, puesto que no se alcanza a apreciar otro efecto jurídico o económico relevante que no sea la obtención de esa evidente e impropia ventaja fiscal.

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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Por todo ello, no puede sino considerarse que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, y que la intervención de las dos entidades vinculadas, la Fundación y SOCIEDAD A, obedece estrictamente a salvar de forma inadmisiblemente la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en las obras realizadas en el local por parte de la Fundación.

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 LA FUNDACIÓN, NIF: GXXXXXXX, DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, en relación con las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido en los períodos impositivos de referencia.

A 18 de junio de 2024,

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL