

**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 cerca de los siguientes obligados tributarios:

“COMUNIDAD DE BIENES”
(NIF E-XXXXXX)

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 de la Dependencia Regional de XXX se están realizando actuaciones de comprobación e investigación de carácter general cerca de COMUNIDAD DE BIENES (EXXXXXX) habiendo sido notificado el inicio de las mismas el día 12/01/2022. La comprobación, con carácter general, se extiende al IVA de los períodos 1T/2018 a 4T/2018.

Segundo.- El obligado tributario fue objeto anteriormente de actuaciones de comprobación e investigación por el mismo concepto y períodos: IVA períodos 1T a 4T 2018, iniciadas el día 07/05/2019.

En un principio, estas actuaciones tuvieron alcance parcial de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 148.2 de la LGT y 178.3.c) del RGAT, limitándose a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajustaba formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

Posteriormente, se acordó la ampliación de las referidas actuaciones, mediante comunicación notificada al obligado tributario en fecha 26/06/2019, que pasan a tener alcance general conforme a lo establecido en el art. 148.2 de la LGT y en el art. 178.2 y 5.b) del RGAT.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

El obligado tributario estaba matriculado a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la actividad de ALQUILER DE LOCALES INDUSTRIALES (epígrafe 861.2 de la Sección 1ª de dicho impuesto), y había presentado declaraciones-liquidaciones, por los períodos comprobados, con las bases imponibles que se detallan a continuación.

	2018 - 1T	2018 - 2T	2018 - 3T	2018 - 4T
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	0,00	0,00	4.518,00	13.554,00
TOTAL BASE IVA	0,00	0,00	4.518,00	13.554,00
CUOTAS IVA				
Tipo general	0,00	0,00	948,78	2.846,34
TOTAL CUOTAS DEVENGADAS	0,00	0,00	948,78	2.846,34
IVA DEDUCIBLE				
Opera. interiores corrien	0,00	0,00	0,00	44,31
Opera. interiores bs inver	0,00	0,00	13.091,90	125.995,28
SUMA DEDUCCIONES	0,00	0,00	13.091,90	126.039,59
Diferencia/Resultado Régimen General	0,00	0,00	-12.143,12	-123.193,25
SUMA DE RESULTADOS	0,00	0,00	-12.143,12	-123.193,25
% Atribuible Admón Estado	100,000000	100,000000	100,000000	100,000000
Cuotas comp period anter	0,00	0,00	0,00	12.143,12
Rtdo. liquidación Estado	0,00	0,00	-12.143,12	-135.336,37
RESULTA. LIQUIDACIÓN	0,00	0,00	-12.143,12	-135.336,37

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

A DEVOLVER	0,00	0,00	0,00	135.336,37
----- Estado	0,00	0,00	0,00	135.336,37
A COMPENSAR PERIOD. POSTERIORES	0,00	0,00	12.143,12	0,00
----- Estado	0,00	0,00	12.143,12	0,00

El obligado tributario solicitó la devolución del siguiente importe correspondiente al período impositivo que se indica a continuación:

	2018 – 4T
Importe solicitado a devolver	135.336,37

Tras la instrucción del expediente, con fecha 18/12/19 se notificó Acuerdo de Liquidación en el cual se concluía que, mediante la interposición de modo artificioso de una comunidad de bienes, el obligado pretende obtener una devolución del IVA que no procede, pues pretende obtener el derecho a la deducción de un IVA soportado en relación a operaciones exentas (prestaciones de servicios de una clínica dental) por las que no existe derecho a deducir ese IVA soportado. En particular, se apunta en dicho acuerdo:

“Los bienes de referencia ya pertenecían a los nuevos “comuneros”, de hecho, estaba constituida una comunidad de bienes sobre los mismos, y la constitución de la nueva comunidad de bienes se realiza con el único propósito de deducir las cuotas de IVA soportadas, sobre todo, en las obras de reforma y adaptación de los locales para la clínica dental. Los cónyuges MM y BB ya son propietarios por mitad y proindiviso, y, de hecho, MM, propietario, se va a alquilar los locales a sí mismo.

El diseño o la intención de constituir una nueva entidad con el propósito de deducir el IVA tuvo que surgir con posterioridad al inicio de las obras de reforma de los locales, que se llevaron a cabo por la EMPRESA CONSTRUCTORA. Así, en un primer momento, la empresa constructora emitió sus facturas a don MM, dueño de los locales comerciales en los que realizaría su actividad profesional de médico odontólogo. Posteriormente, la empresa constructora factura ya a la entidad COMUNIDAD DE BIENES. Como la EMPRESA CONSTRUCTORA se niega evidentemente a rehacer unas facturas a nombre de una entidad que no existía en el momento de la realización de las obras, don MM se ve obligado a “re-facturar” las obras con destino a

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

COMUNIDAD DE BIENES, y ello a pesar de no ser ni promotor, ni constructor ni de tener un título aparente para emitir esas facturas.

Como ya se ha adelantado, la interposición de la nueva comunidad de bienes tiene un único propósito, que es el de permitir la deducción del IVA soportado que de otro modo no sería posible. La única realidad es que los locales comerciales estarían afectos a una actividad profesional desarrollada por don MM que no permitirían la deducibilidad del IVA soportado. Hay que señalar que los servicios prestados en el ámbito de sus profesiones por, entre otros, los odontólogos, están exentos del IVA (artículo 20.Uno 5º LIVA) y no originan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA (artículo 94 LIVA). Tampoco resulta acreditado por el obligado tributario que se vaya a producir como destino previsible el alquiler de locales a otros profesionales sanitarios. No consta ningún tipo de arrendamiento a personas o entidades distintas de don MM.

La única actividad realizada es la de la clínica dental de don MM y los locales y la actividad permanecen bajo su titularidad y control, y con el mismo destino previo.”

Siguiendo lo establecido por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 22/05/2013 (recurso nº 134/2011) y 28/03/2012 (recurso 552/2009), la Inspección concluyó en su Acuerdo de Liquidación que concurría SIMULACIÓN en este supuesto.

Tercero: El contribuyente interpuso contra el acuerdo de liquidación reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR), el cual, en resolución en única instancia, de XX de octubre de XXXX, estima parcialmente la reclamación anulando la liquidación y la sanción por considerar que no existía simulación y que se debería haber reconducido a la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Si bien, entiende que no procede la refacturación que realiza el arrendatario, Don MM, a la comunidad de bienes. Así en los fundamentos de derecho sexto y séptimo el TEAR señala:

SEXTO.- En el presente caso el acuerdo impugnado parte de que ya desde el año 2008 hay una comunidad de bienes respecto a estos inmuebles, por lo que resulta contradictorio a la vez afirmar que La comunidad de bienes COMUNIDAD DE BIENES se constituye en el ejercicio 2018, confundiendo la constitución con su declaración de alta ante la AEAT a efectos de la realización de actividades empresariales.

El artículo 84.Tres de la Ley 37/92, del IVA establece que Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto. Y el artículo 4 determina que Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

De lo anterior podemos deducir con claridad que no se puede considerar simulación la tributación por el IVA de la comunidad de bienes como consecuencia del arrendamiento o cesión a uno de sus miembros de un inmueble de su propiedad.

Y, si de lo que se trata es de considerar que existe "un abuso de derecho" como consecuencia del arrendamiento del inmueble por la comunidad al comunero, propiciando un derecho a deducir que no existiría si las cuotas se hubieran soportado directamente por este, lo que correspondía era iniciar el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la LGT).

Así lo ha declarado en supuestos similares el TEAC: 635/2017, de 15/12/2020:

Entidad que presta servicios de enseñanza y constituye otra entidad que se encarga de llevar a cabo la construcción de un inmueble destinado a centro docente. La entidad que realiza las obras deduce el IVA soportado o satisfecho por las mismas, tras lo cual formaliza un contrato de arrendamiento, en virtud del cual cede el uso del inmueble construido. Y 4029/2017, de 15/12/2020: Entidad que presta servicios sanitarios y de asistencia social constituye otra entidad que se encarga de llevar a cabo las obras de reforma y construcción de los inmuebles en los que realizará parte sus actividades la anterior. La entidad que realiza las obras deduce el IVA soportado o satisfecho por las mismas, tras lo cual formaliza un contrato de arrendamiento, en virtud del cual cede el uso de los inmuebles construidos. En ambos casos La Administración considera la existencia de simulación en el conjunto de operaciones realizadas por las anteriores entidades. En las Resoluciones se analiza la aplicación a este supuesto de lo dispuesto por los artículos 15, regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y 16, relativo a la simulación, ambos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Conforme a lo señalado tanto por la AN (sentencias de 31-10-2019 y 13-10-2020) como por el TJUE (sentencias de 21-2-2006, asunto C-255/02, Halifax, y 26-2-2019, asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, T Danmark, y de la misma fecha, en los asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, N Luxembourg 1 y otros) se concluye que en la situación descrita nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto por el citado artículo 15 de la LGT, no conforme a su artículo 16.

SÉPTIMO.- No obstante lo anterior, lo que resulta improcedente es la deducción de la cuota soportada como consecuencia de la "refacturación" que hace el comunero arrendatario a la comunidad, ya que no se corresponde a ninguna entrega de bienes ni prestación de servicios realizada por este a la comunidad, tal como parece reconocer la propia reclamante (con la única salvedad de la refacturación realizada por MM a dicha

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

entidad por importe de 303.524,90 euros más IVA, todas las demás facturas han sido emitidas por proveedores de bienes y servicios cuyo único destino es el local comercial), y lo procedente era la rectificación de las facturas emitidas, tal como parece que solicitó la reclamante, de acuerdo con lo que se apunta en el acuerdo impugnado, que, sin embargo, se equivoca al decir que la entidad no existía en el momento de la realización de las obras, tal como ya hemos tenido ocasión de señalar en el fundamento anterior.

A la vista del pronunciamiento del TEAR, la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección ha procedido a anular el acuerdo de liquidación recurrido, con la excepción de las cuotas por “refacturación” no deducibles según el TEAR, y ha acordado la devolución al obligado tributario de una cuota de 71.596,14 euros (135.336,37-63.740,23 de cuotas refacturadas), sin perjuicio del derecho de la Administración a dictar una nueva liquidación en relación a la parte anulada, atendiendo al criterio señalado por el Tribunal Regional en relación a la posible consideración de la concurrencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, teniendo la liquidación, efectuada en el acuerdo de ejecución, el carácter de provisional.

Cuarto: Con fecha 12/01/2022, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, se notificó al obligado tributario, además del inicio del presente procedimiento, la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT, en relación con la cuota de 71.596,14 euros, y se le confirió a la entidad interesada en la comunicación de inicio un plazo de 15 días para la formulación de alegaciones al respecto.

Mediante escrito presentado a través de la sede electrónica de la AEAT, en fecha 2/2/2022, el obligado tributario presenta, dentro del plazo conferido al efecto, alegaciones frente a la comunicación sobre la posible concurrencia de las circunstancias para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que serán analizadas con posterioridad.

II. HECHOS

Primero.- Constitución COMUNIDAD DE BIENES

El obligado tributario objeto de comprobación es una comunidad de bienes integrada por dos comuneros, personas físicas, que son a su vez una unidad matrimonial formada por los cónyuges, casados en régimen económico matrimonial de separación de bienes, D. MM y D^a. BB, partícipes al 50 por ciento cada uno en la misma.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

Así, en el apartado segundo de la diligencia número 1 de fecha 28 de mayo de 2019, evacuada en la comprobación inicial de la devolución del IVA 2018 consta el contenido de un escrito explicativo aportado por el obligado tributario del siguiente modo (la negrita es nuestra):

Con fecha 21 de febrero de 2008 el matrimonio formado por D. MM y D^a. BB, **casados en régimen de separación de bienes**, compran dos locales comerciales unidos en la calle XX, con la finalidad de acondicionarlos para la gestión de una clínica dental que pueda ofertar todos los servicios, alquilando las distintas especialidades a diferentes profesionales (odontólogo, ortodoncista, protésico, endodoncista, periodoncista, incluso cirujías...). Se adjunta escritura de compra de los bajos, cuyo IVA no se soportó.

Que debido a la crisis tienen que dejar la reforma en suspenso, **comenzando las obras en el ejercicio 2017-2018**.

Que las primeras certificaciones de obra emitidas por la constructora la realizan a nombre de D. MM, no apareciendo el nombre de su cónyuge, es decir, los dos propietarios de los inmuebles (una CB). Ante la negativa de la constructora de rehacer las facturas a nombre de la comunidad de bienes, D. MM tiene que refacturar dichas certificaciones a la comunidad de bienes. Se adjunta factura emitida por MM con las facturas de las certificaciones de obra a nombre de este. (...).

Es decir, ambos cónyuges y comuneros del obligado tributario adquieren, ya en 2008, dos locales que posteriormente (entre 2017 y 2018) acondicionan, mediante la realización de la correspondiente obra, para su utilización como clínica dental por parte de uno de ellos (D. MM).

La adquisición de los locales se hizo constar en escritura pública de fecha 21 de febrero de 2008 ante el Notario Don X con número de protocolo XXX y que está incorporada al expediente electrónico. Los compradores son Don MM y Doña BB, que actúan en su propio nombre según consta en la escritura pública. Junto con los dos locales comerciales de 201 y 262 metros cuadrados, respectivamente, adquieren 3 plazas de garaje y el precio se fija en 837.598 euros más el 16% del IVA (134.015,68 euros). No obstante, en escrito aportado por el obligado tributario COMUNIDAD DE BIENES, este manifestó que no se había soportado el IVA, lo cual contradice lo que se recoge en la escritura.

Por su parte, el obligado tributario ha aportado un documento privado titulado “Contrato de constitución de comunidad de bienes” de fecha 10/08/2018, que fue presentado el mismo día ante la Agencia Tributaria de la Comunidad para la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

(operación constitución de comunidad de bienes sujeta y exenta) y, siendo el valor de los bienes aportados el siguiente:

Local nº X	971.613,68
Local nº X+1	
Plaza de garaje nº Y	
Plaza de garaje nº Y + 1	
Plaza de garaje nº Y + 2	
Acondicionamiento de los locales para clínica dental	725.545,81
Proyecto Básico	24.000,00
Licencia de Obras	26.513,51
Total	1.747.670,00

Asimismo, los comuneros aportan los préstamos concedidos para la financiación de los inmuebles y su acondicionamiento por importe total de 1.300.000,00 euros.

Finalmente destacar que se otorga la representación de la comunidad de bienes a D. MM.

Por último, consta también en el expediente modelo 036 de declaración de inicio de actividades de la comunidad de bienes COMUNIDAD DE BIENES, presentado el 11/9/2018 con fecha de inicio 1/9/2018 y alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores en la actividad de alquiler de locales industriales. En el apartado de forma jurídica o clase de entidad se indica que se trata de una entidad de atribución de rentas constituida en España sin actividad económica.

Segundo. - Actividad profesional desarrollada por MM

D. MM es médico odontólogo de profesión, y está matriculado en las siguientes actividades profesionales:

- 832 Médicos especialistas: baja el 31/08/2018 y alta el 01/09/2018 (en dirección distinta).
- 942.9 Otros servicios sanitarios: baja el 31/12/2018.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

La baja de la actividad profesional del epígrafe 832, que consta declarada como producida el 31/08/2018, lo es en la dirección de C/ GG (Ciudad), mientras que el alta, que consta declarada como producida el 01/09/2018, lo es en la dirección C/ XX (Ciudad), a la que se refieren las facturas de arrendamiento emitidas por la comunidad de bienes.

No consta ninguna otra matriculación a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas y, por tanto, matriculación en actividad económica alguna que faculte para la realización de la actividad que se deduce de los conceptos refacturados contenidos en la factura anteriormente mencionada (es decir, la actividad de promoción inmobiliaria).

D. MM venía desempeñando su actividad en C/ GG hasta que se cambia a los nuevos locales reformados, en C/ XX bajo.

El obligado tributario, COMUNIDAD DE BIENES, no ha repercutido IVA a ningún otro profesional distinto de D. MM, ni en el año 2018, objeto de comprobación, ni en los posteriores ejercicios 2019, 2020 y 2021, según se constata en las declaraciones de IVA (Modelos 390-IVA. Declaración Resumen Anual y 303-IVA. Autoliquidación) presentadas en tales ejercicios y que se encuentran a disposición de la Administración, así como en las declaraciones de retenciones sobre arrendamientos (Modelo 180-Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual) practicadas a la comunidad de bienes en tales ejercicios.

La actividad desempeñada por D. MM se caracteriza, a efectos de IVA, por estar exenta de acuerdo con el artículo 20. Uno. 5ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA).

Por tanto, al amparo del artículo 94 de la LIVA (sensu contrario) esta es una actividad cuya realización no origina el derecho a la deducción del impuesto. La deducción del IVA soportado no resulta procedente ya que el destino de las operaciones es la prestación de servicios en una clínica dental.

Tercero.- Obras de reforma y adaptación y libro de facturas recibidas de COMUNIDAD DE BIENES

Las obras de reforma y adaptación de los locales para habilitarlos como clínica dental fueron contratadas con la promotora EMPRESA CONSTRUCTORA por D. MM, antes del inicio de actividad de la comunidad de bienes y la primera certificación de tales obras se expide y factura por el citado promotor el 16/11/17, consignando como descripción:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

“1º CERTIFICACION DE ADAPTACIÓN DE LOCAL PARA CLINICA”

En la segunda certificación emitida consta el siguiente resumen de los trabajos efectuados:

Foto de resumen de certificación que comprende:

- Albañilería y estructura
- Revestimientos
- Varios
- Saneamiento
- Fontanería
- Electricidad
- Ventilación Gases
- Aspiración Limpieza
- Climatización

Y tales obras de reforma y adaptación de los locales determinaron la existencia de cuotas de IVA soportado que fueron documentadas inicialmente por quien prestó el servicio (o entregó el bien) en facturas expedidas a nombre de D. MM y no de la comunidad de bienes, que no estaba constituida como tal todavía y no tenía número de identificación fiscal. Dichas cuotas se corresponden con el registro que consta en el libro registro de facturas recibidas con fecha 01/10/2018 y cuota de IVA soportado de 63.740,23 euros y devienen de las que le habían sido facturadas a D. MM, según se recoge también en la diligencia número 1 del siguiente modo, y que éste improcedentemente refactura a la comunidad de bienes:

“(…) Las facturas a las que alude el obligado tributario, expedidas por la constructora a nombre de D. MM, y no del obligado tributario, que constan también aportadas a la Inspección, son, en resumen, las siguientes:

FECHA	BASE IMPONIBLE	CUOTA IVA
31/01/2018	108.463,39	22.777,31
04/04/2018	98.312,22	20.645,57
12/06/2018	96.749,29	20.317,35
TOTAL	303.524,90	63.740,23

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

La re-facturación a la que también alude el obligado tributario en su escrito se produce con la siguiente factura, emitida por D. MM al obligado tributario, la cual se encuentra entre las registradas en el libro registro de facturas recibidas, con fecha 01-10-2018, según puede observarse en los registros referidos en el apartado anterior de la diligencia:

FOTO DE FACTURA

La no admisión de la deducibilidad en la comunidad de bienes de dichas cuotas soportadas por una repercusión no procedente efectuada por D. MM está amparada en un doble motivo:

1º- Por una parte, las obras realizadas por la EMPRESA CONSTRUCTORA lo son en fechas anteriores a la presentación por el obligado tributario de la declaración de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, la cual se produce, con posterioridad, el 11/09/2018, que como se ve es una fecha muy posterior a la de la emisión de las facturas. Por tanto, no es la comunidad de bienes, en ningún caso, quien legalmente ha soportado dicho IVA.

2º- Por otra parte, en que D. MM carece de la condición de constructor o ejecutor de dichas obras, por lo que no es competente para realizarlas, ni con sus propios medios ni mediante la subcontratación con terceros. Además, ni siquiera la refacturación se hace por los totales importes facturados por la empresa constructora, pues se reflejan las certificaciones de obra 2ª, 3ª y 4ª, pero no la 1ª, sin justificación alguna.

Así se hace constar en el apartado segundo B de la diligencia número 3:

“B) REFACTURACIÓN DE OBRA DE UN TERCERO

Las facturas expedidas por la EMPRESA CONSTRUCTORA a nombre de D. MM, y no de la Comunidad de bienes obligado tributario en la presente comprobación, son, en resumen, las siguientes:

FECHA	BASE IMPONIBLE	CUOTA IVA
31/01/2018	108.463,39	22.777,31
04/04/2018	98.312,22	20.645,57
12/06/2018	96.749,29	20.317,35

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

TOTAL	303.524,90	63.740,23
--------------	-------------------	------------------

La re-facturación efectuada por D. MM (que carece de la condición de constructor o promotor o ejecutor de obras) se produce con la factura (con una base imponible de 303.524,90) que se reproduce en la diligencia 1, emitida por MM el 10/08/2018 al obligado tributario, cuando el inicio de la actividad de COMUNIDAD DE BIENES se declara producido el 01/09/2018, mediante la presentación (en fecha 11/09/2018) del modelo 036 .En el importe re-facturado por COMUNIDAD DE BIENES, se incluyen las certificaciones de obra 2º, 3º y 4º, pero no la primera certificación. Por esta inspección se requiere que se aclare y justifique porque se producen tales circunstancias.”

Las citadas certificaciones de obra emitidas por la constructora se emiten a nombre de MM. Y el obligado tributario ha expuesto que:

“Ante la negativa de la constructora de rehacer las facturas a nombre de la comunidad de bienes, MM tiene que refacturar dichas certificaciones a la comunidad de bienes. “

Por parte de la Inspección, se consideró la negativa de la constructora a rehacer las facturas y modificar el destinatario totalmente correcta y que sería improcedente tal rectificación por la constructora consignándose como destinatario un obligado tributario distinto y que no ostentaba la condición de sujeto pasivo de IVA en tales facturas.

La Inspección también encuentra improcedente, que sea MM quien (para solucionar la cuestión) intente reponer artificiosamente a la comunidad de bienes en una condición de sujeto pasivo que no ostenta, en ningún caso, y refacture unas certificaciones de obra que no ha efectuado cuando carece de la condición de constructor o ejecutor de dichas obras, por lo que no es competente para realizarlas, ni con sus propios medios ni mediante la subcontratación con terceros.

Además de las facturas emitidas por la promotora por las obras de acondicionamiento, constan las siguientes facturas en el libro registro de facturas recibidas de la comunidad de bienes:

FECHA RECEPCION	RAZON SOCIAL	N.I.F.	CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	CUOTA IVA
17-08-18				9.710,00	2.039,10
30-08-18				1.460,00	306,60
04-09-18				425,00	89,25
04-09-18				4.313,06	905,74

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

06-09-18				14.086,00	2.958,06
25-09-18				32.348,32	6.793,14
01-10-18				303.524,90	63.740,23
01-10-18				3.548,00	745,08
02-12-18				211,00	44,31
04-12-18				24.000,00	5.040,00
11-12-18				268.904,61	56.469,97
	TOTAL IVA DEDUCIBLE			662.530,89	139.131,48

La copia del resto de facturas se ha incorporado al expediente electrónico con el nombre de "Facturas Inversión" y corresponden a:

Fecha	Emisor	Base Imponible	Cuota	Concepto
17/08/18		9.710,00	2.039,10	Mesados de salas de prótesis y de esterilización
06/09/18		14.086,00	2.958,06	Trabajos de mesas, grifería y fontanería para gabinetes
30/08/18		1.460,00	306,60	Trabajos de carpintería
04/09/18		425,00	89,25	Trabajos de sonorización
04/09/18		4.313,06	905,74	Trabajos de sonorización
01/10/18		3.548,00	745,08	Instalación cámaras de seguridad interiores, detectores de incendio, extintores
25/09/18		32.348,32	6.793,14	Empresa suministradora de gas medicinal (instalaciones, reguladores, líneas conexiones y suministros según factura)
04-12-18		24.000,00	5.040,00	Arquitecto – dirección de obra y documentación final de obra de adaptación

Por tanto, como puede observarse, las facturas a nombre de la comunidad de bienes y cuyo IVA soportado se ha deducido exceden de las obras de acondicionamiento del local incluyendo el mobiliario necesario para realizar la actividad de dentista e incluso el suministro de gas medicinal.

Cuarto.- Actividad de alquiler de locales industriales por COMUNIDAD DE BIENES

a. Inicio de actividad

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

La declaración censal de alta en el Censo se presenta por el obligado tributario COMUNIDAD DE BIENES el 11/09/2018, declarando retroactivamente como fecha del alta el 01/09/2018 y todo ello se produce después de haberse contratado y realizado la parte más importante de la reforma de los locales para habilitarlos como clínica dental.

b. IVA devengado y soportado

La base imponible e IVA devengado (como se refleja en la diligencia nº1) que consta declarado por el obligado tributario se corresponde exclusivamente con los siguientes registros en el libro registro de facturas emitidas:

FECHA_EX	RAZON SOCIAL	N.I.F.	CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	CUOTA IVA	TOTAL
01-09-18	D MM		N/Fra. Alquiler mes fecha	4.518,00	948,78	5.466,78
01-10-18	D MM		N/Fra. Alquiler mes fecha	4.518,00	948,78	5.466,78
01-11-18	D MM		N/Fra. Alquiler mes fecha	4.518,00	948,78	5.466,78
01-12-18	D MM		N/Fra. Alquiler mes fecha	4.518,00	948,78	5.466,78
	TOTAL IVA DEVENGADO			18.072,00	3.795,12	21.867,12

Dichas bases imponibles se corresponden con el precio del alquiler que el obligado tributario percibe por la cesión de la integridad de los locales (incluidas las obras en ellas realizadas) referidos anteriormente. Así se refleja en el apartado segundo de la diligencia número 1:

“(…) Todas las facturas emitidas por el obligado tributario refieren el arrendamiento de éste a D. MM y se corresponden con la integridad del local arrendado (ambas mitades indivisas de D. MM y de su esposa D^a BB). Como muestra se inserta una de ellas:

Foto de Factura por alquiler de local

Las cuotas de IVA soportado deducidas constan registradas en el libro registro de facturas recibidas, del siguiente modo:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

FECHA RECEPCION	RAZON SOCIAL	N.I.F.	CONCEPTO	BASE IMPONIBLE	CUOTA IVA
17-08-18				9.710,00	2.039,10
30-08-18				1.460,00	306,60
04-09-18				425,00	89,25
04-09-18				4.313,06	905,74
06-09-18				14.086,00	2.958,06
25-09-18				32.348,32	6.793,14
01-10-18				303.524,90	63.740,23
01-10-18				3.548,00	745,08
02-12-18				211,00	44,31
04-12-18				24.000,00	5.040,00
11-12-18				268.904,61	56.469,97
	TOTAL IVA DEDUCIBLE			662.530,89	139.131,48

c. Importe del alquiler

El cálculo que efectúa el obligado tributario (la comunidad de bienes) para determinar el importe del alquiler cobrado a D. MM determina (según indica el propio obligado tributario) un importe claramente inferior al valor de mercado.

En el apartado primero de la diligencia nº 2, de 29/05/19, extendida en la comprobación inicial de la devolución se manifiesta y explica por el obligado tributario, que el alquiler a D. MM, se fija en 4.518 euros, **por el gabinete 2 y 3 y el quirófano, cuando el alquiler total del local, ascendería a 7.414,08 euros**. Y, por lo tanto, según los propios cálculos del obligado tributario, se fija el alquiler en un 60,95% del valor de mercado (4.518/7.414,08).

Además, no se tienen en cuenta las tres plazas de garaje que tiene la comunidad de bienes y que no se han incluido en el cálculo del precio del alquiler, y que presumiblemente serán utilizadas por el dentista o por sus pacientes, lo cual determina que el valor del alquiler esté todavía más separado del valor de mercado.

En tal apartado primero de la diligencia nº 2, de 29.05.19, se refleja que el obligado tributario remitió a la inspección:

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

“(…)

-Una hoja de Excel, que expresa contiene el detalle de los cálculos para la repercusión del coste de los bienes y servicios adquiridos a los correspondientes profesionales (en 2018 dicho coste fue repercutido únicamente a D. MM por importe de 4.518,00 euros/mes, pues en ese período no ha prestado servicios en la clínica ningún otro profesional sanitario independiente). A continuación, se reproducen dichos cálculos:

DISTRIBUCIÓN LOCAL	ARRENDATARIO	M2		ALQUILER	INSTALACIONES	TOTAL RENTA
GABINETE 1		10,90	12,52%	523,40	404,84	928,24
GABINETE 2	MM	12,15	13,97%	584,02	451,73	1.035,75
GABINETE 3	Empleado	12,60	14,47%	604,92	467,90	1.072,82
GABINETE 4		12,20	14,01%	585,69	453,02	1.038,71
GABINETE 5		10,90	12,52%	523,40	404,84	928,24
QUIRÓFANO	MM	28,30	32,51%	1.359,08	1.051,23	2.410,31
TOTAL		87,05	1,00	4.180,51	546,15	7.414,08
ALQUILER ACTUAL MM G2-G3-QUIRÓFANO						4.518,88
SUP CONSTRUIDA toda la clinica					464,5	
ALQUILER (PRECIO INMOBILIARIA)				9€/m2	4.180,50	
INSTALACIONES					776.056,32	
20 AÑOS					38.802,82	

(…)”.

Como ya se ha se ha apuntado en el apartado 2 anterior, COMUNIDAD DE BIENES no ha repercutido IVA a ningún otro profesional distinto de D. MM, ni en el año 2018 objeto de comprobación ni en los posteriores ejercicios 2019, 2020 y 2021, según se constata en las declaraciones de IVA (Modelos 390-IVA. Declaración Resumen Anual y 303-IVA. Autoliquidación) presentadas en tales ejercicios por la comunidad de bienes, así como en las declaraciones de retenciones sobre arrendamientos (Modelo 180- Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual) practicadas a la comunidad de bienes en tales ejercicios. El importe del citado alquiler mensual de 4.518 euros al mes (inferior al valor de mercado) es el que se ha continuado aplicando durante los ejercicios 2019, 2020 y 2021, en el contrato de alquiler con D. MM, único usuario del local. Para mejor valoración de las dimensiones de la clínica y la valoración del precio de alquiler se ha incluido en el expediente electrónico el siguiente plano de la clínica:

Foto de plano de la clínica

Quinto.- Ausencia de ordenación de factores de producción para la actividad de alquiler

En la diligencia nº 3 Apartado Segundo C de fecha 19 de julio de 2019, evacuada en la comprobación inicial de la devolución del IVA 2018, se refleja un hecho incuestionable en las presentes actuaciones: :

“C) No resulta acreditada que se haya producido la ordenación por cuenta propia de factores de producción de la comunidad de bienes COMUNIDAD DE BIENES, de forma separada o diferenciada de las personas físicas que la integran.”

Dicho hecho se refleja en la diligencia citada con la conformidad del obligado tributario y nada se ha aportado después para contradecir el referido hecho.

En la comprobación inspectora no ha resultado acreditado, en modo alguno, por el obligado tributario que se vaya a producir como destino previsible el alquiler de locales a otros profesionales sanitarios: no se ha aportado por el obligado tributario a esta inspección prueba alguna de que se hayan efectuado intentos de alquiler del local a otros profesionales sanitarios y durante el ejercicio 2018 comprobado y los tres siguientes (2019, 2020 y 2021), hasta la actualidad, la única actividad realizada en el local es la de clínica dental de D. MM y los locales y la actividad permanecen bajo la titularidad y control de D. MM, y con el mismo destino previo.

A mayor abundamiento, no se ha aportado por COMUNIDAD DE BIENES, como obligado tributario objeto de comprobación, contrato de alquiler o documento alguno con D. MM en el que se especifique cuáles son las condiciones del alquiler y, en particular, qué gastos son a cargo del arrendador y cuáles a cargo del arrendatario.

Sexto.- Alegaciones presentadas por el obligado tributario

En virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, con fecha 02.02.2022, el obligado tributario presentó escrito de alegaciones a la comunicación sobre la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 LGT.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

En las alegaciones presentadas el obligado tributario, nada expone, sobre la concurrencia de las circunstancias que determinan la procedencia de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria ni efectúa análisis jurídico alguno sobre la aplicación del art. 15 LGT, lo que alega el obligado tributario es:

Que en el presente caso la Administración dispone de toda la documentación del anterior procedimiento de comprobación limitada la cual ya fue objeto de análisis, no cabe por tanto un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y período si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero. Y concluye el obligado tributario, con la siguiente solicitud:

Se SOLICITA se tengan presentadas las alegaciones anteriores, en tiempo y forma, que argumentan la imposibilidad de la Administración de iniciar nuevas actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia la imposibilidad de declarar el conflicto en aplicación de la norma.

III. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la LGT, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya a estos efectos. El 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.*

(...)

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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 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.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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.”

“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

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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

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

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

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

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

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

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

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

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

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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

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

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

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

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

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

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

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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 artificial 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 artificial 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 artificialmente 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.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

La jurisprudencia comunitaria también ha amparado esta asociación en numerosas ocasiones. Así, como tiene declarado el TJCE, la necesidad de prevenir la evasión fiscal o el abuso puede constituir una imperiosa razón de interés público, capaz de justificar incluso una restricción de las libertades fundamentales. Pero, para que una restricción a la libertad de establecimiento, por ejemplo, pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/2000), carentes de realidad económica o motivos comerciales reales, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes y Cadbury-Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007, Thin Cap Group, C-524/2004, entre otras). Son diversas las sentencias en que el Tribunal de Luxemburgo identifica la elusión impositiva que se pretende alcanzar mediante esos montajes puramente artificiales con la búsqueda, como único objetivo o como objetivo esencial, de una ventaja fiscal (en este sentido, *vid.* sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/2007, de 21 de febrero de 2008, Part Service Srl, C-425/2006 y de 22 de mayo de 2008, 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 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios —sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme—, hoy Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre) 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).

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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.-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

Una vez expuestos los antecedentes del expediente, los hechos y la delimitación conceptual de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, corresponde analizar y determinar si en el presente caso concurren las circunstancias necesarias para declarar el mismo. La consideración de que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con las operaciones señaladas exige, como se ha expuesto, la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- Las operaciones, individualmente consideradas o en su conjunto, son artificiosas para la consecución del resultado obtenido.
- No se producen otros efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal.

I. Las operaciones son artificiosas

El primer presupuesto específico que legitima la aplicación de la cláusula del artículo 15 de la LGT es que **los actos o negocios realizados por el obligado tributario sean notoriamente impropios o artificiosos.**

Se trata de dos características del negocio- artificioso o impropio- unidas por la conjunción disyuntiva, lo que supone que es suficiente la concurrencia de uno de estos requisitos, de manera que bastará que el negocio sea artificioso o bien impropio para cumplir este primer presupuesto de la cláusula antiabuso.

En el presente caso, se produce la utilización artificiosa de una comunidad de bienes con la única finalidad de obtener la deducción de un IVA soportado, y la correspondiente devolución del impuesto, que de otro modo no sería posible. Se trata de cuotas de IVA soportado en las obras de reforma y acondicionamiento de dos locales comerciales afectos íntegramente a la actividad profesional de uno de los comuneros, el médico odontólogo D. MM, que, junto a su cónyuge, Dña. BB, constituyen la comunidad de bienes. La actividad realizada por D. MM se encuentra exenta de IVA (art. 20.Uno 5º LIVA) y no origina el derecho a deducir las cuotas soportadas de IVA en el desarrollo de la misma (art. 94 LIVA). A juicio de esta Comisión, resulta relevante lo siguiente:

- La utilización de la comunidad de bienes no responde, en modo alguno, a la intención del obligado tributario (COMUNIDAD DE BIENES) de alquilar los dos locales comerciales de 201 y 262 metros cuadrados, respectivamente, a diferentes profesionales odontólogos para que se puedan ofertar todos los servicios de las diferentes especialidades de una clínica dental (odontólogo, ortodoncista, endodoncista, periodoncista, incluso cirugías). A pesar de que esto es lo que declara el obligado tributario, la realidad es que los locales comerciales han quedado afectos exclusivamente para el desarrollo por uno de los comuneros, D. MM, de su actividad profesional, sin que conste que el obligado tributario haya alquilado dichos locales a ningún otro profesional sanitario. Con ello se persigue que se pueda deducir un IVA soportado que de otro modo no podría haber sido objeto de deducción.
- La secuencia temporal de las operaciones y de los hechos es la siguiente. El matrimonio formado por D. MM y Dña. BB adquieren dos locales comerciales con la finalidad de acondicionarlos para la gestión de una clínica dental por parte de D. MM que es médico odontólogo. Debido a la crisis las obras no se inician

hasta el año 2017 y 2018, y estas obras fueron contratadas directamente con la constructora por D. MM. De hecho, las tres primeras certificaciones de obra, con un IVA soportado total de 63.740,23 euros, fueron expedidas en los meses de enero, abril y junio de 2018 a nombre de D. MM y no del obligado tributario COMUNIDAD DE BIENES, que no se había constituido formalmente todavía. Dichas certificaciones son refacturadas de manera improcedente por D. MM al obligado tributario, en el mes de octubre de 2018, una vez que este ha presentado, con fecha 11/09/2018, la declaración censal de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y de inicio de la actividad de alquiler de locales (modelo 036) y ha solicitado el NIF correspondiente para poder operar como empresario. Estas circunstancias muestran que el comunero utiliza artificiosamente la comunidad de bienes para poder deducir un IVA soportado que, dada la naturaleza de la actividad desarrollada por el mismo (art. 20. Uno.5º LIVA), no podría deducir en ningún caso (art. 94 LIVA).

- Tal y como se recoge en el apartado II.- HECHOS, **la comunidad de bienes ha registrado, declarado y deducido un IVA soportado que se corresponde con la adquisición de “mesados de salas de prótesis y de esterilización” e “instalaciones, reguladores, líneas conexiones y suministros de gas medicinal”, que constituyen gastos propios de la actividad profesional de dentista y que nada tienen que ver con la actividad de alquiler de locales industriales declarada por la comunidad de bienes.**
- La declaración de inicio de la actividad de alquiler del obligado tributario, COMUNIDAD DE BIENES, y de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, se produce de forma sobrevenida (y artificiosa) ante la perspectiva del comunero dentista de soportar un IVA por las obras de acondicionamiento y reforma de los locales en los que iba a desarrollar su actividad profesional, sin posibilidad de deducción, lo cual queda patente en diversos indicios:
 - o La comunidad de bienes como “empresario” arrendador no existía en el momento de la compra de los locales comerciales, que fueron adquiridos a partes iguales por los cónyuges en nombre propio, según consta en la escritura pública, soportando un IVA que no consta que se hayan deducido por no resultar procedente.
 - o Al inicio de las obras de reforma no interviene la comunidad de bienes, siendo las certificaciones de obra expedidas a nombre de D. MM, que es quien contrata a título individual la obra con la promotora en el año 2017 y, más adelante, utiliza artificiosamente la comunidad de bienes para poder deducir el IVA soportado de las obras que se ha devengado antes (mediante refacturación de las cuotas a la comunidad). Para ello, la comunidad de bienes presenta el 11/09/2018 declaración censal de alta y de inicio de la actividad de alquiler de locales industriales. De hecho, la 5ª de las certificaciones, de fecha 18/12/2018, sí se hace a nombre de la

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

comunidad de bienes, especificándose: “**cambio de titular según anexo al contrato de ejecución de obra de 27/09/18**”. Por tanto, queda patente que la obra era titularidad de D. MM hasta la fecha señalada en dicha certificación.

- La declaración de alta en el Censo de empresarios y de inicio de la actividad de alquiler de locales industriales por COMUNIDAD DE BIENES, tuvo lugar en un momento cercano a la finalización de la obra, a partir de septiembre de 2018, cuando ya comienza a alquilarle la clínica a D. MM.
- La promotora no accede a emitir las facturas a nombre de la comunidad puesto que, como se aprecia en el siguiente cuadro, las mismas se emiten en fechas en las que la comunidad de bienes no tenía NIF ni se había dado de alta como empresario:

FECHA	BASE IMPONIBLE	CUOTA IVA
31/01/2018	108.463,39	22.777,31
04/04/2018	98.312,22	20.645,57
12/06/2018	96.749,29	20.317,35
TOTAL	303.524,90	63.740,23

Finalmente, toda la operativa carece de racionalidad económica distinta del ahorro fiscal obtenido por la deducción del IVA soportado por las obras de acondicionamiento de los locales. Para ello, según se ha expuesto en los HECHOS, se interpone la comunidad de bienes como arrendadora de los locales, por un valor inferior al valor de mercado, al único arrendatario que es D. MM, comunero que desarrolla la actividad exenta de IVA que no genera derecho a deducción. El único usuario de los locales es el propio D. MM, ya que como se ha acreditado no existen otros arrendatarios ni se publicita de ninguna manera la posibilidad de alquilar los locales a un tercero ajeno al matrimonio que constituye la comunidad de bienes.

II. Inexistencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal

La segunda de las circunstancias requeridas para poder apreciar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, regulado en el artículo 15 de la LGT es que de la utilización del acto o negocio abusivo “*no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*”.

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

En el caso que nos ocupa, como ya se ha anticipado, no existe ningún otro efecto jurídico o económico relevante al margen de la finalidad de obtener un ahorro fiscal, que explique la interposición de la comunidad de bienes como arrendadora de los locales al comunero dentista. Los motivos que sostienen esta afirmación son:

- a) Tal y como se ha expuesto en el punto I anterior, se utiliza artificiosamente la comunidad de bienes con el único fin de que pueda hacer uso del derecho a deducir las cuotas del impuesto que, de otro modo, el comunero no podría deducir porque realiza una operación sujeta pero exenta (la actividad profesional de dentista).
- b) El obligado tributario (COMUNIDAD DE BIENES) es una comunidad de bienes a la que el ordenamiento fiscal reconoce, a efectos del IVA e IAE, una personalidad diferenciada de las personas físicas (un matrimonio) que la componen, teniendo además un muy reducido coste de constitución, que facilita el fraude. Al margen del alquiler de los locales comerciales a uno de los comuneros, el médico dentista, no se ha acreditado la realización por el obligado tributario de ninguna otra actividad económica.
- c) La interposición de la comunidad de bienes no responde, en modo alguno, a la intención de desarrollar una actividad de alquiler diferenciada de la actividad económica que realiza D. MM, sino al intento de conseguir la deducción de un IVA soportado que de otro modo no podría haber sido objeto de deducción. No consta que el obligado tributario haya arrendado alguna parte de los locales comerciales adquiridos en 2008, de 201 y 262 metros cuadrados (dos locales que se encuentran unidos en la calle XX, según escrito explicativo aportado por el obligado tributario), ni tampoco alguna de las tres plazas de garaje adquiridas en el mismo inmueble, a otros profesionales odontólogos ni en el año 2018 objeto de comprobación ni en los posteriores ejercicios 2019, 2020 y 2021. No se ha ofertado ni publicitado en ningún momento el alquiler de dichos inmuebles a terceros ajenos a la comunidad. La realidad es que los locales comerciales han quedado afectos exclusivamente al desarrollo por uno de los comuneros, D. MM, de su actividad profesional exenta de IVA y que no genera derecho a deducción.
- d) De la interposición de la comunidad de bienes como arrendadora del local al comunero dentista, D. MM, no resulta ningún efecto económico relevante distinto del ahorro fiscal, esto es, la deducción íntegra de las cuotas soportadas de IVA por la reforma y acondicionamiento de los locales afectos exclusivamente a la actividad exenta de D. MM. De hecho, se incide en que la propia comunidad de bienes llega a deducir el IVA soportado correspondiente a gastos propios de la actividad profesional de dentista y que nada tienen que ver con la actividad de alquiler de locales industriales declarada por la misma (suministro de gas medicinal, mesados de salas de prótesis y de esterilización, sonorización de la clínica y elementos de seguridad).

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

- e) De la utilización de la comunidad de bienes no deriva ningún efecto jurídico relevante. Nada ha cambiado: el comunero desempeñaba y desempeña la profesión de dentista, su porcentaje de participación en los dos locales comerciales sigue siendo el mismo, el único que usa estos locales es él y su destino es exactamente el mismo, el desarrollo de su actividad profesional como dentista.

Por otra parte, el importe del alquiler de los locales a D. MM, como reconoce el obligado tributario, se fija en un importe claramente inferior al valor de mercado. El alquiler mensual se fija en 4.518 euros, por el gabinete 2 y 3 y el quirófano, cuando el alquiler total de los locales (que constan de gabinete 1, gabinete 2, gabinete 3, gabinete 4, gabinete 5 y quirófano) ascendería a 7.414,08 euros, como manifiesta el obligado tributario.

Además, no se tienen en cuenta las tres plazas de garaje situadas en el mismo inmueble de la clínica dental que tiene la comunidad de bienes y que no se han incluido en el cálculo del precio del alquiler, y que presumiblemente estén siendo utilizadas por D. MM o por sus pacientes, lo cual determina que el valor del alquiler esté todavía más alejado del valor normal de mercado.

La finalidad que se ha perseguido con las operaciones realizadas es obtener indebidamente la devolución de un IVA soportado por la reforma y acondicionamiento de unos locales que están afectos a una actividad económica exenta de IVA que no genera el derecho a la deducción.

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

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el derecho a deducir el impuesto soportado que ostentan los sujetos pasivos no es absoluto, sino que depende de que el referido sujeto pasivo no haya participado en una operación fraudulenta o abusiva sabiéndolo o debiéndolo saber.

Con las operaciones realizadas de interposición artificiosa de una comunidad de bienes, el obligado pretende obtener una devolución del IVA que no procede, pues pretende

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

obtener el derecho a la deducción de un IVA por facturas soportadas que están afectas a operaciones exentas (clínica dental) por las que no existe derecho a deducir el IVA soportado.

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

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

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

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

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

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

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

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

Se han realizado una serie de operaciones que, analizadas conjuntamente, tienen como objetivo la utilización artificiosa de la comunidad de bienes como arrendadora del local afecto a la clínica dental de uno de los comuneros para obtener una ventaja fiscal, esto es, obtener una devolución del IVA improcedente. Como señala el TEAR en su Resolución de xx de octubre de xxxx, si existe “*un abuso de derecho*” como consecuencia del arrendamiento del inmueble por la comunidad al comunero, propiciando un derecho a deducir que no existiría si las cuotas se hubieran soportado directamente por este, lo que correspondería es iniciar el procedimiento para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma.

En el mismo sentido se pronuncian las Resoluciones del TEAC 6351/2017, de 15/12/2020 y 4029/2017, de 15/12/2020, que analizan deducciones del IVA mediante la interposición de entidades para la construcción de inmuebles que se utilizarán en su arrendamiento a otras entidades que realizan operaciones exentas, concluyéndose por el TEAC “que en la situación descrita nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto por el citado artículo 15 de la LGT, no conforme a su artículo 16”.

Así se deduce (señala el TEAC en ambas resoluciones) del carácter artificioso de las operaciones realizadas, aun siendo reales y declaradas todas ellas, y del resultado que se obtiene, que es la deducción de unas cuotas de IVA que, por razón de la naturaleza de las actividades de la entidad cesionaria, exentas de IVA, no serían como tales deducibles. Y el TEAC concluye, en ambas resoluciones que:

Las operaciones así realizadas han de conducir a la aplicación de las cláusulas antiabuso existentes en el ordenamiento tributario correspondiente, lo cual, en el caso controvertido, y conforme a los antecedentes jurisprudenciales que se han referido, conduce a lo dispuesto por el artículo 15 de la LGT y a la calificación de la estructura comercial analizada como constitutiva de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Si bien en este caso no se trata de una interposición societaria como tal, si se utiliza de manera más sutil una comunidad de bienes con el mismo objetivo.

Sexto.- Examen de las alegaciones de la interesada

Mediante escrito aportado en fecha 02/02/2022 el obligado tributario presentó escrito de alegaciones frente a la comunicación sobre la posible concurrencia de las circunstancias para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT.

En las alegaciones presentadas el obligado tributario nada expone sobre la concurrencia de las circunstancias que determinan la procedencia de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria ni efectúa análisis jurídico alguno sobre la aplicación del art. 15 LGT, lo que alega el obligado tributario es:

Que en el presente caso la Administración dispone de toda la documentación del anterior procedimiento de comprobación limitada la cual ya fue objeto de análisis, no cabe por tanto un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y período si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

Y concluye el obligado tributario, con la siguiente solicitud:

Se SOLICITA se tengan presentadas las alegaciones anteriores, en tiempo y forma, que argumentan la imposibilidad de la Administración de iniciar nuevas actuaciones de comprobación e investigación y como consecuencia la imposibilidad de declarar el conflicto en aplicación de la norma.

A esta Comisión no le corresponde analizar los requisitos de procedibilidad del procedimiento de comprobación actual, esto es, si la Administración puede iniciar un nuevo procedimiento de comprobación e investigación sobre el mismo obligado tributario, tributo y períodos que ya fueron objeto de comprobación en un procedimiento anterior.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 15 y 159 de la LGT, y 194 del RGAT, esta Comisión únicamente debe analizar si en los actos o negocios realizados por el obligado tributario concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, y, por tanto, si procede la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el presente caso.

IV. CONCLUSIONES

COMISIÓN CONSULTIVA CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA. INFORME: «COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX»

La Comisión considera en definitiva que la secuencia de operaciones descritas ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal, y que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados, de suerte que la intervención artificiosa de la comunidad de bienes, COMUNIDAD DE BIENES (constituida por el médico odontólogo y su esposa sobre unos locales adquiridos en partes iguales), como arrendadora de los locales por un valor inferior al valor de mercado a uno de los comuneros, D. MM, obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de éste de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en los gastos y obras realizadas en la clínica dental de D. MM, al tratarse de una actividad exenta de IVA que no genera el derecho a la deducción.

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

Por todo lo cual, y ante la evidencia de los elementos probatorios examinados y las circunstancias concurrentes, 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 COMUNIDAD DE BIENES, NIF: EXXXXXX DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, en relación con las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto IVA en los períodos 1T a 4T de 2018.

A 18 de mayo de 2022,

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

LA VOCAL

