

Fiscal

Nuevo informe, en materia de IVA, emitido por la Comisión Consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La Comisión Consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria ha emitido un nuevo informe en relación con un expediente de comprobación relativo a las operaciones inmobiliarias llevadas a cabo por una entidad en el contexto del impuesto sobre el valor añadido.

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Of counsel del Área de Fiscal
de Gómez Acebo & Pombo

La Comisión Consultiva para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria ha emitido un nuevo informe, el número 5, de fecha 26 de enero del 2022, en relación con un expediente de comprobación relativo a las operaciones inmobiliarias llevadas a cabo por una entidad en el contexto del impuesto sobre el valor añadido.

En este caso, se analiza la operativa de una entidad que durante años ha ido adquiriendo varios edificios y apartamentos para, posteriormente, cederlos de manera sistemática y exclusiva en arrendamiento a su filial, creada poco después de su propia constitución. Estas operaciones de alquiler entre sociedades, al tratarse de

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

arrendamientos de inmuebles no destinados a vivienda, han motivado el devengo del impuesto sobre el valor añadido por hallarse sujetas al tributo y no exentas de él. Como consecuencia de lo anterior, la entidad matriz ha venido deduciéndose las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en sus adquisiciones, solicitando devoluciones en las liquidaciones periódicas del impuesto.

La filial, por su parte, destina tales inmuebles a su arrendamiento como apartamentos o viviendas de uso turístico, actividad exenta del citado impuesto, por lo que la filial no puede deducir el impuesto soportado, sin perjuicio de una deducción parcial derivada de la aplicación, en su caso, de la regla de prorrata.

Ha de añadirse a lo anterior el hecho de que la matriz haya incurrido de forma continuada en pérdidas y bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades, siendo también negativa —sin excepción en los periodos analizados— la cifra de los fondos propios de su balance. Esta circunstancia no es ajena —como se desprende del informe— a las sustanciales y llamativas diferencias que se han detectado entre los precios pactados en los contratos de arrendamiento de la matriz a la filial (precios fijos no vinculados a los ingresos de la filial por el posterior arrendamiento de los inmuebles) y los ingresos que la filial obtiene de los clientes (turistas) a quienes realquila esos mismos apartamentos, divergencias que oscilan entre el 189 % y el 857 %.

A la vista de todo lo anterior, la Comisión Consultiva, tras recordar los requisitos que deben concurrir para apreciar la existencia de un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, destaca los siguientes aspectos concurrentes en el caso analizado:

- La disociación entre propiedad y explotación arrendaticia de los pisos de uso turístico ha permitido a la entidad matriz deducir íntegramente un impuesto sobre el valor añadido, algo que no sería posible si ella misma hubiese arrendado los inmuebles adquiridos. De haber operado así, habría soportado las cuotas tributarias devengadas en la adquisición y obras de acondicionamiento de las fincas, pero no gozaría del derecho a su deducción, en tanto que la actividad de arrendamiento de viviendas sin prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera —como sucede en ese caso— está exenta del impuesto, lo que impide la deducción de las cuotas soportadas por repercusión.
- Constituir la filial —en la que participa como único socio— para ejercer la actividad de

arrendamiento a terceros de los apartamentos de uso turístico ha permitido lograr una clara ventaja fiscal, ya que el impuesto soportado por la filial es obvia y sistemáticamente inferior al de su matriz —tanto porque las cuotas de las compras inmobiliarias y de las obras de acondicionamiento las soporta ésta como por el hecho de que los importes del arrendamiento pactados entre las sociedades son muy reducidos—. Por tanto, la operativa utilizada ha permitido recuperar las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportado que la matriz no hubiera podido obtener si hubiese arrendado directamente los inmuebles.

- No se aprecia, al margen de la citada ventaja fiscal, ningún otro efecto jurídico, económico u organizativo relevante —destacando a este respecto que coinciden los administradores de ambas entidades—. Y no sólo no es posible identificar ningún otro efecto concreto, sino que, teniendo en cuenta que el precio pactado por el arrendamiento entre entidades difiere de manera significativa del de mercado, la operativa analizada carece de sentido económico y de cualquier viso de razonabilidad, condenando de forma ineludible a la matriz a obtener pérdidas sistemáticas sin que a cambio obtenga ninguna ventaja conocida más que la citada ventaja tributaria.
- La Comisión Consultiva destaca asimismo que, en la estructura analizada, la matriz adquiere únicamente aquellos inmuebles cuya adquisición queda sujeta al impuesto sobre el valor añadido, que es íntegramente deducido por la matriz, para ofrecerlos en exclusiva en arrendamiento a su filial, mientras que los inmuebles cuya adquisición queda sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas son generalmente adquiridos directamente por la filial, sin intervención de la matriz.

Sobre la base de argumentos como los anteriores, y tras recordar que la Audiencia Nacional ha rechazado la posibilidad de acudir a la regularización de situaciones análogas por la vía de la simulación, la comisión concluye que la operativa analizada es chocante, impropia, artificiosa, inconsistente e inverosímil. Entiende que se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos empleados y que el papel de la filial obedece estrictamente a salvar de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, de recuperar las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición y obras realizadas en los inmuebles adquiridos por la matriz.

Por ello, la Comisión Consultiva declara en este caso la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en lo que atañe a las operaciones analizadas llevadas a cabo por el concepto 'impuesto sobre el valor añadido' en los periodos impositivos examinados.

Cabe recordar que el informe número 3 de la Comisión Consultiva también versó sobre la aplicación de la cláusula del artículo 15 de la Ley General Tributaria a una estructura que se consideró artificial al no acreditarse otra justificación añadida a la de favorecer o permitir la deducción del impuesto sobre el valor añadido en la construcción de una edificación.

Si bien las circunstancias específicas del supuesto de hecho analizado resultan relevantes para la conclusión alcanzada, el enfoque seguido en este informe de la Comisión Consultiva puede tener efectos en numerosas estructuras de grupos societarios en las que se encuentren disociadas las distintas actividades —incluidas la titularidad y explotación de bienes inmuebles—, fundamentalmente en sectores de actividad exentos del impuesto sobre el valor añadido.