

## JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO nº 1

### SENTENCIA nº 90/2015

Pamplona, 20 de marzo de 2.015.

Dª (...), Magistrada Titular del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Pamplona y su Provincia, ha visto los presentes autos de recurso contencioso administrativo seguidos con el nº 413/2013, en los que tiene la condición de recurrente, AAA, S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales, Dª (...), y, asistida por la Letrada, Dª (...), teniendo la condición de demandado el Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (en adelante, TEAFN), representado y asistido por el asesor jurídico-letrado del Gobierno de Navarra, y, en el ejercicio de las facultades que le confieren la Constitución y las Leyes de España, ha dictado la siguiente resolución que se basa en los siguientes,

#### ANTECEDENTES DE HECHOS

**PRIMERO.** La Procuradora de los Tribunales, Dª (...), en nombre y representación de AAA, S.L. presentó en fecha 13 de diciembre de 2.013 escrito anunciando la interposición de recurso contencioso administrativo contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2.013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2.013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la mercantil recurrente frente a Resolución del Director del Servicio de Inspección de fecha de 23 de marzo de 2.012 por la cual se puso final al expediente comprobación e investigación en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido del 2.007, 2.008, 2.009 y 2.010.

**SEGUNDO.** Reclamado el expediente administrativo, se entregó al recurrente, evacuando el trámite de demanda, y, a continuación, el demandado de contestación, fijándose la cuantía del procedimiento en 244.579,02 euros en virtud de decreto de fecha de 29 de abril de 2.014.

**TERCERO.** Practicada la prueba propuesta y admitida con el resultado obrante en autos, las partes evacuaron el trámite de conclusiones, tras lo cual las actuaciones quedaron concluidas para sentencia.

#### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

##### **PRIMERO. RESOLUCIÓN OBJETO DEL RECURSO Y PRETENSIONES DE LAS PARTES.**

En el presente procedimiento se discute la legalidad del Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2.013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2.013, por el cual se desestimaba la reclamación económico administrativa instada por la mercantil recurrente frente a Resolución del Director del Servicio de Inspección de fecha de 23 de marzo de 2.012 por la cual se puso final al expediente comprobación e investigación en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido del 2.007, 2.008, 2.009 y 2.010 concluyendo que AAA, S.L. no tenía derecho a deducirse las cuotas de I.V.A. soportadas por la adquisición y otras operaciones relacionadas con cuatro viviendas en aplicación de la doctrina del abuso de derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el caso HALIFAX.

La mercantil AAA, S.L., constituida en virtud de escritura pública de fecha de 19 de junio de 2.003, participada al 75% por el socio D. (...) y al 25% por el socio D. (...), dedicada, entre otras actividades, a la promoción, venta, arrendamiento, construcción y rehabilitación de toda clase de operaciones inmobiliarias, dada de alta en el IAE en el epígrafe 184200 de servicios financieros y contables y en el epígrafe 186120 de arrendamientos de locales industriales, y titular del 100% de las participaciones de las sociedades BBB, CCC y DDD, con las cuales forma el Grupo EEE, adquirió tres viviendas unifamiliares en Cizur Menor (Navarra) y otra en Oviedo considerando que tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición y que debe anularse la Resolución del TEAFN y del Director del Servicio de Inspección sobre los siguientes argumentos: primero, que se trata de bienes inmuebles adquiridos por AAA, S.L. cedidos en arrendamiento a sus tres sociedades filiales siendo, por tanto, operaciones sujetas a I.V.A.; segundo, inaplicación de la doctrina del caso HALIFAX por inexistencia de abuso de derecho porque tratándose de arrendamiento de viviendas a favor de personas jurídicas que posteriormente las subarriendan o ceden serían operaciones sujetas y no ex-

entas conforme al art. 17.1.13º.b) de la LF 19/1992, porque no se habría aprovechado la estructura societaria preexistente para conseguir esa finalidad, porque el supuesto de hecho de la sentencia HALIFAX es diferente pues se refiere a una entidad bancaria que, dedicada a servicios financieros, construyó un inmueble a través de sociedades que pertenecían al grupo, y, porque ni el Servicio de Inspección ni el TEAFN han justificado por qué las operaciones realizadas constituían un abuso de derecho, por qué enmascaraban una realidad diferente de la aparente, y, por qué atentaban contra la lógica empresarial; tercero, ausencia de abuso de derecho por no existir operaciones abusivas, artificiosas, impropias del tráfico jurídico y/o económico normal; cuarto, imposibilidad de comparar el abuso de derecho de la sentencia HALIFAX con el supuesto de hecho planteado ya que no se crean sociedades interpuestas, no hay transferencia artificiosa de inmuebles y financiación de unas sociedades a otras para volver al mismo punto y obtener una ventaja fiscal e imposibilidad de comparar este supuesto con el del centro educativo que realiza operaciones exentas y que quiere construir un nuevo edificio para su actividad exenta, debiendo de tener en cuenta que AAA, S.L. es una entidad holding que prestaba servicios de arrendamiento a sus filiales con anterioridad a la adquisición de tales bienes cedidos en arrendamiento, que la compra del bien en Oviedo obedeció a la puesta en marcha de la fábrica de calderería en Laredo por parte de CCC y a fin de reducir gastos de alojamiento en hoteles de personal directivo y empleados, y, que las viviendas de Cizur Menor fueron usadas como retribución en especie por personal directivo y cualificado con contrato laboral de las distintas empresas del Grupo EEE; quinto, inexistencia de elemento objetivo por no existir práctica artificiosa y porque conforme al art. 17.1.13.b) el arrendamiento de viviendas para, a su vez, ser cedidas en arrendamiento son operaciones sujetas y no exentas y darían derecho a la deducción siendo doctrina constante de la Agencia Tributaria que el arrendamiento de una vivienda realizado a una empresa que después cede su uso a un empleado como retribución en especie es una operación sujeta y no exenta, doctrina seguida, igualmente, por la doctrina de las diferentes Salas del TSJ y que sería aplicable a los supuestos de autos; sexto, inexistencia de elemento subjetivo pues la mera existencia de vínculos jurídicos, económicos o personales no supondría ningún subterfugio ni daría lugar a presumir prácticas abusivas dado que AAA, S.L. sería la sociedad que dispone de los medios materiales y personales necesarios para gestionar, con criterios empresariales, los inmuebles afectos a la actividad económica del Grupo EEE, teniendo la financiación disponible y la que estaría en condiciones de valorar la oportunidad en términos de rentabilidad e inversión de los inmuebles a adquirir, siendo, además, insuficiente o inexistente la prueba desplegada por la Inspección.

La Administración demandada interesa la confirmación de la resolución recurrida remitiéndose a sus argumentos y destacando: que AAA, S.L. está dada de alta en el I.A.E. en el Epígrafe de “alquiler de locales industriales” y no de vivienda y que las viviendas adquiridas son usadas por dos hijos de los socios mayoritarios (empleados de dichas sociedades), por un trabajador (que sólo lo fue durante un corto período de tiempo de la entidad formalmente arrendataria) y por algunos trabajadores desplazados a Asturias y los dos socios de AAA, S.L. y los dos hijos del socio mayoritario; que la adquisición de viviendas por parte de AAA, S.L. queda fuera de su actividad empresarial, que el precio de alquiler no se ajusta a mercado y que, además, salvo la de Oviedo, no suponen coste adicional respecto del coste que asumían por el alquiler de locales de negocios que ya tenían concertados; que conforme a la normativa foral y comunitaria el arrendamiento de vivienda es una actividad sujeta y exenta de manera que quien adquiere la vivienda y luego la alquila no podría deducirse las cuotas soportadas por la adquisición y adecuación; que el arrendamiento de una vivienda por parte de la entidad cuyo destino va a ser su cesión a un empleado que la utilizará como su residencia privada no es necesariamente considerado operación no exenta; que los elementos objetivos concurrentes revelarían que la finalidad esencial de las operaciones por las que se pretendió una exención o una minoración de carga tributaria consistió en obtener una ventaja fiscal; aplicación al supuesto de autos de la doctrina de abuso de derecho en el I.V.A. dados los vínculos entre las sociedades y el personal beneficiado por las cesiones, dado el carácter gratuito de los arrendamientos, salvo el de Oviedo, que no suponen incremento de coste de los arrendamientos de locales, dado que en el caso de Oviedo se realizó una gran inversión y el ahorro sería mínimo, dado que conforme a la normativa aplicable AAA, S.L. no tendría derecho a la deducción de las cuotas del I.V.A. soportado en la adquisición y ello supone que los contratos suscritos tendrían por objeto conseguir una finalidad prohibida por la norma, dado que la economía de opción no permite el fraude de ley, y, dado que la falta de identidad sustancial entre el caso HALIFAX y el supuesto de autos sería irrelevante pues lo principal sería que, a través de subterfugio o prácticas artificiosas, el operador se amparase en la norma del I.V.A. para conseguir un resultado opuesto a la misma.

Visto lo expuesto en el supuesto de autos expondremos las características esenciales de las operaciones concertadas por AAA, S.L. para, a continuación, analizar si conforme a la normativa darían derecho a la deducción de las cuotas de I.V.A. soportadas en su adquisición y si sería aplicable la doctrina del abuso de derecho de la Sentencia del TJCE del caso HALIFAX.

**SEGUNDO. ANÁLISIS OPERACIONES CONCERTADAS POR AAA, S.L. EN RELACIÓN A LOS TRES INMUEBLES DE CIZUR MENOR Y DE OVIEDO.**

Visto lo expuesto, daremos cuenta, en primer término, de los contratos de compraventa de cuatro viviendas suscritos por AAA, S.L. y ulteriores contratos de arrendamiento al resto de las empresas del Grupo EEE para su posterior entrega a empleados o directivos cuya existencia se desprende de la documentación aportada junto con el EA y de las afirmaciones coincidentes de las partes vertidas en sus respectivos escritos de demanda y contestación.

En fecha 19/12/2007 AAA, S.L. adquirió un piso sito en Oviedo en la C/ (...) por un importe de 642.000 euros más el 7% de I.V.A. (652.865,14 euros) y compró mobiliario por importe de 122.920,58 euros. En fecha 1 de enero de 2.009 AAA, S.L. arrendó a CCC el citado inmueble con el objeto de alojar en el mismo a los trabajadores desplazados a las instalaciones que la arrendataria tenía en Laredo y Mieres pactando un precio de 900 euros/mes que se abonaría dentro de los 5 primeros días del mes, salvo en el primer ejercicio que se abonaría anualmente mediante factura emitida en diciembre de 2.009 constando que AAA, S.L. facturó en el año 2.009 por alquiler el importe de 5.762,74 euros más I.V.A. al tipo general y en el año 2.010 el importe de 23.167,26 euros más I.V.A. al tipo general. Conforme al certificado aportado por la sociedad dominante del Grupo, la vivienda de Oviedo fue utilizada durante los años 2.008 a 2.011 un total de 1.158 noches de las cuales 635 noches lo fueron por los dos socios de AAA, S.L. y por los dos hijos del socio mayoritario.

En el año 2.007 AAA, S.L. adquirió en Cizur Menor (Navarra) tres viviendas unifamiliares sitas en (...), en (...), y, en (...).

En fecha 1 de octubre de 2.008 AAA, S.L. concertó con BBB una novación del contrato de arrendamiento suscrito entre ambas entidades en fecha 1 de enero de 2.006 por el cual junto con los locales cedidos en su día en arrendamiento sitos en Pamplona en la C/ (...) por un precio de 10.000 euros se añadía ahora la vivienda sita en (...), manteniendo el precio de 10.000 euros. Esta vivienda fue cedida por BBB a su consejero y apoderado, D. (...), para destinarla a su residencia familiar habitual, en concepto de retribución en especie valorada en 1.000 euros mensuales por doce mensualidades firmando en fecha 01/10/2008 el correspondiente Anexo. D. (...) es hijo del socio mayoritario, y, además de consejero y apoderado de BBB es apoderado de CCC, de DDD y de AAA, S.L. y Director de Producción del Grupo EEE.

En fecha 1 de octubre de 2.009 AAA, S.L. concertó con BBB una novación de la anterior novación del contrato arrendamiento suscrito entre ambas entidades en fecha 1 de octubre de 2.008 por el cual junto con los locales cedidos en su día en arrendamiento sitos en Pamplona en la C/ (...) y de la vivienda sita en Cizur Menor en (...) por un precio de 10.000 euros se añadía ahora la vivienda sita en (...) de Cizur Menor, manteniendo el precio de 10.000 euros. La vivienda de la C/ (...) fue cedida por BBB a D. (...), para destinarla a su residencia familiar habitual, en concepto de retribución en especie valorada en 1.000 euros mensuales por doce mensualidades firmando en fecha 01/10/2009 el correspondiente Anexo.

El Sr. (...) a partir del 04/02/2.010 pasó a prestar sus servicios para CCC conforme a documento de novación contractual obrante en el folio 310 del EA del cual se desprende que CCC se subrogó en cuantas obligaciones contractuales hubiera contraído en el orden laboral con D. (...) la anterior contratante, BBB comprometiéndose a mantener las condiciones de trabajo y retributivas que el trabajador tuviera reconocidas por la empresa precedente.

En fecha 01/09/2008 AAA, S.L. suscribió con D (...), un anexo al contrato de trabajo suscrito en su día por el cual la vivienda del (...), de Cizur Menor era cedida a su Director Financiero, D. (...), para destinarla a su residencia familiar en concepto de retribución en especie valorada en 1.000 euros mensuales. D. (...) es hijo del socio mayoritario, es socio y apoderado de AAA, S.L. apoderado de CCC, de BBB y de DDD y consejero y secretario de BBB.

### **TERCERO. SOBRE EL RÉGIMEN LEGAL APLICABLE.**

Expuesto lo precedente y dado que lo que se plantea es la deducción por parte de AAA, S.L. de las cuotas de I.V.A. soportadas en las adquisición, mejora y amueblamiento de las cuatro viviendas antes referidas y, correlativamente, la repercutidas por su arrendamiento a las empresas vinculadas en los periodos 2.007 a 2.010 pondremos de manifiesto, en primer lugar, cuál es la normativa legal aplicable partiendo de que la deducibilidad de las cuotas soportadas por el I.V.A. está sujeta a una serie de requisitos, entre los cuales destaca el hecho de 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 entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto, tal y como dispone el art. 40.1 de la LF 19/1992.

Conforme al art. 17.1.13 de la LF 19/1992, de 30 de diciembre, del I.V.A., dispone:

“1. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

13. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley Foral y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie".

De lo dicho se desprende que, con carácter general, el arrendamiento de bienes destinados a vivienda es una operación sujeta y exenta y su adquisición, mejora, amueblamiento y mantenimiento no da derecho al arrendador, salvo excepciones, a deducir las cuotas soportadas si bien en el caso de autos al haberse arrendado tales viviendas a empresas del grupo y éstas haberlas cedido a sus trabajadores AAA, S.L. se habrían deducido las cuotas soportadas.

#### **CUARTO. DOCTRINA CASO HALIFAX.**

La Inspección concluyó que mediante el subterfugio de una primera cesión a sociedades vinculadas aprovechando la estructura societaria existente se pretendía eludir la aplicación de la citada normativa y obtener una ventaja fiscal consistente en la deducción de las cuotas de I.V.A. soportadas en los referidos inmuebles, ya que si la cesión o arrendamiento de viviendas se hubiera efectuado directamente por AAA, S.L. o por alguna de las entidades dependientes no habrían tenido derecho a la deducción, considerando aplicable la doctrina de abuso de derecho elaborada por el TJCE en el caso HALIFAX en la Sentencia de 21 de febrero de 2006 en el asunto C-255/02.

La STSJ de MURCIA, Contencioso sección 2 del 06 de febrero de 2015 (ROJ: STSJ MU 226/2015 - ECLI:ES:TSJMU:2015:226) Sentencia: 86/2015 | Recurso: 305/2011 | Ponente: (...) recuerda que:

*“La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal”.*

Y, añade:

*“A tenor de la resolución del Tribunal de Luxemburgo se produce abuso de derecho cuando se cumplen cumulativamente dos requisitos:*

*a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables;*

*b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes en el supuesto examinado resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.*

*Es cuando se den estos dos requisitos que la Administración tributaria debe redefinir las operaciones llevadas a cabo por el sujeto pasivo para restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el abuso de las formas jurídicas haciéndole tributar de conformidad con la esencia de la operación.*

*El TJUE reconoce la posibilidad del uso de economías de opción (queridas o simplemente permitidas por el texto normativo), que pueden usarse legítimamente por parte de los obligados tributarios cuando ello no conlleve forzar la norma y traicionar su espíritu, y ello como consecuencia del imperativo de la seguridad jurídica que exige la aplicación de la norma de forma previsible para los justiciables. Resulta en consecuencia que para establecer cuando estamos frente a un supuesto de economía de opción y cuando ante un supuesto de fraude a la normativa tributaria hay que valorar la estructura creada para reducir la tributación. En la propia sentencia del TJUE se indica que la Administración tributaria puede negar el derecho a la deducción a una de las sociedades implicadas pero no a las dos pues tal decisión situaría al grupo en situación tributaria peor de la que hubiera tenido sin realizar la simulación. Es decir, si se llega a la conclusión de que existe simulación debe hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria”.*

Por su parte, la STS, Contencioso sección 2 del 12 de noviembre de 2014 (ROJ: STS 4786/2014 - ECLI:ES:TS:2014:4786) Recurso: 1881/2012 | Ponente: (...), precisa:

*“Conforme a la doctrina expuesta para que pueda apreciarse la existencia de una práctica abusiva son necesarios dos requisitos:*

*- Que la operación tenga como resultado una ventaja fiscal cuya concesión fuera contraria al objetivo perseguido por las disposiciones relevantes, lo cual no acontece en el supuesto de que únicamente se esté obteniendo una ventaja financiera derivada del escalonamiento del pago de la deuda tributaria, toda vez que finalmente dicha deuda resultará pagada debidamente y en su totalidad.*

*- Que la finalidad esencial de la operación sea obtener una ventaja fiscal, lo que tampoco acontece pues la realidad comercial existente, la sustancia económica de las relaciones jurídico-mercantiles a que se ha dado lugar el modelo de explotación del negocio utilizado, la propia e incuestionable realidad jurídica y económica de la entidad constituida y la absoluta transparencia de toda la actividad desarrollada evidencian justo lo contrario.*

*Ninguno de los dos requisitos concurren en el caso enjuiciado, según afirma la parte recurrente.*

(...)

*En las sentencias que señala la parte recurrente, SSTJCE de 21 de febrero de 2006 asunto Halifax , C-255/02 y University of Huddersfield, C-223/03, se interpreta la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva; y se entiende que existe una práctica*

*abusiva cuando a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones; el resultado de obtener una ventaja fiscal como finalidad esencial de las operaciones debe derivarse del conjunto de elementos objetivos; comprobada la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.*

*En ambos supuestos los tribunales británicos plantearon si debían considerarse operaciones a efectos del IVA aquellas que se han realizado con el único objeto de obtener una ventaja fiscal, sin tener otro objetivo. El Tribunal construye el concepto de abuso de derecho desde la perspectiva del IVA y entra a aplicar la doctrina de abuso de derecho al supuesto que analiza, concluyendo que existe abuso de derecho cuando se cumplen cumulativamente dos requisitos:*

*a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables (En la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep, se puede leer que "la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva", principio general aplicable a las disposiciones de la Sexta Directiva, aún ausente una norma que así lo recoja expresamente).*

*b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes al caso resulte que la finalidad esencial de las operaciones consista en obtener una ventaja fiscal.*

*Se afirma en la sentencia HALIFAX que: "la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realizan en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (...). Este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA (...) la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva".*

Resulta, igualmente, ilustrativa, por la descripción que hace de los hechos y la exposición de la doctrina del TJCE, el Acuerdo del TEAFN de 23 de junio de 2.009, ratificado por el Gobierno de Navarra en fecha 29 de julio de 2.009, que seguidamente pasamos a reproducir y que servirá para orientar a este juzgador sobre si resulta o no aplicable dicha doctrina de abuso de derecho en el caso de autos:

*"Empezando por los hechos, Halifax es una entidad bancaria que presta esencialmente servicios financieros exentos del IVA y como consecuencia de ello sólo tenía derecho a deducir aproximadamente un 5 por ciento del IVA soportado, pues era ésta su prorrata de deducción. Para su actividad comercial, decidió construir cuatro centros de atención telefónica en otros tantos solares diferentes, que tenía en propiedad o en arrendamiento para aproximadamente 125 años, el precio por los servicios de construcción ascendía a 38 millones de libras esterlinas, a lo que había que añadir el IVA que, al tipo aplicable según la normativa británica, suponía un montante adicional de 6.600.000 libras. En circunstancias "normales", habría contratado directamente la obra con una empresa constructora, la cual le habría repercutido el IVA correspondiente, en tal caso, Halifax sólo hubiera podido deducir un 5 por ciento, esto es, 330.000 libras esterlinas, el 95 por ciento restante (6.270.000 libras) no hubiera podido ser deducido. El plan alternativo consistió básicamente en realizar la construcción de forma indirecta a través de sociedades interpuestas y se caracterizaba por tres elementos esenciales:*

*1º. La intervención de varias entidades que pertenecían al grupo Halifax.*

*2º. La realización de varias transacciones muy próximas en el tiempo pero ubicadas en dos años fiscales diferentes, evitando la aplicación de las normas de prorrata y regularización de bienes de inversión que limitaban la deducción de las cuotas del Impuesto.*

*3º La articulación de varias operaciones entre las entidades del grupo, esencialmente de préstamos y cesiones sobre los inmuebles que Halifax tenía en propiedad o en arrendamiento para aproximadamente 125 años, siendo aquéllas las que contratan la construcción de los centros de atención telefónica a una empresa independiente. Estas operaciones se dirigen a articular jurídicamente la devolución de los centros de atención telefónica, a Halifax, se trataba de garantizar que fuera ésta la que tuviera, de hecho, el uso y disfrute de los inmuebles, y aunque dieron lugar a flujos monetarios, pagos y cobros, entre las distintas empresas implicadas, sin embargo, dada la vinculación existente, los fondos permanecieron siempre dentro del grupo Halifax, el único contrato que había de dar lugar a una salida de fondos fuera del grupo era el concertado con la empresa constructora.*

La consecuencia fiscal del plan al término del mismo fue la recuperación total (salvo por lo que se refiere a las 18.000 libras soportadas por Halifax) del IVA soportado por los servicios de construcción prestados por la entidad independiente, aunque por las entidades participadas.

En cuanto a la postura de las partes, la Administración argumentó, en primer lugar, que las transacciones diseñadas no constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y en segundo lugar, con carácter subsidiario, tales operaciones daban lugar a un claro supuesto de abuso de derecho, por tanto, no existía posibilidad de recuperar el IVA.

Por su parte Halifax, consideraba que las transacciones son reales, responden a una finalidad empresarial y deben ser analizadas individualmente, y además indicaron que no hay en el Derecho comunitario ninguna doctrina de abuso de Derecho aplicable en el IVA que las autoridades fiscales de un Estado miembro puedan invocar contra los particulares para denegar la recuperación o deducción del impuesto soportado.

El tribunal nacional planteó una serie de preguntas al TJCE que pueden sintetizarse en dos cuestiones:

1. Las transacciones efectuadas con el único objeto de alcanzar una ventaja fiscal, ¿pueden considerarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional?

2. ¿Existe un concepto de abuso de derecho que impide la recuperación del IVA soportado en un caso como el planteado?

TERCERO.- El TJCE ha contestado a las dos preguntas antes enunciadas en los términos que a continuación pasamos a examinar:

La respuesta a la primera pregunta en los apartados 58 y 59: Transacciones tales como las diseñadas por Halifax constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, aun cuando no tengan más objeto que obtener una ventaja fiscal. Tales situaciones deben distinguirse de aquellas otras, constitutivas de fraude fiscal, en las que se pretende obtener una ventaja fiscal invocando ante la Administración operaciones que no han tenido lugar, así ocurre en los supuestos de facturas falsas.

La respuesta a la segunda pregunta en sus apartados 68 a 76: Existe un concepto de abuso de derecho en el ámbito del Derecho Comunitario que se aplica en el IVA y que impide la recuperación del IVA soportado. Así, el Tribunal deja claro que existe un concepto de abuso de derecho que se aplica en el ámbito del derecho comunitario, criterio que había manifestado anteriormente en diversas sentencias y, en particular, en la dictada en el asunto Emland Stärke, con carácter general, y en sentencia de 29 de abril de 2004, respecto al IVA había indicado que "la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva".

Una vez sentada la vigencia del concepto de abuso de derecho, el TJCE muestra su preocupación por salvaguardar los derechos del contribuyente, indicando que existe un imperativo de seguridad jurídica "que se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen". Más aún, el Tribunal reconoce el derecho del empresario a estructurar su actividad de la forma más ventajosa desde el punto de vista fiscal pues "cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA".

La conclusión que se extrae de todo lo anterior es clara: Los empresarios o profesionales tienen derecho a organizar su actividad económica de la forma más eficiente desde el punto de vista fiscal, siempre que no incurran en ninguna ilegalidad y, tratándose de prácticas legales, siempre que éstas no resulten abusivas.

Dado lo ilustrativo que resulta, se reproducen algunos apartados que contienen la doctrina sobre el abuso de derecho en el ámbito comunitario:

"69. En efecto, la aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de octubre de 1977, Cremer, 125/76, Rec. p. 1593, apartado 21; de, General Milk Products, C-8/92, Rec. p. I-779, apartado 21, y Emsland-Stärke], antes citada, apartado 51).

74. A la luz de estas consideraciones, parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, C-515/03, Rec. p. I-0000, apartado 40).

85 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que se opondrá 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.

86. La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

94. De lo anterior se desprende que operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

95. A este respecto, la Administración Tributaria está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas respecto a cada operación de la que compruebe que el derecho a deducción se ejerció de forma abusiva (sentencia *Fini H*], antes citada, apartado 33).

96. Sin embargo, la Administración Tributaria también debe restar de tales cantidades todo impuesto que haya gravado una operación con IVA repercutido, impuesto que el sujeto pasivo afectado estaba obligado a pagar artificialmente en el marco del plan de reducción de la carga fiscal, y, en su caso, debe devolver cualquier excedente.

97. Del mismo modo, la Administración Tributaria debe permitir al sujeto pasivo, que a falta de operaciones constitutivas de una práctica abusiva habría sido el beneficiario de la primera operación no constitutiva de tal práctica, que deduzca, de conformidad con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, el IVA que grava dicha operación.

98. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión, letra b), que, cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva."

Una vez sentada la vigencia del concepto de abuso de derecho, el TJCE ha condicionado la aplicación de esta norma a la concurrencia de dos elementos, que los ha denominado como objetivo y subjetivo:

1º. Las operaciones efectuadas tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones comunitarias. En cuanto a la aplicación de este primer elemento, sin perjuicio de la competencia del Tribunal nacional, la sentencia ha añadido ciertas consideraciones para el caso concreto, en su apartado 80, indica que permitir a un sujeto pasivo la deducción de todo el IVA soportado cuando, en el contexto de sus operaciones comerciales normales, realiza única o principalmente operaciones que no generan el derecho a deducir, es contrario al objetivo perseguido por el artículo 17 de la Sexta Directiva.



2º. *La finalidad esencial de las operaciones efectuadas consiste en obtener una ventaja fiscal. Con respecto a este segundo elemento, vamos a reproducir parcialmente la sentencia del TJCE 21 de febrero de 2008 (C-425/06) que ha tenido que aclarar la duda que había originado la sentencia del caso Halifax, dado que en este último las operaciones diseñadas tenían una única finalidad, la obtención de una ventaja fiscal, esa circunstancia y la dicción de los apartados 75 y 82, establece el primero: "la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales" parecían contradecir lo que se recogía en el resto de la sentencia, que era suficiente con que fuera la finalidad esencial, pues bien, esa cuestión fue planteada de forma expresa al TJCE (apartado 40): "el órgano jurisdiccional remitente pregunta, sustancialmente, al Tribunal de Justicia, si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya el fin esencial de la operación u operaciones de que se trate, o bien si dicha circunstancia únicamente puede apreciarse si la búsqueda de esa ventaja fiscal constituye el único fin perseguido, con exclusión de otros objetivos económicos."; y resuelta dicha duda en el sentido de que pueden concurrir otros motivos económicos siempre que el fiscal sea el principal".*

44. *Así pues, cuando señaló en el apartado 82 de la misma sentencia (Halifax) que, en cualquier caso, las operaciones de que se trataba en el litigio principal tenían como única finalidad obtener una ventaja fiscal, no elevó dicha circunstancia a la categoría de requisito para la existencia de una práctica abusiva, sino que simplemente subrayó que, en el litigio de que conocía el órgano jurisdiccional remitente, el umbral mínimo que permitía calificar una práctica de abusiva había sido incluso rebasado.*

45. *Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate." y matiza sobre la concurrencia de otros motivos económicos "sin perjuicio de que, además, existan eventualmente objetivos económicos inspirados en consideraciones, por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía."*

*Aclarado dicha cuestión, el TJCE ha establecido unas indicaciones sobre los elementos que pueden tomarse en consideración para apreciar esa finalidad esencial, no sólo en la caso Halifax (apartado 81) sino también en la de 21 de febrero de 2008 que en su apartado 62 señala: "el órgano jurisdiccional nacional, en el marco de la apreciación que le corresponde efectuar, puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 81), ya que tales elementos pueden mostrar que la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida".*

*Finalmente, el TJCE ha establecido cuál debe ser la conducta de los órganos administrativos o jurisdiccionales una vez que se ha identificado una práctica abusiva en el ámbito del IVA. Los criterios son los que a continuación se mencionan: En primer lugar, no procede la aplicación de sanciones; en segundo lugar, las transacciones deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva, esto es como si Halifax hubiera contratado directamente la construcción; y finalmente, el empresario o profesional debe proceder a la devolución de las cantidades deducidas de forma abusiva, pero mantiene su derecho a deducir aquéllas que le habrían correspondido en el contexto de la situación que resulta de la redefinición indicada anteriormente. Lo cual equivale a decir, que esta entidad tiene derecho a deducir el 5 por ciento de las cantidades repercutidas por la empresa de construcción, pero ha de restituir a la Hacienda Pública los montantes deducidos por encima de dicho límite".*

#### **QUINTO. APLICACIÓN DOCTRINA CASO AUTOS.**

Llegados a este punto analizaremos si en las operaciones referidas en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia la mercantil AAA, S.L. ha incurrido en abuso de derecho para lo cual es preciso que tales operaciones tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones comunitarias y que la finalidad esencial de las operaciones haya sido obtener una ventaja fiscal.

La Inspección consideró que, en sentido amplio, las viviendas adquiridas por AAA, S.L. estarían afectas a su actividad empresarial si ésta se analizaba desde el punto de vista de su objeto social, pero que se había aprovechado la estructura societaria para conseguir una ventaja fiscal mediante la obtención de la deducción instantánea de las cuotas soportadas en las inversiones y el aplazamiento indefinido de su eventual recuperación a través de las cuotas repercutidas sobre unas bases imponibles, el precio del arrendamiento, incierto al no reflejarse en contrato en tres de los cuatro casos y en todos ellos, bajo la sospecha de precios convenidos entre partes vinculadas inferiores a los de mercado, teniendo en cuenta que si la cesión o arrendamiento de viviendas se hubiera hecho directamente por AAA, S.L. o por las entidades vinculadas no hubiera dado lugar a la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición.

Este juzgador está conforme con las conclusiones de la Inspección y del TEAFN.

En relación a la operación en virtud de la cual AAA, S.L. adquirió la vivienda sita en el (...), de Cizur Menor y, con posterioridad, se la cedió a su Director Financiero, D. (...), para destinarla a su residencia familiar en concepto de retribución en especie valorada en 1.000 euros mensuales siendo el usuario del citado bien hijo del socio mayoritario y, además, socio y apoderado de AAA, S.L. está claro que, ya se analice esta operación desde el punto de vista de la legislación fiscal aplicable, ya se analice desde el punto de vista de la doctrina de abuso de derecho, estamos ante una operación sujeta y exenta y, por ende, no deducible de manera que la regularización de las cuotas resulta plenamente acertada. En efecto, la propia administración señaló en la resolución que puso fin al expediente de comprobación que si las viviendas las hubieran adquirido los empleadores no podrían deducir el I.V.A. soportado en la compra de las viviendas porque la cesión de las mismas sería una operación exenta y que si la propia AAA, S.L. la hubiera cedido a los trabajadores tampoco se habría deducido el I.V.A. por ser una operación exenta. Pues bien, en esta concreta operación se da el primer supuesto porque AAA, S.L. cedió el bien directamente, sin concertar previamente contrato de arrendamiento con alguna de las entidades vinculadas, a uno de sus directivos que, además, es hijo de uno de los socios mayoritarios. Ello significa que la operación estaría sujeta y exenta de I.V.A. puesto que la cesión posterior del uso de la vivienda a los empleados, conforme a la doctrina tributaria vinculante recogida entre otras, en la Consulta V0841-08, de 22 de abril, Consulta V0996/2012, y, Consulta V1379-11, es considerar dicha cesión exenta del Impuesto, ya que se trata de una forma de arrendamiento según la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 10 de diciembre de 1993, entre otras). Por ende, en el caso de autos estaríamos ante una operación sujeta y exenta que no daría derecho a la deducción de las cuotas. El hecho de que la administración tributaria no señalara expresamente que estábamos ante un supuesto de operación sujeta y exenta y que lo tratase como un supuesto de abuso de derecho no altera el debate jurídico en esta instancia porque sí que señaló que si las viviendas las hubieran adquirido los empleadores no podrían deducir el I.V.A. soportado en la compra de las viviendas porque la cesión de las mismas sería una operación exenta y porque, en cualquier caso, la doctrina del abuso de derecho serviría para complementar la conclusión extraída.

En relación a la operación en virtud de la cual AAA, S.L. adquirió la vivienda sita en (...) de Cizur Menor y arrendó a BBB el referido bien por un precio unitario, junto con el arrendamiento de los locales sitos en Pamplona en la C/ (...), de 10.000 euros y, ulteriormente, la arrendataria cedió a su consejero y apoderado, D. (...), hijo también del socio mayoritario, para destinarla a su residencia familiar en concepto de retribución en especie valorada en 1.000 euros mensuales, y, la operación en virtud de la cual AAA, S.L. adquirió la vivienda sita en C/ (...) de Cizur Menor y arrendó a BBB el referido bien por un precio unitario, junto con el arrendamiento de los locales sitos en Pamplona en la C/ (...) y el arrendamiento de la vivienda sita en (...) de Cizur Menor, de 10.000 euros y, ulteriormente, la arrendataria cedió a D. (...), para destinarla a su residencia familiar habitual, en concepto de retribución en especie valorada en 1.000 euros mensuales, se considera que sí que concurriría abuso de derecho.

La parte recurrente no discute que si tales operaciones las hubiera concertado directamente AAA, S.L. o el empleador estaríamos ante operaciones sujetas y exentas y, por tanto, no deducibles. La administración admite que, en principio, conforme a la doctrina tributaria, y, pese a que dicha cuestión no es pacífica por los tribunales, los arrendamientos de vivienda serían operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido dado que el arrendatario es una persona jurídica que, a su vez, cede el uso de los inmuebles a sus empleados y ello porque el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas, de forma que los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento o en virtud de otro título. Conforme a la doctrina tributaria estaríamos, pues, ante una operación sujeta y no exenta pero dado que la operación se concierta entre empresas vinculadas y los bienes se ceden a dos personas que, en uno de los casos, guarda relación familiar directa con el socio mayoritario de AAA, S.L. y, en el otro caso, es personal cualificado de una mercantil del grupo y luego pasa a ser personal cualificado de otra mercantil del grupo con las mismas condiciones, obliga a ser cautelosos a la hora de analizar la operación y su finalidad.

En efecto, mediante la cesión intermedia a las personas jurídicas y empleadoras se pretendía conseguir una finalidad contraria a la norma reguladora del I.V.A. conforme a la cual los arrendamientos de bienes inmuebles utilizados como vivienda son operaciones sujetas y exentas y, por ende, no darían lugar a la deducción. En este caso, sin embargo, la operación de arrendamiento habría dado lugar a la deducción porque la em-

presa arrendataria había cedido a dos de sus trabajadores la citada vivienda como una retribución en especie entendiéndose que ello, sin embargo, resulta inadmisibles porque obtiene una ventaja que de otro modo no se habría obtenido, que es contraria al objetivo perseguido por las disposiciones comunitarias y nacionales y que ha sido ideada para obtener esa ventaja fiscal. Dado que estamos ante operaciones concertadas entre sociedades vinculadas debemos extremar las precauciones y ser minuciosos a la hora de analizar los contratos concertados entre las sociedades del grupo. En efecto, y, aun admitiendo que AAA, S.L. actúa como sociedad holding del grupo y que se dedica a concertar las operaciones inmobiliarias, no vale admitir cualquier tipo de contrato con el que, además, se consiga una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la norma. Si analizamos los contratos de arrendamiento suscritos entre AAA, S.L. y BBB unidos a los folios 291 a 293 y 303 a 305 del EA observamos que se trata de una primera novación y una segunda novación del contrato de arrendamiento originario suscrito entre ambas entidades del grupo unido a los folios 283 a 290 del EA. Pues bien, pese a que el objeto de arrendamiento se amplía en la primera novación a la vivienda sita en (...) y en la segunda novación a la vivienda sita en C/ (...), ambos de Cizur Menor, el precio del arrendamiento permanece invariable y se mantiene en los dos casos en 10.000 euros. No existe un precio concreto e individualizado para el arrendamiento de cada una de las dos viviendas, y, por tanto, resulta imposible determinar unos de los elementos esenciales de cualquier contrato de este tipo, no pudiendo, por tanto, fijar cuál sería el I.V.A. deducible por estas operaciones de arrendamiento. Esta circunstancia resulta, cuanto menos, llamativa. Si a este hecho unimos que uno de las personas beneficiadas por esta operación es D. (...) que, además de ser consejero y apoderado de BBB, es hijo del socio mayoritario, apoderado de CCC, de DDD y de AAA, S.L. y Director de Producción del Grupo EEE puede extraerse fácilmente la conclusión de que la operación iría destinada a satisfacer las necesidades de vivienda de este señor, por su relación con el socio mayoritario y por los cargos que ocupan en las diferentes empresas del Grupo EEE, quedando desvirtuada la política retributiva de la sociedad. Además, respecto a la otra persona beneficiada por la operación, aun cuando no mantendrían vinculación personal o familiar con los socios del grupo, sería relevante el hecho apuntado por la administración de que el contrato de arrendamiento y la novación del contrato de la empresa empleado con su trabajador se suscribieron en octubre de 2.009 y, sin embargo, hasta el año 2.010 no constaran facturas de consumo de dicha vivienda y hasta 2.011 no se diera de alta en el Padrón Municipal debiendo tomarse en consideración, igualmente, que a partir de febrero de 2.010 ese trabajador pasó a prestar sus servicios para otra empresa del grupo de manera que no se alcanza a comprender por qué el contrato se hizo por el antiguo empleador pese a no ocupar de manera efectiva la vivienda sino cuando estuvo prestando sus servicios para el nuevo empleador. En suma, lo expuesto pone de manifiesto que se habría aprovechado el entramado empresarial para conseguir la deducibilidad de unas cuotas por I.V.A. que habría de ser soportadas en importante cuantía por AAA, S.L., propietaria de las viviendas, al ser utilizadas por personal vinculado a las sociedades del grupo, cuando la entidad titular de las mismas no se habría podido practicar la deducción de haberlas alquilado o cedido directamente a sus ocupantes por no ser operaciones con repercusión de I.V.A.

Finalmente, y, por lo que se refiere a la operación en virtud de la cual AAA, S.L. habría adquirido una vivienda sita en la C/ (...), de Oviedo, para después ser arrendada a CCC con el objeto de alojar en el mismo a los trabajadores desplazados a las instalaciones que la arrendataria tenía en Laredo y Mieres por un precio de 900 euros/mes, conforme a la doctrina tributaria expuesta anteriormente, estaríamos, igualmente, ante una operación sujeta y no exenta. Ahora bien, esta operación debe tildarse de artificiosa e ideada para conseguir una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la norma. Estamos ante una inversión importante ya que tuvo un coste de adquisición superior a los 600.000 euros y se adquirió mobiliario por importe superior a 120.000 euros. Con ella se trataba de conseguir un ahorro en gastos de hotel de directivos y personal desplazado y esta partida en el año 2.007 superó mínimamente los 10.000 euros. La discordancia entre el precio de la operación y el ahorro pretendido permite considerar que sería una operación no rentable o antieconómica puesto que el bien difícilmente quedaría amortizado en el plazo máximo de 30 años señalado por la LF del Impuesto de Sociedades. El hecho de que el inmueble fuera utilizado durante los años 2.008 a 2.011 un total de 1.158 noches de las cuales más de la mitad, 635 noches, lo fueron por los dos socios de AAA, S.L. y por los dos hijos del socio mayoritario hacen que la operación de arrendamiento y su finalidad queden también desnaturalizadas, siendo notorio que estaríamos ante una operación que supondría un abuso de derecho desde el punto de vista de la jurisprudencia comunitaria.

Conforme a lo expuesto, y, siendo consciente este juzgador de que la normativa permite el uso de economías de opción, ya sean queridas o permitidas por la norma, en el caso de autos no podemos considerar que las operaciones concertadas entren dentro de este ámbito puesto que la estructura empresarial se ha utilizado para reducir la tributación y con una finalidad diferente a la perseguida por la norma, considerando, por ende, que la resolución de la inspección y del TEAFNA son acordes a derecho, debiendo desestimarse el recurso interpuesto.

**SIXTO. COSTAS PROCESALES.**

El art. 139 de la LEY 29/98, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, dispone que “En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho”. En el supuesto de autos, pese a que ha sido desestimada la demanda, no se hace especial pronunciamiento sobre las costas procesales habida cuenta de las dudas que pudiera plantear el caso a la vista de la doctrina tributaria.

#### **SÉPTIMO. RECURSO.**

De conformidad con lo dispuesto en el art. 81,1 de la LJCA contra la presente sentencia cabe interponer recurso de apelación respecto de aquellas liquidaciones que sean superiores a 30.000 euros.

#### **FALLO**

DESESTIMO el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, D<sup>a</sup> (...), en nombre y representación de AAA, S.L., contra Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra de fecha de 25 de septiembre de 2.013, ratificado por el Gobierno de Navarra en sesión de 9 de octubre de 2.013, por el cual se desestimaba la reclamación económica administrativa instada por la mercantil recurrente frente a Resolución del Director del Servicio de Inspección de fecha de 23 de marzo de 2.012 por la cual se puso final al expediente comprobación e investigación en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido del 2.007, 2.008, 2.009 y 2.010, y, DECLARO que las citadas resoluciones son conformes a derecho, sin hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas.

Notificada y ejecutoriada que sea la resolución, comuníquese a la Administración demandada para su cumplimiento, con devolución del expediente administrativo.

La presente resolución no es firme y contra la misma cabe interponer recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, que se interpondrá por escrito ante este Juzgado en término de quince días siguientes al de su notificación, mediante escrito razonado que deberá contener las alegaciones en que se fundamente el recurso, previa prestación del depósito y tasas previstos legalmente.

La presente sentencia quedará debidamente coleccionada en el libro de sentencias de este Juzgado, bajo custodia del fedatario público, dejándose certificación literal en los autos de los que dimana, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Así por esta mi sentencia, la pronuncio, mando y firmo, D<sup>a</sup> (...), Magistrada del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Pamplona y su provincia.

**PUBLICACIÓN.** La anterior sentencia ha sido dada, leída y publicada en el día de su fecha por el Sr. Magistrado que la suscribe, de lo que yo, el Secretario, doy fe.