

EXPEDIENTE 284/2012

En la ciudad de Pamplona a 25 de septiembre de 2013, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Visto escrito por don (...) en representación de la entidad AAA, S.L., con NIF XXX y domicilio en (...) en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2007, 2008, 2009 y 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Servicio de Inspección de la Hacienda de Navarra se iniciaron actuaciones tendentes a la comprobación y, en su caso, regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a de 2007, 2008, 2009 y 2010, derivando respecto de ellos una acta, número (...), suscrita en disconformidad, que contenía la correspondiente propuesta inspectora. Asimismo, y como consecuencia del descubrimiento de cuotas en relación con los periodos inspeccionados, se incoaron los correspondientes expedientes sancionadores que dieron lugar a las oportunas propuestas de imposición de sanciones.

SEGUNDO.- A la vista de tales propuestas, del informe ampliatorio del actuario y de las alegaciones de la interesada, vino el Director del Servicio de Inspección a dictar, el 23 de de marzo de 2012, resolución por la que puso fin al expediente de comprobación e investigación, y el 3 de abril de 2012, resolución que puso fin al expediente sancionador, confirmando la correspondientes propuesta de liquidación y anulando la de imposición de sanciones formuladas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los años referidos anteriormente.

TERCERO.- Y contra la Resolución del Director del Servicio de Inspección de 23 de de marzo de 2012 viene ahora la interesada a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, mediante escrito con fecha de entrada en los registros de esta Administración de 27 de abril de 2012, solicitando la anulación de las referida liquidación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Ha de declararse la competencia de este Tribunal Económico-Administrativo Foral para el conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta, dada la naturaleza del acto administrativo impugnado, en virtud de lo que disponen los artículos 154 y 155 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y artículos 18 y 19 del Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 178/2001, de 2 de julio, habiendo sido formulado el recurso dentro de plazo y por persona debidamente legitimada al efecto.

SEGUNDO.- La única cuestión a resolver en la presente reclamación se centra en determinar la procedencia o no de la regularización practicada, que en aplicación de la doctrina del abuso de derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en particular en el caso Halifax, ha negado a AAA, S.L., la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición y en otras operaciones relacionadas con cuatro viviendas.

Y antes de entrar a conocer dicha cuestión conviene hacer un breve relato de los hechos que, a juicio de este Tribunal, son relevantes para su resolución y que han quedado debidamente acreditados durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras.

La entidad AAA, S.L., posee el 100 por 100 de las participaciones de las siguientes sociedades que forma el denominado Grupo (...): BBB, S.A., CCC; S.A. y DDD, S.A. siendo los socios de la entidad dominante del grupo, don EEE con un 75 por 100 y don FFF con un 25 por 100. Y está dada de alta en los epígrafes del IAE correspondientes a servicios financieros y contables y arrendamientos de locales industriales, actividades que se desarrollan para las entidades del grupo, facturándose expresamente por los servicios de arrendamiento de inmuebles y otros de escasa cuantía relacionados en el informe ampliatorio.

AAA, S.L. adquirió en el año 2008 tres viviendas unifamiliares en GGG y un piso en HHH, deduciendo en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas soportadas tanto en la compraventa de las citadas viviendas, como en las obras de acondicionamiento, mantenimiento y el mobiliario.

Según los contratos de arrendamiento incorporados al informe ampliatorio (folio 283 y ss), tres viviendas fueron cedidas en arrendamiento a entidades del grupo, dos de GGG a BBB, S.A. y la de HHH a CCC, S.A. resultando que posteriormente estas entidades arrendatarias vienen a ceder el uso de las mismas a los empleados del grupo (folios 307 a 310). En concreto, una de la viviendas ubicadas en GGG se ha cedido por la arrendataria a uno de los hijos del socio mayoritario (don III), consejero y apoderado de las entidades del grupo, tal y como consta en el contrato de trabajo celebrado con BBB, S.A. en el que figura una retribución en especie de 1.000 euros mensuales por dicha cesión; la otra vivienda de GGG, a la vista de la documentación aportada al expediente, puede deducirse que ha sido cedida por BBB, S.A. a un trabajador de las empresa del grupo (empleado de la misma desde agosto de 2009 y de CCC, S.A. desde febrero de 2010); y la de HHH mantiene el interesado que ha sido parcialmente utilizada por diversos empleados de las empresas del grupo, no existiendo por ello retribución en especie, aportando para su justificación: declaración de los trabajadores (folios 91 y ss) y certificación de la propia entidad dominante del grupo (folio 336), en la que se hace constar el número de noches y las personas que utilizaron la vivienda durante los años 2008 a 2011, resultando de dicha documentación que la ocupación ascendió a 1.158 noches, de las que más de la mitad (635) corresponden a personas que no son trabajadores de la entidad arrendataria, KKK en concreto los dos socios de AAA, S.L. y los dos hijos del socio mayoritario.

Y, finalmente, la cuarta vivienda o tercera de GGG ha sido cedida directamente por AAA, S.L., a otro hijo del socio mayoritario (don JJJ), consejero y apoderado de las entidades del grupo, tal y como consta en el contrato de trabajo celebrado con la entidad cedente, en el que figura una retribución en especie de 1.000 euros mensuales por dicha cesión:

TERCERO.- La cuestión controvertida se encuentra regulada en los artículos 17.1.13º y 40 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establecen la exención para el arrendamiento de viviendas, así como la no deducción por parte del arrendador de las cuotas del IVA soportado en su adquisición, amueblamiento, mantenimiento y en las obras de mejora de las viviendas destinadas al arrendamiento. .

Señala la Resolución recurrida, que mediante el subterfugio de una primera cesión a sociedades vinculadas se pretende eludir la aplicación de la citada normativa y obtener una ventaja fiscal, consistente en la deducción de las cuotas de IVA soportadas en los referidos inmuebles, ya que si la cesión o arrendamiento de las viviendas a los trabajadores se hubiera efectuado directamente por AAA, S.L. o, en su caso, por alguna de las entidades dependientes (BBB, S.A. o CCC, S.A.), ninguna de las entidades hubiera tenido derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su adquisición. Finalmente, en aplicación de la doctrina del abuso de derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que aparece detallada en el Acuerdo dictado el 23 de junio de 2009 por este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra (expediente (...)), el actuario y la resolución recurrida han venido a eliminar de las cuotas de IVA deducidas por AAA, S.L., las correspondientes a las cuatro viviendas citadas anteriormente y, correlativamente, han eliminado las cuotas de IVA repercutidas a las entidades vinculadas por su arrendamiento.

La interesada solicita que se admita la deducción de las cuotas de IVA soportado en dichas viviendas, alegando lo siguiente:

1. No se ha creado estrategia empresarial ni estructura societaria alguna para conseguir ventajas fiscales de IVA puesto que la misma existía con bastante anterioridad a la adquisición de los inmuebles objeto de regularización.
2. Que la sociedad AAA, S.L. en su objeto social, tiene reflejada la actividad arrendadora estando dada de alta a estos efectos como tal en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
3. Que dicha actividad arrendadora ya existía previamente a la adquisición de los inmuebles en cuestión, estando contabilizada en las cuentas de los estados financieros de la sociedad como inversiones inmobiliarias una amplia cartera de inmuebles arrendados, incluyendo una vivienda adicional la cual no está ocupada en el presente momento debido a la coyuntura económica.
4. Que asimismo, los arrendamientos entre empresas han sido realizados siguiendo las instrucciones de la normativa fiscal de operaciones vinculadas y responden a la realidad socio-laboral adecuada para cada caso.

5. Que los inmuebles adquiridos están afectos a la actividad (según criterio de la DGT y TSJE) tal y como ha sido probado, estando reconocidas, retribuciones en especie en todos los casos salvo en el inmueble de SSS por su uso multi-personal para desplazamientos para empleados o directivos al centro que el Grupo (...) mantiene en (...) y (...).

6. Que el tratamiento tanto en la adquisición como en la posterior cesión de los inmuebles a efectos de IVA, por mi representada es conforme con la legislación vigente y con las consultas evacuadas por la DGT (V-1379-11) y el TJCE (asunto Astra Zeneca), no siendo posible su consideración de abuso de aplicación de la norma y bajo ningún concepto sancionable, (caso FFF, Sentencia TSJE 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02).

7. Que no es aplicable la doctrina del abuso de derecho por no cumplirse elementos objetivos y subjetivos en el presente caso.

La recurrente viene a reiterarse en las alegaciones ya realizadas en sus anteriores escritos presentados con anterioridad al dictado de la resolución Director del Servicio de Inspección de 8 de marzo de 2012 que puso fin a los expedientes de comprobación e investigación. En concreto, las presentadas el 25 de noviembre de 2011 en la audiencia previa frente al actuario, así como el 20 de diciembre de 2011 ante el Director del Servicio de Inspección. Y con el fin de evitar una nueva reiteración innecesaria en las contestaciones a las alegaciones efectuadas, adelanta este Tribunal que, sin perjuicio de las matizaciones que luego exponremos, asume los argumentos y razonamientos jurídicos contenidos en la resolución recurrida, a las que nos remitimos conforme a la doctrina contenida, entre otras, en la Sentencia 144/2007, de 18 de junio, del Tribunal Constitucional.

Así por lo que se refiere a las cinco primeras alegaciones, debemos remitirnos a las contestaciones efectuadas por el actuario en el informe ampliatorio (folio 267). En efecto, se han admitido y no hay contradicción con las afirmaciones contenidas en las mismas, tal y como puede verse en las siguientes frases: *“La Inspección no dice que haya creado una estructura societaria específica para conseguir ventajas fiscales de IVA, sino que aprovechando la preexistente.... Nada objeta la Inspección en cuanto a las operaciones de arrendamiento de los inmuebles calificados como industriales en (...), (...) o (...), operaciones sujetas y no exentas”* o en esta otra *“cabría entender que las viviendas adquiridas por AAA, S.L. están afectas a la actividad empresarial.... pero esta no es la causa que motiva la propuesta de regularización que no es otra que el abuso de derecho en aplicación de la norma del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

CUARTO.- En la sexta alegación se defiende que el tratamiento ahora pretendido y aplicado en sus autoliquidaciones, tanto en la adquisición como en la posterior cesión de los inmuebles a efectos de IVA, es conforme con la legislación vigente y con las consultas evacuadas por la DGT (V-1379-11). Señala la recurrente que tanto para la vivienda cedida directamente por AAA, S.L. como para las cedidas previamente a las entidades vinculadas, debe admitirse la deducción de las cuotas del IVA soportado en su adquisición, por ser operaciones sujetas y no exentas, y por tanto, *“el empleador podrá deducir las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios objeto de cesión siempre que las retribuciones en especie constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA”*.

En relación a esta alegación, este Tribunal considera que la interpretación efectuada por la interesada no viene a ajustarse en su totalidad al criterio mantenido por la DGT. Es cierto que, en relación al arrendamiento de una vivienda por parte de una entidad cuyo destino va a ser su cesión a un empleado que la utilizará como su residencia privada, la doctrina administrativa no aplica la exención ahora cuestionada, así en la propia consulta citada por el interesado, V-1379-11, se dice que *“el arrendamiento de la vivienda objeto de consulta estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general del 18 por ciento, cuando el arrendatario sea una persona jurídica que, a su vez, ceda el uso de dicho inmueble a uno de sus empleados”*. No obstante, debemos recordar y precisar que la aplicación o no de la exención a los arrendamientos de viviendas a dichas entidades para su posterior cesión, no es una cuestión resuelta de una manera unánime y pacífica por los Tribunales Superiores de Justicia. Es más, podríamos decir que últimamente una mayor parte de ellos se inclinan por su aplicación, así el de Andalucía (Sentencia 331/2011, de 18 de marzo), el de la Comunidad Valenciana (Sentencia 814/2011, de 8 de julio) o el de Cataluña (Sentencia 412/2011 de 31 de marzo) que expresamente indica: *“No debe por tanto el interprete profesar interpretaciones que prescindan de que, en casos como el presente, el destino manifiesto del inmueble arrendado no es otro que el de servir de vivienda o habitación a uno de los elementos personales que integran la persona jurídica o están a su servicio, -y que tiene por ello pleno encaje en la exención de la Sexta Directiva, sin que medie razón alguna para excluir a los arrendamientos concertados por personas jurídicas a tal fin, ni se invite tampoco a ello por razones de evitación de fraudes o abusos, dada la plena transparencia de tal operación-, e interpretaciones esas que apuesten por la analogía con la muy diferente figura jurídica del subarriendo desde la simple construcción artificial y economicista de que media en estos casos una doble cesión o prestación de ser-*

vicios, o de que no es el arrendatario mismo, persona jurídica, sino un tercero quien utiliza la vivienda arrendada, y que son interpretaciones reductoras del ámbito de la exención que, conforme a lo indicado por la jurisprudencia, sin base formalista ni sistemática, van en línea contraria de la finalidad y razón de ser de la repetida exención».

Pero no es cierto, como afirma la recurrente, que la cesión posterior a los trabajadores sea una operación sujeta y no exenta, la misma consulta citada por la interesada señala que “ la cesión posterior del uso de la vivienda a los empleados, es criterio de este Centro Directivo (entre otras, véase consulta con número de referencia V0841-08, de 22 de abril) el 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)” y, como matiza expresamente la DGT, entre otras, en la consulta V0996/2012, aunque la cesión constituya una retribución en especie, como tal operación exenta no origina derecho a la deducción “se debe concluir que la cesión del uso de viviendas a sus trabajadores por parte de la entidad consultante constituye una retribución en especie que ha de calificarse como prestación de servicios sujeta y exenta del Impuesto por lo que, de conformidad con el artículo 94 de la Ley 37/1992, tales operaciones no originarán el derecho a la deducción”.

En definitiva, ni siquiera entre personas o entidades independientes, la sujeción y no exención del arrendamiento efectuado a persona jurídica para su posterior cesión, viene a ser una cuestión admitida de forma indubitada y sin controversias, tal y como afirma la recurrente. Y en cuanto a la posterior cesión a sus trabajadores, debemos rechazar el criterio sustentado por la recurrente, ya que se trata de una operación exenta y que no origina derecho a la deducción, por lo que tal y como afirmaba la resolución recurrida, si no hubiera existido ese arrendamiento intermedio y la cesión de la vivienda a los trabajadores se hubiera efectuado directamente por la entidad adquirente (ya sea la dominante o, en su caso, las dependientes del grupo), dicha operación se hubiera calificado como de arrendamiento de vivienda y le hubiera resultado de aplicación la exención del artículo 17.1.13º de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que ninguna entidad hubiera tenido derecho a la deducción de las cuotas soportadas en dichas viviendas de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de dicha norma,. Por tanto, y en aplicación de dicho criterio, debemos declarar que la vivienda de GGG cedida directamente por AAA, S.L. a uno de sus empleados e hijo del socio mayoritario, don JJJ, es una operación sujeta y exenta del IVA y que no origina derecho a la deducción, por lo que las cuotas soportadas en relación a dicha vivienda no son deducibles, tal y como se ha hecho en la regularización inspectora.

QUINTO.- Finalmente viene alegar que no es aplicable la doctrina del abuso de derecho, por no cumplirse los elementos objetivos y subjetivos en el presente caso.

Por ello deberemos empezar por efectuar un análisis de la sentencia del TJCE dictada el 21 de febrero de 2006 en el asunto C-255/02, (Halifax), en dicha sentencia, así como en las dictadas el mismo día respecto de los asuntos C-419/02 y C-223/03, se ha planteado la relevancia del concepto de abuso de derecho en el ámbito del IVA. La conclusión que se extrae de las mismas a efectos del caso que nos ocupa 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.

Estos asuntos se refieren a entidades que efectuaban operaciones exentas del IVA, por esa razón, tenían un mínimo derecho a deducir el IVA soportado, y se realizó una planificación fiscal con el objeto de maximizar dicho derecho a la deducción. Halifax era una entidad bancaria que presta esencialmente servicios financieros exentos del IVA, sólo hubiera podido deducir un 5 por 100, por lo que para poder deducir el 100 por 100 se realizó la construcción del inmueble de forma indirecta a través de sociedades interpuestas que pertenecían al grupo

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 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.

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

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) (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: “*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.*”

Aclarando 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 que 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 FFF 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.

SEXTO.- Alega la recurrente que no se cumple el primero de los requisitos, puesto que AAA, S.L. no es una entidad que realice habitualmente operaciones sin derecho a deducción, como sucedía con Halifax o con el Colegio en el expediente 92/2009 de este Tribunal. Más bien, al contrario, es una entidad holding fundamentalmente arrendadora y que acapara prácticamente todo el patrimonio inmobiliario del Grupo repercutiendo el IVA correspondiente en sus operaciones habituales. Por tanto, si la sociedad tiene dichos inmuebles afectos a la actividad ya existe otra justificación económica que no se corresponde con la ventaja meramente fiscal.

En relación a este alegato, este Tribunal coincide con la recurrente en el sentido de que no hay identidad absoluta en las operaciones realizadas, no obstante se puede apreciar una coincidencia significativa en los elementos esenciales. Efectivamente en el caso Halifax la planificación es más sofisticada, con más sociedades interpuestas, sin verdadera financiación y por tanto siendo la única finalidad de la operación obtener una ventaja fiscal, pero concurren una serie de circunstancias comunes en los tres casos: si la operación se hubiera realizado directamente por el sujeto pasivo no hubiera existido el derecho a la deducción por destinarse el inmueble a la realización de operaciones exentas (en Halifax un 5 por 100), por ello se utiliza una sociedad interpuesta que contrata un arrendamiento intermedio con entidades vinculadas, que está sujeto y no exento y que viene a habilitar formalmente el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en los inmuebles, cuando los efectos jurídicos o económicos, distintos de la ventaja fiscal obtenida (la deducción), son prácticamente los mismos que se hubieran producido si la operación se hubiera realizado directamente.

Tales coincidencias son suficientes, porque lo que se trata es de aplicar la doctrina contenida en la sentencia de Halifax, esto es el concepto de abuso de derecho en el IVA, que ha sido elaborado por ésta y otras sentencias del TJCE con carácter general y no solamente para los casos idénticos a los enjuiciados en dicha sentencia, tal y como se puede ver en pronunciamientos de la Audiencia Nacional. Así en un supuesto muy parecido al caso que ocupa, precisamente en relación al arrendamiento con la sociedad interpuesta la Sentencia de 22 de mayo de 2013 viene a señalar que “*en realidad no responde a la intención de desarrollar una actividad diferenciada en el ámbito de la gestión y comercialización de bienes inmuebles tanto rústicos como urbanos sino el intento de conseguir la deducción de un IVA soportado que de otro modo no podría haberlo sido.*”

La cita del asunto Halifax tampoco sirve para que las alegaciones de la parte actora prosperen, pues no se está debatiendo el hecho de que un inversor esté obligado a repetir la misma forma de organización en todas sus inversiones, evidentemente dentro de un sistema de libertad de empresa y economía de opción se pueden adoptar todos aquellos mecanismos que la ley autoriza, y efectivamente no existe nada anormal en el hecho, como dice la propia sentencia citada, de que una sociedad de banca haga uso de sociedades interpuestas de inversión y promoción para llevar a cabo servicios de construcción, no es esta la cuestión, de lo

que se trata es de que la utilización de tales mecanismos que en origen son lícitos, no se empleen en finalidades contrarias a la Ley, que es precisamente lo que ocurre en los supuestos de fraude de ley y de simulación y que a juicio de este Tribunal es lo que se ha producido en el presente caso, donde la única ventaja obtenida por la actora como consecuencia de los contratos celebrados, evidentemente no es la percepción de la renta, sino la ventaja fiscal.”

A continuación vamos a examinar si concurren los dos elementos que ha identificado el TJCE para considerar la existencia de una práctica abusiva:

1º. El objetivo, consiste en que las operaciones efectuadas tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal que resulta contraria al objetivo perseguido por las disposiciones comunitarias. Como se ha indicado anteriormente, sería contrario al principio de neutralidad fiscal y, por consiguiente, al objetivo del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido, permitir a los sujetos pasivos que deduzcan la totalidad de las cuotas soportadas cuando, en el curso de sus transacciones comerciales normales, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones les habría permitido deducir las mismas. La habitualidad o normalidad en la realización de operaciones exentas sin derecho a la deducción del IVA soportado es una característica común a Halifax y al Colegio, y también a las entidades del grupo (...), tanto la dominante como las dependientes-arrendatarias, pues habitualmente tienen viviendas cedidas para el uso y disfrute de sus trabajadores y, como hemos señalado anteriormente, dichas cesiones han de ser calificadas como operaciones exentas sin derecho a la deducción del IVA soportado en su adquisición, mejora o en otros gastos relativos a las mismas. Es más, la propia normativa tributaria establece expresamente que el arrendamiento constituye una actividad empresarial habitual a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido, al disponerlo así tanto el artículo 5.º de su Ley Foral reguladora con carácter general, como el artículo 50.3.4.º que computa el importe del arrendamiento inmobiliario, dada su consideración de habitual, para el cálculo de la deducción en los casos de aplicación de la prorata general.

2º. Y el subjetivo, se da cuando la finalidad esencial de las operaciones efectuadas consiste en obtener una ventaja fiscal. Aunque ya se ha hecho mención a esta cuestión, hay que recordar que la sentencia del TJCE de 21 de febrero de 2008 (apartados 45 y 62) ha declarado que la búsqueda de la ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de las operaciones, sin perjuicio de que, además, concurren eventualmente otros objetivos económicos, como por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía.

En cuanto a la aplicación de este elemento subjetivo al caso que nos ocupa, el apartado 81 de la sentencia y el 62 de la de 21 de febrero de 2008, establecen unas pautas o elementos que se pueden tomar en consideración por el órgano jurisdiccional nacional para la determinación de si la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida y por consiguiente se trata de una práctica abusiva, como son el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados. Dichas pautas, en especial la vinculación, pueden tomarse en consideración en el presente caso, pues no solo hay vinculación jurídica y económica entre las partes intervinientes en el primer arrendamiento sino que también vinculación personal en la cesión posterior a los empleados (las dos de GGG se ceden a consejeros y apoderados de entidades del grupo que además son hijos del socio mayoritario de la entidad dominante; la de HHH es usada principalmente por dichos hijos y por los socios). Asimismo, se puede detectar que en algunos casos viene a resultar impropio o artificioso el arrendamiento concertado con la entidad dominante para la consecución de los resultados obtenidos. Así, la vivienda de HHH es usada principalmente por personas que no son trabajadores de la entidad arrendataria, CCC, S.A. sino que son socios o trabajadores de la propia AAA, S.L. También una vivienda de GGG, la que ha sido arrendada por BBB, S.A. y posteriormente cedida a uno de sus empleados, pero luego pasa a ser trabajador de CCC, S.A. (desde febrero de 2010) y continua ocupando la vivienda.

Alega la recurrente que *“si la sociedad tiene dichos inmuebles afectos a la actividad ya existe otra justificación económica que no se corresponde con la ventaja meramente fiscal”*. La afectación a la actividad económica es un requisito previo y general exigido por el artículo 41.1 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido para la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, y que en nuestro caso, finalmente, no se ha cuestionado por la Inspección sino que ha venido a inadmitir la deducción por aplicación de la citada doctrina del abuso del derecho. En relación a que supone otra justificación económica distinta de la ventaja fiscal, resulta evidente que no puede admitirse en ningún caso, ya que la misma es consustancial y dependiente de su destino final, en este caso la cesión a los trabajadores (en su mayor parte), esto es, no se produce la afectación ex novo y como consecuencia del arrendamiento intermedio, sino que la misma se hubiera producido en todo caso si se hubiera realizado directamente la operación de cesión sin necesidad de efectuarse dicha operación interpuesta o intermedia..

Por otra parte, debemos traer a colación el artículo 146.2 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades que ha establecido una figura de similares características al abuso de derecho ela-

borada por el TJCE, y que establece: “No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”. Pues bien, en relación a dicho precepto y a la actividad inmobiliaria del propio grupo como posible justificación económica, la Audiencia Nacional ya ha tenido ocasión de pronunciarse en supuestos similares al caso que nos ocupa, en concreto sobre reestructuraciones societarias efectuadas con la finalidad de organizar la actividad inmobiliaria del grupo empresarial. Así podemos citar, entre otras, la reciente Sentencia de 16 de mayo de 2013, que ha considerado que la finalidad esencial era conseguir una ventaja fiscal sin que tenga la consideración tal motivo económico válido la citada reorganización inmobiliaria : “lo que permite pensar, con absoluta claridad, en la completa ausencia de motivos razonables para efectuar ese negocio jurídico, que carece absolutamente de sentido, dentro de la consideración, que aquí es esencial, de la íntima vinculación entre ambas entidades, que impide hablar de voluntades autónomas y separadas en la concepción del negocio examinado.(...)”

Que no era originariamente una rama de actividad el conjunto de inmuebles enajenado es algo que no admite fácil discusión, por ser claro y evidente, pues aceptar tal premisa supone partir de la base de que (...) llevaba a cabo, en realidad, no una sino dos actividades empresariales diferenciadas y susceptibles de nítida separación: la de industria de transformación del caucho y la de arrendamiento de inmuebles. Ésta última es equívoca -en tanto puede ser confundida con la mera gestión patrimonial y la obtención de rentas procedentes de ese capital, al margen de la idea de ordenación por cuenta propia del capital, del trabajo personal o de ambos conjuntamente-.”

Por ello, debemos de concluir que, y más teniendo en cuenta que ya entre partes independientes la cuestión ofrece serias dudas interpretativas, el arrendamiento efectuado con las entidades vinculadas constituye una práctica abusiva dado que la búsqueda de una ventaja fiscal (deducción del IVA) ha constituido la finalidad esencial, sin perjuicio de otros motivos de menor entidad como puede ser la organización del patrimonio inmobiliario del grupo.

Y en consecuencia, este Tribunal, en sesión celebrada en el día de la fecha arriba indicada, acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación de la entidad AAA, S.L. contra Resolución del Director del Servicio de Inspección dictada el 23 de marzo de 2012 que se puso fin al expediente de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2007, 2008, 2009 y 2010 confirmándose la misma conforme resulta de la fundamentación del presente Acuerdo.

El transcrito Acuerdo resultó ratificado por el Gobierno de Navarra en su sesión del día 9 de octubre de 2013.