

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056750

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 12 de noviembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1881/2012***SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. El contrato de arrendamiento debe reputarse simulado, por lo que debía gravarse el acto efectivamente realizado, que en este caso consiste en tratar las cuotas de IVA como soportadas por un hospital que presta servicios exentos. Se considera, pues, que el contrato de arrendamiento con el que se cede la gestión de la explotación del hospital a una entidad participada por la recurrente al 100 por cien, está encubriendo aquella realidad. La calificación dada a la operación, es evidente que ha tenido en cuenta el contrato de arrendamiento, sus estipulaciones y las circunstancias que ha rodeado su formalización, y de los actos anteriores coetáneos y posteriores se ha desentrañado de manera harto razonada cuál fue la verdadera voluntad de los contratantes y la finalidad buscada, cual era obtener la ventaja fiscal mediante la deducción del IVA soportado en la construcción y ampliación del hospital, que de otra manera no hubiera podido deducirse; el arrendamiento se nos muestra, pues, como un contrato deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y cuya finalidad era ocultar a la Hacienda pública la exención que impedía la deducción. Resulta, pues, clara la simulación contractual puesto que no existe la causa que define y caracteriza a los contratos de arrendamiento, pues la causa de la convención responde a otra finalidad jurídica distinta, obtener la devolución del IVA, siendo evidente la disociación entre la voluntad manifestada y la querida. Apreciada la concurrencia de simulación relativa con el objetivo de eludir la carga fiscal, era procedente redefinir la operación para restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el abuso de las formas jurídicas.

Procedencia de la aplicación de sanciones en supuestos de simulación. Si la actividad desplegada ha de calificarse como constitutiva de simulación es evidente que nuestro Derecho anuda en el art. 16 Ley 58/2003 (LGT) a su comisión la imposición de la sanción, que es el requisito exigido por el TJUE en su jurisprudencia en la materia. El hecho de que en negocios simulados concurren las circunstancias a que se refiere el art. 15 de la citada norma no es susceptible de variar la naturaleza simulada del negocio; el art. 15 exige negocios válidos lo que no sucede con los negocios simulados. Quiere decirse con ello que la simulación del art. 16 no excluye la concurrencia de las circunstancias a que hace mención el art. 15, bien que con una incidencia sobre el negocio absolutamente diferente (negocio simulado-válido). Además, la previsión sancionadora que se afirma no sólo resulta del art. 16, sino del juego combinado de ese artículo y del art. 170.1 del mismo texto legal y concordantes. Voto particular.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 16 y 183.

Código Civil, art. 6.

Constitución Española, arts. 24 y 25.

PONENTE:*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Noviembre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 1881/2012 interpuesto por la entidad HOSPITAL RECOLETAS DE CASTILLA Y LEÓN, S.L.U., representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 28 de marzo de 2012, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 552/2009 .

Ha comparecido como parte recurrida La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso-administrativo nº 552/2009 seguido en la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de marzo de 2012, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad HOSPITAL RECOLETAS CASTILLA Y LEÓN, S.L.U., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 23 de junio de 2009, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.- Sin expresa imposición de costas".

Esta sentencia fue notificada a la Procuradora Dña. María Esperanza Azpeitia Calvín, en nombre y representación de la entidad HOSPITAL RECOLETAS DE CASTILLA Y LEÓN, S.L.U.

Segundo.

La Procuradora Dña. María Esperanza Azpeitia Calvín, en nombre y representación de la entidad HOSPITAL RECOLETAS DE CASTILLA Y LEÓN, S.L.U., presentó escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 7 de mayo de 2012, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

Tercero.

La Procuradora Dña. María Esperanza Azpeitia Calvín, en nombre y representación de la entidad HOSPITAL RECOLETAS DE CASTILLA Y LEÓN, S.L.U, parte recurrente, presentó con fecha 19 de junio de 2012 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infringir la sentencia de instancia tanto el principio de confianza legítima, recogido en el artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , como los artículos 216 y siguientes de la Ley 58/2003 , General Tributaria (vigente al tiempo de iniciarse las actuaciones inspectoras que se encuentran en el origen del presente recurso).

2º) El segundo motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infringir la sentencia de instancia las reglas de la sana crítica en materia de prueba, realizándose una valoración de la misma ilógica, poco razonable y, en definitiva, arbitraria; y de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española , en relación con el artículo 3.1 del Código Civil y los artículos 217 , 319 y 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , puestos en conexión, a su vez, con los artículos 16 de la Ley General Tributaria y 1.255 , 1.261 , 1.274 , 1.277 y 1.281 a 1.289 del Código Civil , así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, concretada, entre otras, en sus Sentencias de 26 de septiembre de 2007, recurso de casación 9742/2003 , o de 7 de julio de 2003, recurso 5474/1999 , en relación con la valoración de la prueba.

3º) El tercer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infringir la sentencia de instancia la normativa reguladora del derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas, concretada tanto en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido , como en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 , Directiva 77/388/CEE, que tiene por objeto la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sexta Directiva en materia de Impuesto sobre el valor Añadido) así como de la jurisprudencia del

Tribunal de Justicia de la Unión Europea que interpreta dicha norma (entre otras, Sentencia de 21 de febrero de 2006, recaída en el asunto C-255/02 HALIFAX, y Sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto C-103/09 Weld Leasing Ltd).

4º) El cuarto motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infringir la sentencia de instancia el artículo 24.2 de la Constitución Española y los artículos 179.1 y 179.2.d), así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, concretada, entre otras, en sus Sentencias de 16 de septiembre de 2009 (Recursos de Casación 4228/2003 y 5481/2003), 6 de junio de 2008 y 30 de septiembre de 2010; asimismo, infracción del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 (Directiva 77/388/CEE), así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que interpreta dicha norma en relación con el uso de la potestad sancionadora en casos en los que se aprecie la existencia de una práctica abusiva (entre otras, Sentencia de 21 de febrero de 2006, recaída en el asunto C-255/02 Halifax); con sus fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito, case y anule la sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho.- Igualmente se suplica que, en el caso de que sea estimado el presente recurso de casación ordinario, condene expresamente a la Administración recurrida, con independencia de la condena en costas que pueda proceder, a indemnizar a mi representada en el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del presente recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo creada por el artículo 35 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre". Y por medio de otrosí primero, solicitó "para el caso de que la Sala no entienda ajustada a Derecho la interpretación sostenida por mi mandante en relación con los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva así como en relación con improcedencia de apreciar la existencia de práctica abusiva contraria a la finalidad de la norma comunitaria por el hecho de que pueda dar lugar a una ventaja fiscal consistente en el escalonamiento del pago del IVA correspondiente a la construcción del centro hospitalario, proceda, si así lo estima el Tribunal conveniente, al reenvío de los presentes autos al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que éste pueda pronunciarse acerca de dicha conformidad, en los términos indicados por esta parte o en los que el Tribunal considere oportunos".

Cuarto.

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

Quinto.

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 4 de febrero de 2013 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Sexto.

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó con fecha 15 de marzo de 2013, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1º) La recurrente justifica la admisión del recurso de casación por la cuantía, al estimar que la liquidación por IVA, lo es por cuota del acta referida al 4º trimestre de 2004, por importe de 1.593.652,17 euros; y, en cuanto a la sanción, por entender que la impuesta correspondiente al 4º trimestre de 2004, su importe es de 1.292.240,37 euros -ambos casos superiores al límite mínimo casacional de 600.000 euros-. Cabe oponer, la doctrina jurisprudencial sobre la cuantía del recurso contencioso-administrativo en materia de IVA, que hay que atender a la cuota correspondiente al período trimestral de declaración y autoliquidación del IVA -entre otros, Auto de 5 de octubre de 2006, recurso de casación 1087/2005-. Y, según esta doctrina, al dividir por el número de trimestres al año -cuatro- el importe de la cuota y la sanción, en ningún caso se llegaría al límite casacional, por lo que, se opone esta causa de inadmisibilidad del presente recurso de casación.

2º) Subsidiariamente, entrando a analizar los motivos del recurso de casación, respecto al primer motivo de casación, la recurrente desarrolla el motivo diciendo que, la Administración cuando levantó inicialmente un acta parcial de conformidad de 24 de agosto de 2000, en el marco de las actuaciones correspondientes al IVA de 1999, conocía ya -por haberlo manifestado el contribuyente- su intención de dar en arrendamiento el hospital, o al menos que era un tema tratado en las distintas reuniones del órgano de administración de la sociedad, por lo que, si la Administración dió por buena una propuesta de devolución del IVA, no puede ni debe en el año 2005, contradecir esa primera declaración, y entender, que el contrato de arrendamiento del hospital es un negocio simulado y que

no procede la deducción del IVA y girar la liquidación recurrida, y si lo hace, esa actuación infringe el principio general citado. Cabe oponer que, en un primer momento en el año 2000, la Administración conoce la manifestación del contribuyente y los documentos que se le enseñan, y en esa fecha, no aprecia problema alguno e informe la procedencia de la devolución del impuesto. Es posteriormente, cuando en 2005, en el seno de otro procedimiento de comprobación e investigación tributaria de carácter general, tiene un conocimiento total de la operación llevada a cabo por la recurrente y de todas las circunstancias que la rodean, mediante la creación de una nueva sociedad, filial de la primera, y el contrato de arrendamiento celebrado, entiende que hay un contrato simulado, lo cual es correcto y no supone infracción del principio de confianza legítima ni de los actos propios, como se dice de contrario. Así, cuando la propia Inspección de Hacienda, informó favorablemente la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, dijo: "el motivo principal para proceder a la devolución es que el contribuyente presenta elevadas cuotas soportadas en la construcción del inmueble que posteriormente será objeto de arrendamiento. CONCLUSIÓN.- Sin perjuicio de los resultados de actuaciones de comprobación e investigación futuras, la Inspección considera que podría acordarse la devolución solicitada". Con lo que, ya se salvaba la posibilidad de modificar el criterio, en una futura comprobación e investigación tributaria general y más amplia, a la vista de nuevos datos a conocer por la Inspección de Hacienda. Por ello el motivo no debe de prosperar.

3º) Respecto al segundo motivo de casación, referido a la improcedencia de la calificación como simulado del contrato de arrendamiento, la recurrente sostiene que el contrato de arrendamiento del hospital, entre ella y su sociedad filial, es un contrato civil, válido, no simulado, que responde a la economía de opción, que la arrendataria ha explotado y gestionado el hospital, que mantiene la relación laboral con numerosos empleados, que lleva a cabo las retenciones fiscales por las retribuciones que paga a sus trabajadores, que ingresa en la Seguridad Social las cotizaciones sociales, que contrata con terceros, y realiza toda clase de operaciones y contratos propios y en ejercicio de su actividad empresarial por la sociedad que gestiona el hospital.; y, por tanto, que la apreciación de la prueba por el tribunal de instancia es arbitraria e ilógica. Cabe oponer que, en la apreciación de la prueba hecha por el tribunal de instancia hay tres razones que figuran en la sentencia -fundamento de derecho quinto, puntos 1,2 y 3- que la justifican y amparan. Así, la sentencia expone dos aspectos o argumentos: uno, que se constituye la sociedad filial, HCG en octubre de 2000, después de haberse denegados por dos veces, la solicitud de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido y, otro, que la constitución de la sociedad filial, lo es por pertenecer su capital social al 100% de la sociedad matriz. Estos dos aspectos o extremos son especialmente relevantes para considerar que la apreciación de la prueba por el tribunal de instancia es de total corrección jurídica, ni es irracional, ni arbitraria, ni ilógica. Así pues, en este motivo de casación, lo que la parte recurrente intenta es desvirtuar la apreciación de la prueba hecha por el tribunal de instancia. Intento, que como es sabido, está condenado al fracaso, por no ser el recurso de casación el medio procesal hábil para ese fin. Por todo ello, no procede la estimación del presente motivo de casación.

4º) Dentro de ese mismo motivo de casación, la recurrente dice que la sentencia recurrida ha infringido la Jurisprudencia en relación con los requisitos configuradores de la simulación en el ámbito tributario y lo que hace en su escrito es una exposición doctrinal sobre la figura de la simulación de contratos, en Derecho Privado, para posteriormente analizar la figura en el ámbito tributario, para terminar sosteniendo que no ha existido contrato simulado en los negocios jurídicos hechos y objeto del expediente administrativo. Se limita a reproducir las alegaciones jurídicas que viene haciendo a lo largo de la vía económico- administrativa en la doble instancia, y posteriormente en la vía judicial. Así con esta postura procesal, es evidente que el recurso de casación no sólo debe ser desestimado, sino tan siquiera admitido, por lo que se debe hacer una declaración de inadmisión del recurso. Subsidiariamente, hemos de contrarrestar las alegaciones de contrario y aplicando la doctrina jurisprudencial (contenida entre otras, en Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 29 de abril y 8 de mayo de 2008) lleva a no haber lugar al recurso de casación interpuesto y, a confirmar la sentencia recurrida, toda vez que al haber simulación del contrato de arrendamiento, se ha de aplicar la realidad subyacente, que no es otra que, la propia recurrente es la que llevó a cabo la gestión y explotación del hospital, por lo que, no cabe admitir la deducción del IVA pretendido, y como consecuencia lógica, la procedencia de la liquidación por IVA practicada, y consecuentemente, no ha habido infracción de la normativa del impuesto referente a la deducción del IVA soportado, que se articula en el tercer motivo del recurso.

5º) El último motivo del recurso, se refiere a la improcedencia de sancionar la conducta de la recurrente. Desarrolla el motivo, señalando que su actuación responde a una forma de acometer la explotación del hospital de su propiedad, que su actuación entra dentro de la economía de opción, que nunca ha ocultado la existencia de la sociedad explotadora del hospital ni la existencia de contrato de arrendamiento, que desde el procedimiento de inspección referido al ejercicio 1999 se comunicó a la Inspección de Hacienda esa posibilidad de explotar el hospital, por lo que no ha habido ocultación alguna. Por todo ello concluye la falta de culpabilidad en su conducta y la falta de motivación del acuerdo sancionador. Cabe oponer, además del fundamento de derecho séptimo de la sentencia recurrida, que estamos ante una apreciación de la culpabilidad en la conducta de la recurrente, hecha por el tribunal sentenciador y que, como reconoce abundante Jurisprudencia, esta apreciación de la culpabilidad entra dentro de la más amplia apreciación de la prueba por el tribunal sentenciador, y que es inmune en el recurso

de casación, al estar vedado al Tribunal Supremo volver a apreciar de nuevo la prueba practicada en el recurso de instancia, a no ser que se hubiera llegado a un resultado absurdo, inverosímil, totalmente arbitrario, extremos que, obviamente, no concurrente en la sentencia recurrida, por lo que, el motivo tampoco debe prosperar.

6º) Respecto al planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, solicitada por la recurrente, entendemos que el planteamiento de la cuestión tal y como se ha solicitado, es improcedente, por cuanto no estamos ante una cuestión prejudicial de validez o interpretación o aplicación de un precepto normativo nacional respecto de la normativa comunitaria en general, por lo que no procede el planteamiento, al que expresamente no oponemos; suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se inadmita, o subsidiariamente, se desestime el presente recurso, con expresa imposición de costas a la parte actora".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 5 de Noviembre de 2014, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Opone el Sr. Abogado del Estado la causa de inadmisibilidad del recurso de casación por falta de cuantía al tenerse que atender a las cuotas correspondientes al período trimestral de declaración y autoliquidación del IVA, como se recoge en la doctrina acogida en el auto de 5 de octubre de 2006.

Sin embargo, es el propio Sr. Abogado del Estado el que señala, en relación con las alegaciones de la parte recurrente, que la cuota en debate es la correspondiente al cuarto trimestre de 2004, por importe de 1.593.652,17 euros y sanción impuesta correspondiente al cuarto trimestre de 2004 por importe de 1.292.240,37 euros, y basta comprobar que dichas sumas tienen su antecedente en las deducciones y devoluciones correspondientes a los años 1998, 1999 y 2000 por el IVA soportado en la realización de las obras de construcción del Hospital sito en Plaza de Colón de Valladolid y año de 2004 por las obras de ampliación del citado Hospital, cierto que las liquidaciones objeto de controversia abarcan la totalidad de las liquidaciones correspondientes a los años de 2001, 2002, 2003 y 2004, pero la controversia queda centrada en las sumas resultantes de la liquidación correspondiente al cuarto trimestre de 2004 tras la solicitud de devolución, en el que se realiza la liquidación referida a las deducciones y devoluciones pretendidas por la recurrente, teniendo en cuenta la Administración la improcedencia de las deducciones practicadas en los períodos citados por el IVA soportado y deducido en la realización de las referidas obras, y la sanción correspondiente, sin que exista la más leve duda de que supera con creces el quantum mínimo para tener acceso al presente recurso de casación.

Ello sin perjuicio de añadir que no es suficiente a efectos de declarar la inadmisibilidad interesada por el Sr. Abogado del Estado alegar la aplicación al caso de la doctrina recogida en el auto de 5 de octubre de 2006, sin mayor precisión, desentendiéndose del caso concreto; sino que precisamente en atención a dicha doctrina quien alega la inadmisibilidad por falta de cuantía es el que asume la carga de concretar qué trimestre o trimestres en atención a las liquidaciones practicadas no alcanzaban la suma requerida, más cuando se hace de oficio previamente a la admisión del recurso el examen de que el mismo cumple con los requisitos para su viabilidad procesal, no siendo labor de la Sala suplir la inactividad, subsanar los defectos o completar las alegaciones de las partes, cuando resultaba evidente, tal y como viene planteado el conflicto y el modo de proceder de la propia Inspección, que el cuatro trimestre superaba el quantum, y de no estar de acuerdo el Sr. Abogado del Estado ha debido de razonar y justificar que las referidas sumas debieron imputarse a determinados trimestres y las cuantías de estos a los efectos de su análisis para comprobar la procedencia de aplicar la doctrina invocada y decretar, en su caso, la inadmisibilidad hecha valer.

No prospera la solicitud de inadmisibilidad opuesta.

Segundo.

Dado los términos en los que se desenvuelve el debate, y que la parte recurrente solicita la integración de los hechos, se antoja necesario para el mejor entendimiento de los motivos de casación opuestos a la sentencia de instancia, comenzar por el relato (resumido) de los hechos, que por demás no son cuestionados por las partes. Para ello nos serviremos del contenido de la resolución del TEAC y de las propias manifestaciones de la parte recurrente, que tienen su reflejo y acreditación en el expediente administrativo.

La sentencia de instancia toma como referencia los siguientes datos fácticos:

"1.- La entidad actora ha estado dada de alta en los epígrafes de las tarifas del IAE siguientes, y desde las fechas que se indican:

- 501.1 Construcción completa, desde el 27 de julio de 1.998.
- 941.1 Hospitales generales, desde el 2 de agosto de 2000.
- 861.2, alquiler de locales industriales desde el 29 de diciembre de 2000.

2.- La entidad considera que a efectos del IVA tenía dos sectores diferenciados de actividad, que eran el de arrendamiento de inmuebles y el de prestación de servicios sanitarios.

3.- Durante los años 1998, 1999 y 2000 Sanitaria de Inversiones de Valladolid, (SAI) construyó un hospital sito en Plaza de Colón de Valladolid y el 9 de octubre de 2000 se constituye la sociedad Hospital Campo Grande, SA (HCG) suscribiendo el 100% de sus acciones SAI. Su objeto social está constituido por la explotación de instalaciones hospitalarias y la prestación de todo tipo de servicios hospitalarios.

4.- Mediante contrato privado de 1 de diciembre de 2000, SAI cede en arrendamiento la casi totalidad del inmueble e instalaciones sanitarias del hospital recién construido a la entidad HCG.

Del análisis de este contrato de arrendamiento y demás circunstancias concurrentes, la Inspección llega a la conclusión de que debe reputarse simulado por lo que, en aplicación del artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se debe gravar el acto efectivamente realizado por las partes, que en este caso equivaldría a tratar a las cuotas soportadas por SAI como las restantes que soporta un hospital que se dedica a prestar servicios, exentos y sólo parcialmente, hace alguna cesión de algún local, residual, a un tercero o vende alguna maquinaria médica sujeta y no exenta, dictándose por el Inspector Jefe el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador de fecha 20 de noviembre de 2007, del que trae causa la resolución ahora impugnada".

Por el IVA soportado en la realización de las obras del referido Hospital se solicitó la devolución correspondiente a los ejercicios 1998 y 1999. En la actuación de comprobación parcial se recogía en el acta de 24 de agosto de 2000, suscrita de conformidad que la parte recurrente había manifestado, acompañando las actas del Consejo en las que se reflejaba, que se estaba discutiendo sobre el modelo de gestión societaria del Hospital y que se preveía ceder la gestión a un tercero mediante el arrendamiento de las instalaciones, sin embargo, consideró la Inspección que no eran suficiente las manifestaciones al respecto y la recurrente tenía por objeto la prestación de servicios sanitarios exentos de IVA, por lo que no era procedente la devolución solicitada, sin perjuicio de que en el futuro se cumplieran las condiciones al efecto.

El 9 de octubre de 2000 se constituye la sociedad Hospital Campo Grande SAU, suscribiendo el 100% de sus acciones la sociedad SAI, promotora y propietaria del Hospital. El 1 de diciembre de 2012 mediante contrato privado se cede en arrendamiento la casi totalidad del inmueble e instalaciones a la citada entidad.

También solicitó la devolución del IVA correspondiente al ejercicio de 2000, por iguales conceptos. Se inicia por la Inspección una comprobación abreviada que se amplía a inspección de carácter general y para posteriormente dejarla sin efecto y vuelve a convertirse en comprobación parcial en 4 de julio de 2001. Se procede a la devolución de las cantidades solicitadas. En el curso de las actuaciones llevadas a cabo consta que ya en la Diligencia de 13 de junio de 2001, se acompañó copia del contrato de arrendamiento con Hospital Campo Grande, SAU, las actas del Consejo años 1999 y 2000 en el que se pone de manifiesto los debates sobre el modelo de gestión y la creación de una filial para la explotación del Hospital, documentación que fue devuelta en 4 de julio de 2001. La Inspección emite un Informe en el que se hace constar: " el motivo principal para proceder a la devolución es que el contribuyente presenta elevadas cuotas soportadas en la construcción del inmueble que posteriormente será objeto de arrendamiento. CONCLUSIÓN.- Sin perjuicio de los resultados de actuaciones de comprobación e investigación futuras, la Inspección considera que podría acordarse la devolución solicitada".

En 2004 se acometen y finalizan obras de ampliación del Hospital, que también es cedida en arrendamiento varios meses después de su terminación, y se solicita la devolución de las cuotas soportadas por el IVA en la realización de las obras. Iniciándose actuaciones inspectoras en 1 de agosto de 2005, que culminan con las liquidaciones giradas.

Del análisis de los acontecimientos la Inspección concluye que el contrato de arrendamiento debe reputarse simulado, siendo de aplicación el artº 16 de la LGT, por lo que debe gravarse el acto efectivamente realizado, que en este caso consiste en tratar las cuotas soportadas por la entidad Sanitarias de Inversiones Valladolid, S.A., como soportadas por un hospital que presta servicios exentos. Lo cual es ratificado por el TEAC y confirmado por la sentencia impugnada al considerar que: "Efectivamente esta Sala llega a idéntica solución a la vista de cómo se han producido ciertos actos con transcendencia jurídica, a saber: 1.- De los tres centros hospitalarios que SAI gestiona en Valladolid, solo uno se ha construido, el Centro Hospitalario Campo Grande y sólo en la adquisición de éste ha soportado IVA y también sólo en este se acude a la fórmula de disociar gestión/propiedad, a través de un arrendamiento, ya que para los otros dos la sociedad propietaria de las instalaciones presta directamente los servicios sanitarios. 2.- SAI construye el nuevo hospital durante el periodo 1998 y hasta finales del 2000 y pese a lo elevado de su coste de construcción, pierde dinero en su explotación vía

arrendamiento. 3.- La entidad HCG se constituye en octubre de 2000, justo cuando el nuevo hospital esta acabando de construirse, después de haberse denegado por dos veces la devolución de IVA. 4.- La entidad actora se da de alta en el epígrafe 861.2 alquiler de locales industriales el 29 de diciembre de 2000, decir con posterioridad a la construcción del hospital y 4.- Finalmente hay una total dependencia de HCG respecto de SAI, estando aquella participada al 100% por ésta, siendo los órganos de Administración comunes, coincidiendo arrendadora y arrendataria.

Por tanto la creación de la entidad HCG en realidad no responde a la intención de desarrollar una actividad diferenciada en el ámbito del sector sanitario sino el intento de conseguir la deducción de un IVA soportado que de otro modo no podría haberlo sido, sin que frente a ello puedan válidamente prosperar las alegaciones de la parte actora, pues el hecho de que la Administración con anterioridad no hubiera calificado la operación de arrendamiento objeto de controversia, no impide que pueda hacerlo posteriormente. Debe tenerse en cuenta como la propia parte actora reconoce en el folio nueve de su escrito de demanda, "que la comprobación abreviada, luego ampliada a inspección de carácter general, tuvo un alcance finalmente reducido a comprobación parcial por decisión del Inspector Jefe notificada el 4 de julio de 2001" por tanto, aún cuando la Inspección tuviera en su poder y examinara toda la documentación, tratándose de una comprobación parcial nada impedía que posteriormente se verificasen otros extremos que no habían sido objeto de aquella, como así ha ocurrido. A ello no obsta que la actora informase a la Administración en el año 1999 que el inmueble iba a ser objeto de cesión, o se acompañase el contrato y actas del Consejo de Administración, ya que tales datos además de ser reales, en principio eran válidos, es posteriormente cuando para llevar a cabo dicha cesión se crea "ad hoc" una empresa, que será la arrendataria, participada al 100% por la arrendadora.

Por otra parte la existencia del contrato, la producción de efectos jurídicos del mismo, la diversificación de gestión/prestación sanitaria no enervan las conclusiones alcanzadas, pues no estamos en presencia de una simulación total sino parcial y el contrato que es real y existe y produce efectos, se ha celebrado con una finalidad distinta, cual es la deducción del IVA soportado en la construcción del hospital que de otro modo no podría haberse realizado.

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 del contrato de arrendamiento, evidentemente no es la percepción de la renta, exigua en relación con el importe de la inversión llevada a cabo, sino la ventaja fiscal. Debe añadirse que en todo caso, la referida sentencia del caso Halifax no impide que pueda exigirse el IVA aún cuando la conducta del obligado tributario haya sido involuntaria, transparente y no reprochable".

Tercero.

El primer reparo a la sentencia de instancia que opone la parte recurrente es el de la existencia de actuaciones inspectoras previas que impiden la calificación de simulación de la operación de arrendamiento. Motivo que se formula al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA , por infracción del principio de confianza legítima previsto en el artº 3 de la Ley 30/1992 , en relación con los arts. 216 y ss. de la Ley 58/2003 .

Considera la parte recurrente que hubo actuaciones previas de comprobación sobre los mismos hechos sin que se apreciara por la Dependencia Regional la existencia de irregularidad alguna al analizar las mismas operaciones y contratos; lo cual impide a la Administración efectuar una comprobación a posteriori sobre los mismos hechos y circunstancias, si no mereció la operación la calificación de simulación no cabe calificarla de simulación a posteriori, sin acudir al procedimiento de revisión de los actos anulables, artº 218 de la LGT .

Afirma la recurrente que la sentencia de instancia analiza someramente la cuestión.

La sentencia de instancia recoge como cuestión objeto de debate el recogido en la demanda sobre que "Han existido actuaciones previas de comprobación sobre los mismos hechos en los que la Inspección no consideró la procedencia de incoar acta alguna sobre la base de una supuesta simulación negocial"; y al respecto se pronunció en el sentido, ya visto, de que " el hecho de que la Administración con anterioridad no hubiera calificado la operación de arrendamiento objeto de controversia, no impide que pueda hacerlo posteriormente. Debe tenerse en cuenta como la propia parte actora reconoce en el folio nueve de su escrito de demanda, "que la comprobación abreviada, luego ampliada a inspección de carácter general, tuvo un alcance finalmente reducido a comprobación parcial por decisión del Inspector Jefe notificada el 4 de julio de 2001" por tanto, aún cuando la

Inspección tuviera en su poder y examinara toda la documentación, tratándose de una comprobación parcial nada impedía que posteriormente se verificasen otros extremos que no habían sido objeto de aquella, como así ha ocurrido. A ello no obsta que la actora informase a la Administración en el año 1999 que el inmueble iba a ser objeto de cesión, o se acompañase el contrato y actas del Consejo de Administración, ya que tales datos además de ser reales, en principio eran válidos, es posteriormente cuando para llevar a cabo dicha cesión se crea "ad hoc" una empresa, que será la arrendataria, participada al 100% por la arrendadora".

Para la recurrente la totalidad de documentación que se tuvo en cuenta en las comprobaciones parciales, es la misma que la utilizada en la regularización cuestionada, al punto que fue la propia Administración la que aceptó realizar la devolución, lo cual no sería posible sin un previo pronunciamiento, al menos tácito, sobre la documentación entregada. Lo cual creó en la recurrente una confianza legítima sobre la procedencia de la deducibilidad del IVA como en la ausencia de conducta merecedora de sanción; vulnerándose la doctrina de los actos propios.

El Sr. Abogado del Estado se muestra contrario a la tesis de la recurrente. Afirma el Sr. Abogado del Estado que sólo es en el seno del procedimiento iniciado en 2005 cuando la Administración tiene conocimiento total y cabal de la operación llevada a cabo por la recurrente y todas las circunstancias que la rodean, y en el ejercicio de su potestad de calificación tributaria entiende que hay contrato simulado, lo que no supone infracción del principio de confianza legítima ni de los actos propios; al punto que es la propia Inspección, cuando informa sobre la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas por el IVA de 2000, la que salva la posibilidad de modificar el criterio de una futura comprobación cuando dice, " Sin perjuicio de los resultados de actuaciones de comprobación e investigación futuras, la Inspección considera que podría acordarse la devolución solicitada".

Ya la Inspección consideró que la devolución de lo solicitado en el año 2000 no conlleva una previa calificación por parte de la AEAT de las operaciones; se trataba de una actuación parcial de informe, en el curso de la cual no se extendió ni acta, ni se practicó ninguna liquidación, que tampoco fueron solicitadas por la entidad; comprobación que no fue realizada por el mismo actuario. Desconociendo que la Inspección en particular, o la Administración Tributaria en general, hayan calificado en algún momento anterior la operación de arrendamiento.

Este Tribunal se ha pronunciado sobre la cuestión que centra el presente motivo casacional, véase al efecto la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012). En dicha ocasión dijimos que: «(...)la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º).

Pues bien, nada hay en el recurso que desmienta los certeros razonamientos de la sentencia recurrida. No niega la Administración que los contratos a los que afecta la declaración de fraude de ley, con ocasión de la comprobación de los ejercicios 2001 a 2004 del grupo consolidado, fueran analizados durante la comprobación llevada a cabo en relación con la sociedad dominante (Ebromyl - ejercicios 1997 a 1999) y una de sus compañías dominadas (Amylum - ejercicios 1995 a 1999), admitiéndose la deducibilidad de los gastos financieros derivados de los mismos, deducibilidad que después se impide con el expediente de afirmarse que los contratos fueron celebrados en fraude de ley. El acta firmada en conformidad por Amylum es concluyente en ese sentido, hasta el punto de que, más que de una decisión tácita, cabe hablar de un genuino acto expreso por el análisis que de los contratos y de los gastos financieros se hace en la misma. Y la que fue levantada a Ebromyl, con el alcance de comprobado y conforme, conduce al mismo desenlace, debiendo reiterarse aquí el atinado criterio de la Sala de instancia sobre la incorrección de calificar este documento como acta previa, excluyendo toda consideración sobre los gastos financieros en cuestión, sobradamente conocidos por la Inspección y perfectamente idóneos para su calificación. Tampoco se pone en tela de juicio en el recurso que la Administración accediera a una devolución de

ingresos indebidos por considerar deducibles los gastos financieros derivados de los contratos que después declaró en fraude de ley.

En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio alguno de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de circunstancias porque, como bien se razona en la sentencia recurrida, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas (apartado 14 del quinto fundamento); tampoco puede otorgarse ese carácter a actos posteriores realizados en ejercicios distintos, que quedan fuera del ámbito objetivo de la ulterior declaración de fraude de ley, puesto que ésta afecta a los contratos celebrados anteriormente, sin que pueda reconocerse a aquellos actos posteriores la capacidad de transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron tales (apartados 11 a 13 del mismo fundamento jurídico).» (FJ 2º)

El principio que está presente en la sentencia transcrita parcialmente es el venire contra factum proprium non valet, concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería de dar, a respuestas contradictorias.

Resulta también relevante la delimitación que se contiene en el sentido de que el acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos. "El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen" . La fuerza vinculante de estos actos le vendría dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, "Pues las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)".

Ahora bien, esta doctrina parte de dos presupuestos inequívocos y necesarios.

Uno, que el acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación, por un lado; pero por otro la actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

Otro presupuesto radica en que la anterior doctrina transita sobre un elemento sustancial para el acogimiento de la doctrina de los actos propios, cual es que no existan datos nuevos, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones para desterrar situaciones anómalas, conflictos en la aplicación de la ley o simulación, contó con la totalidad de los datos, ni hubo elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieron a posteriori hechos con relevancia determinante.

El caso que nos ocupa, comprobamos que las actuaciones de comprobación referidas a los ejercicios de 1998 y 1999, tuvieron carácter parcial, al igual que las iniciadas respecto del ejercicio de 2000, iniciadas con carácter parcial, reconvertidas en general, pero vueltas a convertir en parcial. Y como tal comprobación parcial es valorada por la Sala de instancia como se hace constar en el Fundamento Jurídico Quinto de la sentencia impugnada. Dispone el artículo 148 de la LGT que las actuaciones del procedimiento de Inspección podrán tener carácter general o parcial. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de Inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado. Recogiendo el artº 178.3 del Real Decreto 1065/2007 , que las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

Por tanto, cuando las actuaciones inspectoras son de carácter parcial, en este caso, dirigidas a comprobar la corrección de la solicitud de devolución de los ejercicios 1998 y 1999 y, sobre todo, 2000, desde el punto de vista estrictamente formal, sólo interesaba los hechos relevantes de los que poder extraer la procedencia de la devolución interesada; en los primeros ejercicios la realidad se impone a las intenciones de futuro del obligado tributario, la actividad estaba exenta y sólo se manifestaba la intención de gestionar el Hospital a través de un tercero o de una sociedad participada, no dando lugar a la devolución; en el ejercicio de 2000, ya aportado el contrato de arrendamiento y actas del Consejo, el ya no se trataba de una actividad exenta, sino que la gestión hospitalaria se hacía mediante una entidad a la que se le había cedido el hospital mediante arrendamiento; pero en todo caso el análisis de los hechos y datos sobre los que llegar a determinar la procedencia de la devolución no tenía más alcance que el expresamente dispuesto en la LIVA a efectos de la procedencia de la devolución, con el alcance limitado y parcial que contempla el artº 178.3 visto. Toda calificación que realiza la Inspección del contrato de arrendamiento en aquellos momentos se detiene en la simple constatación formal de los elementos necesarios exigidos normativamente para la devolución solicitada, sin transcendencia material alguna puesto que estaba condicionada por la limitación de la actuaciones de carácter parcial cuyo objeto era la comprobación de la solicitud de devolución dentro de los límites en que se acota dicha actuación de carácter parcial, sin más proyección externa y de futuro que la derivada de la limitación sustancial que identifica, a la Inspección sólo le interesa y constata la existencia del arrendamiento en cuanto a la actividad desarrollada a efectos de la sujeción y exención o no al IVA, pero no realiza calificación alguna sobre la operación llevada a cabo, puesto que la misma quedaba al margen de las actuaciones de carácter parcial, y en este sentido resulta esclarecedor y significativo el Informe de la Inspección cuando afirma que " el motivo principal para proceder a la devolución es que el contribuyente presenta elevadas cuotas soportadas en la construcción del inmueble que posteriormente será objeto de arrendamiento. CONCLUSIÓN.- Sin perjuicio de los resultados de actuaciones de comprobación e investigación futuras, la Inspección considera que podría acordarse la devolución solicitada".

No hubo pues una actividad inspectora plena, ni siquiera potencialmente era factible la misma por el carácter parcial de las actuaciones inspectoras, faltando el presupuesto primero al que antes nos hemos referido.

Pero tampoco concurre el segundo de los presupuestos que se ha señalado, puesto que del contrato de arrendamiento y de las actas del Consejo, podía llegarse a conocer la totalidad de los datos que se antojaban esenciales y determinantes para la correcta calificación del arrendamiento, tal y como son reflejados por la Inspección en su Informe, recogidos resumidamente por el TEAC y glosados en la Sentencia de instancia.

El motivo, por todo lo dicho, debe ser desestimado.

Cuarto.

Encauza el siguiente motivo de casación la parte recurrente por la vía del artº 88.1.d) de la LJCA , en el que trata sobre la improcedencia de la calificación como simulado del contrato de arrendamiento suscrito entre Sanitaria de Inversiones, S.A. y Hospital Campo Grande, SAU; considera la recurrente que la sentencia de instancia ha infringido las reglas de la sana crítica en materia de prueba, realizando una valoración de la misma ilógica, poco razonable y, en definitiva arbitraria, vulnerándose los arts. 9.3 y 24 de la CE , 3.1 del CC y 217 , 319 y 326 de la LEC , en relación con los arts. 16 de la LGT y 1255 , 1261 , 1274 y 1281 a 1289 del CC y jurisprudencia asociada.

Niega la recurrente la existencia de simulación en el contrato de arrendamiento de 1 de diciembre de 2000 suscrito entre la entidad impugnante y Hospital Campo Grande, SAU, puesto que el mismo refleja un modelo de negocio con pleno sentido económico más allá del puro ahorro fiscal. Por el contrario entiende que la conclusión a la que llegó la sentencia es absolutamente ilógica y arbitraria, no hubo simulación alguna ni disociación entre la voluntad de las partes y la manifestada, sino que como quedó suficientemente justificado en demanda el contrato tiene su base en la implementación consistente en la separación entre la propiedad y la gestión del negocio, y al efecto lleva a cabo un análisis de las razones en que apoya tales aseveraciones:

- Separación de las funciones de financiación y provisión de servicios sanitarios, con el fin de que la actividad sanitaria no se viera lastrada por la financiación de los inmuebles.
- Participación y responsabilidad de los profesionales sanitarios. La posibilidad de entrar en el capital social de la compañía podría conseguirse una mayor motivación de un mejor servicio -actas del Consejo de 3 de junio y 8 de julio de 1999-.
- Separación de responsabilidades. La diversificación de riesgos facilita la financiación.
- Posibilidad de ceder la gestión. La mayoría del accionariado de Sanitaria de Inversiones no procedía del sector sanitario.
- Facilitación de la entrada de nuevos socios.
- Facilidad de evaluación de cada centro hospitalario. La separación de los distintos centros sanitarios permitiría asignar los costes y conocer la rentabilidad de cada uno y mejorar la gestión.

Para la recurrente resulta evidente que el arrendamiento se debió no sólo a razones de índole fiscal, sino que quedó acreditado el hecho de que el proceso de decisión de la estructura comercial se hizo bajo criterios jurídicos y económicos para una mejor explotación. Sin que pueda aceptarse la afirmaciones apodícticas de la sentencia sobre que perdía dinero en su explotación vía arrendamiento, o que la inversión no resulte rentable, cuando el importe del arrendamiento supone anualmente más de un 8% de la inversión, por lo que da lugar a una tasa de recuperación del coste total de la inversión de 21,14 años. Tampoco queda desvirtuada la procedencia del modelo de gestión por los indicios de los que se vale la sentencia de instancia sobre la fecha de constitución de HCG y su alta en el epígrafe de IAE, como indicios de la simulación consistente en la total dependencia de HCG respecto de SAI.

Todo lo cual determina, según la recurrente, que no pueda mantenerse la simulación declarada, con quebranto del artº 16 de la Ley 58/2003, puesto que ha quedado acreditado que el contrato de arrendamiento no se formalizó con la finalidad de un ahorro fiscal, cuando además ha quedado demostrado la realidad y sentido de la operación pretendida y el pago del precio acordado. De suerte que la sola constatación de la efectiva realización del negocio, desplegando todos los efectos jurídicos que le son propios no sólo entre las partes sino también respecto de terceros, debería de servir para excluir la aplicación de la norma antiabuso que representa el citado artº 16. Lo cual pone de manifiesto la incoherencia interna de la sentencia al aceptar por un lado lo resuelto por el TEAC y por otro estimar que existían plenos efectos jurídicos y económicos en el contrato de arrendamiento, sin argumentar cuál sería el vicio del elemento causal del contrato. Habiéndose valido la Sala de instancia de la prueba de presunciones para llegar a la conclusión vista, sin que no sólo la misma fuera concluyente, sino que ni tan siquiera existe un enlace preciso y directo entre la afirmación base y la afirmación presumida, sino que basa en meras conjeturas o sospechas.

El Sr. Abogado del Estado, por el contrario, considera que el Tribunal de instancia en una correcta apreciación de la prueba ha llegado a la conclusión de que el contrato controvertido es un contrato simulado, exponiendo sus razones en el Fundamento Jurídico Quinto. La parte recurrente, según el parecer de la recurrida, no intenta más que desvirtuar la apreciación de la prueba hecha por el Tribunal de instancia, lo que está condenado la fracaso por no ser el recurso de casación medio idóneo a este fin. Haciendo un estudio en abstracto de la simulación de poca aplicación práctica respecto del presente caso.

La sentencia de instancia sigue el parecer de la Administración Tributaria, "la Sala ha de ratificar las conclusiones en sus actuaciones y resoluciones por la Administración tributaria", y basta leer el Informe de la Inspección y la liquidación girada para comprobar la exhaustividad y seriedad del análisis de los hechos objetivos acaecidos y los razonamientos acompañados para justificar la calificación del contrato de arrendamiento, del que se hace eco resumidamente el propio TEAC siguiendo el acuerdo de liquidación:

1. SAI es propietaria de tres centros sanitarios en Valladolid. Es cabecera de un grupo que se dedica exclusivamente a actividades sanitarias, por lo tanto a actividades sujetas y exentas de IVA. Solo circunstancialmente tiene arrendados a terceros ajenos al grupo una mínima parte de dos de sus hospitales, Colón y Felipe II.

2. De los tres hospitales, sólo uno se ha construido, y sólo en su adquisición ha soportado IVA, y sólo respecto de este se disocia propiedad y gestión a través del arrendamiento que nos ocupa. En los otros dos centros presta directamente los servicios sanitarios.

3. SAI construyó el Hospital en 1998, 1999 y 2000, perdiendo dinero en su explotación vía arrendamiento. Sin embargo lo amplía en 2004, lo arrienda en las mismas condiciones, profundizando dicha dinámica de pérdidas.

4. La Inspección denegó la devolución de IVA en los ejercicios 1998 y 1999.

5. La devolución de 2000 no conllevaba una previa calificación del contrato. Es una actuación parcial, en la que no se extendió acta ni se practicó liquidación.

6. No exista calificación anterior del contrato de arrendamiento por la Administración tributaria.

7. En agosto de 2000 se adquiere el Hospital de Felipe II por SAI, cuando podría haberse adquirido por HCG.

8. La entidad HCG se constituye en octubre de 2000, justo cuando el nuevo Hospital se ha acabado de construir, después de haberse denegado por dos veces la devolución del IVA.

9. En esa fecha SAI ya tenía otro hospital en funcionamiento y explotaba en nombre propio el de Felipe II.

10. Dos meses después se acaba el Hospital y se arrienda inmediatamente a HCG (1/12/2000).

11. Hay una total dependencia de HCG respecto de SAI, los órganos de administración son comunes.

12. SAI consigue con la creación de HCG explotar directamente su Hospital y obtener las devoluciones de IVA.

13. El número de años necesarios para ingresar el montante de IVA que sería devuelto oscilaría entre 32 y 40. De lo que se deduce que el modelo acogido favorece enormemente al grupo.

14. Queda demostrado que nunca estuvo en el ánimo de SAI alquilar el Hospital a quien no fuera propiedad del grupo.

15. A juicio de la Inspección ha sido determinante la elección del modelo de gestión las razones de tipo fiscal.

16. El Consejo de Administración tuvo en cuenta antes de adoptar el modelo de explotación las consecuencias fiscales.

17. En cuanto al modelo seguido cabe contestar:

- No cabe argüir limitación y optimización de la gestión de riesgos patrimoniales.
- Tampoco la imagen de marca, pues esto no obsta para lo que puede ser la propiedad del Hospital.
- Reconoce que se quería alquilar el Hospital a una entidad filial participada al 100%. No se busca diferencias los partícipes de los de la sociedad arrendataria.

- No se observa que el contrato celebrado posibilite el acceso a una fuente de financiación. Se niega cualquier paralelismo con las fórmulas utilizadas en la financiación de grandes inversiones de infraestructuras.

- Se reconoce por la interesada que se consideraron las implicaciones jurídicas y fiscales de la estructura, negando que estas constituyan un elemento central de la decisión. Para la Inspección si resulta determinante el ahorro fiscal, única razón con auténtica virtualidad y relevancia práctica.

- En cuanto a la imposibilidad de replicar el modelo de gestión del Hospital HCG en el de Felipe II, no es tal, pues fórmula hubo y las hay. Sin embargo la separación de propiedad y gestión no encajaba en el modelo de explotación, pues no se iba a soportar IVA en la compra, en contra de lo que ocurre con el Hospital.

- La propia interesada califica de artificial una posible separación en el hospital de Felipe II entre propiedad y gestión, sin embargo no opina lo mismo de la separación en el Hospital.

- En cuanto a la imposibilidad de replicar el modelo en Paracelso, no se comprende qué impedimentos había para que una sociedad sin segregarse se limite a ser arrendadora, cediendo la gestión a otra o a HCG. Más bien parece que sería el perjuicio en términos de IVA, pues también adquirió sin IVA, y el arrendamiento le generaría cuotas de IVA a ingresar.

Cabe señalar, además, que el acuerdo de liquidación, reproducido en la resolución del TEAC se remite y hace suyo el Informe del actuario, en el que de manera extensa va desgranando las razones y justificando ampliamente todos los anteriores puntos que han sido resumidos, tratando de desmontar uno por uno todos los argumentos esgrimidos por la obligada tributaria en defensa de la existencia del contrato de arrendamiento.

Cierto es que la lectura de la sentencia produce un leve desconcierto, que hace que la recurrente denuncie una incoherencia de la sentencia, cuando esta recoge que "En definitiva, la Sala ha de ratificar la resolución que confirma la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido ante la existencia demostrada y plena eficacia del contrato de arrendamiento, con arreglo al artículo 1256 del Código Civil ; sin que, por lo demás, tampoco se haya aportado pronunciamiento alguno de los Tribunales que sostengan la invalidez de dicho contrato que constituye el núcleo fundamental de la actuación administrativa en relación con el hecho imponible que, como correctamente entiende la Administración demandada, deriva del contrato privado celebrado en el año 2000, inmediatamente después de acabada la construcción del hospital"; pero la lectura de este Fundamento dentro del contexto en el que pronuncia la sentencia, llevan a despejar duda alguna, si la hubiera, que a nuestro entender en modo alguno puede sostenerse, pues toda la argumentación de la misma y las referencias explícitas a las actuaciones y resoluciones de la Administración tributaria conducen a la consideración, así expresada en la propia sentencia, de que para la Sala, también, el contrato de arrendamiento debía considerarse simulado, en el Fundamento anterior encontramos el sentido del transcrito Fundamento, en tanto que la Sala consideró que la simulación no era total sino parcial, por lo que el contrato de arrendamiento era real y producía los efectos que le son propios, pero se celebró con una finalidad distinta, cual era la deducción del IVA soportado en la construcción del Hospital que de otro modo no podría haberse realizado.

Tras la referencia explícita, como decimos, a lo dicho y resuelto por la Administración Tributaria, la sentencia recurrida resalta ciertos actos con trascendencia jurídica:

1. De los tres centros hospitalarios de SAI, sólo se ha construido uno, sólo en su adquisición se ha soportado IVA, sólo en este se acude a la fórmula de disociar propiedad y gestión a través de un arrendamiento.
2. Pese a los elevados costes de construcción del Hospital, pierde dinero en su explotación vía arrendamiento.
3. La entidad HCG se constituye en octubre de 2000, justo cuando está acabando de construirse y después de haberse denegado dos veces la devolución del IVA.
4. Hay una dependencia total de HCG respecto de SAI, estando aquella participada al 100% por esta, siendo los órganos de Administración comunes, coincidiendo arrendadora y arrendataria.

Al ratificarse la Sala en las actuaciones y resoluciones de la Administración tributaria, esta haciendo suya su contenido, teniendo libertad de seleccionar y reparar en las circunstancias que considera más significativas, tal y como hace, sin tener el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, cuando además por referencia hace suyas las recogidas en las actuaciones y resoluciones administrativas, siendo suficiente, como hace, reparar en las que consideró más esenciales y decisivas. Lo que conduce a considerar que la creación de HCG no responde a la finalidad de desarrollar una actividad diferenciada en el ámbito sanitario, sino a la de conseguir la deducción del IVA que de otro modo no podría hacerlo. Finalizando la Sala su razonamiento rechazando la aplicación al caso de la doctrina contenida en la sentencia del asunto HALIFAX, pues considera que en el caso objeto del recurso la única ventaja obtenida con el contrato de arrendamiento no era la percepción de renta, sino la ventaja fiscal.

En definitiva, la sentencia concluye que la operación de arrendamiento, en términos objetivos, no tenía otra explicación que conseguir una ventaja fiscal.

Respecto de la valoración de la prueba son numerosísimo los pronunciamientos hechos por este Tribunal, estableciendo un cuerpo doctrinal que tiene como fundamento el que en "la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediación, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que pueda ser sustituido en este cometido por el este Tribunal de casación", de suerte que como regla general "la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley. Ello se coherente con la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia". No obstante dicha regla general, en muy limitados casos declarados por la jurisprudencia, y por el cauce procesal oportuno, pueden plantearse en casación, entre ellos, " cuando se alegue que el resultado de dicha valoración es arbitrario, inverosímil o falto de razonabilidad, y que estas excepciones, como hemos dicho en la también reciente Sentencia de 6 de marzo de 2012 , R. Casación 1883 / 2009, "(...) tienen carácter restrictivo, por lo que no basta la mera cita del precitado artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento civil , seguida de la simple alegación de que la apreciación de la prueba por la Sala a quo es ilógica o arbitraria, para franquear su examen por este Tribunal Supremo. Al contrario, partiendo de la base de que la apreciación del Tribunal de instancia queda excluida del análisis casacional, la revisión de esa valoración en casación únicamente procederá cuando la irracionalidad o arbitrariedad de la valoración efectuada por la Sala de instancia se revele patente o manifiesta, siendo carga de la parte recurrente aportar los datos y razones que permitan a este Tribunal llegar a la convicción de que así efectivamente ha sido (Sentencia de esta Sala de 15 de junio de 2011, recurso de casación 3844/2007 , entre otras)".

Pues, bien cabe observar que el motivo de casación opuesto, en los términos en los que se plantea, carece de contenido a los fines que debe servir, simplemente se hace valer para que el mismo sirva de cauce para la introducción del parecer de la parte recurrente, que ofrece una distinta valoración de la prueba simplemente, sin que en absoluto justifique lo absurdo, disparatado o inverosímil de las conclusiones a las que llega el Tribunal de instancia partiendo de unos hechos que, en su mayoría, ni siquiera aparecen cuestionados, son hechos contestes, en definitiva la parte recurrente no hace más que una lectura distinta de los hechos que le conducen a distinto resultado. No estamos más que ante una simple discrepancia con el parecer de la Sala, avalado por una sólida justificación aportada por la actuación inspectora, y que como se ha dicho, la Sala hace suya,- "Según constante jurisprudencia la interpretación de la voluntad manifestada en los dictámenes, en los informes y en los documentos obrantes en las actuaciones judiciales y en el expediente administrativo, es una labor que corresponde a la Sala de instancia y la revisión que de esa previa valoración de la prueba en su conjunto hace el Tribunal a quo, no tiene cabida objetiva en sede casacional"-, aparte de acentuar determinadas circunstancias que considera más relevantes; este motivo casacional no consiste en confrontar los distintos pareceres, el Tribunal de instancia frente al de la parte recurrente, con el fin de que los jueces a quem se decanten por el que consideran más correcto, sino que el análisis al que se debe invitar en exclusividad debe ser sobre el realizado por el Tribunal a fin de comprobar si la valoración es irracional o arbitraria de manera patente o manifiesta, "no cabe invocar en casación los preceptos que en la valoración de las pruebas obligan a sujetarse a la sana crítica con el fin de sustituir la del

juzgador por la propia", y tras lo dicho ut supra, en modo alguno puede considerarse que se haya llegado por la Sala a conclusiones que conculquen los más elementales criterios de la lógica, o que resulten absurdas, o que se hayan adoptado bajo criterios desorbitados o inverosímiles, o con total ausencia de justificación. Y si rechazamos esto, las alegaciones de la parte recurrente y todo su esfuerzo argumental aportando un distinto alcance de los hechos, decaen, resultan inútiles, por más consistentes y convincentes que pudieran ser, como pudiera ser el caso, puesto que de otra forma se traspasaría los límites antes referidos asumiendo este Tribunal en sede casacional un papel que no le corresponde, alterando la sustancia y finalidad de este recurso extraordinario de casación, " Según constante jurisprudencia la interpretación de la voluntad manifestada en los dictámenes, en los informes y en los documentos obrantes en las actuaciones judiciales y en el expediente administrativo, es una labor que corresponde a la Sala de instancia y la revisión que de esa previa valoración de la prueba en su conjunto hace el Tribunal a quo, no tiene cabida objetiva en sede casacional, pues como ha reiterado la jurisprudencia de este Tribunal (en sentencias de 25 de enero , 8 y 26 de mayo , 2 de diciembre de 1989 , 2 y 13 de marzo de 1990 , 11 de marzo , 7 de mayo y 30 de julio de 1991 , 7 y 20 de mayo de 1994), han de respetarse los hechos de la resolución recurrida, siendo inadmisibles la casación cuando se parte de conclusiones fácticas contrarias o distintas, pues la Sala de casación ha de atenerse a la resultancia probatoria apreciada por la sentencia de instancia".

No puede aceptarse la alegación de la parte recurrente que aboga porque estemos ante meras conjeturas o sospechas. El soporte fáctico que justifica la conclusión a la que llega la sentencia de instancia se ha conformado no sólo a través de la prueba de presunciones, aún cuando la prueba de presunciones es, como el resto de medios de pruebas legalmente previstos, adecuada para poder tener por acreditados determinados hechos por razón o por causa del enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano que existe entre ellos y otro u otros ya admitidos o probados, sino también por un conjunto de hechos con los que existe acuerdo entre las partes. Sucede sin embargo que la parte recurrente no cuestiona los hechos tenidos por acreditados a través de la prueba de presunciones, sino con la excusa de la incorrecta valoración por falta de enlace preciso y directo conforme a las reglas del criterio humano entre hecho presunto y hecho indiciario, lo que propone no es más que la revisión de la valoración de estos hechos incidiendo en la calificación que realiza la sentencia de instancia de la operación analizada, a cuyo efecto se aparta de los hechos tenidos por probado y aporta los que considera más relevantes para sobre ellos montar una improcedente comparación argumentativa de las conclusiones a las que llegó la Sala de instancia en el enjuiciamiento y alcance del arrendamiento, con las que considera más correctas. Lo que en modo alguno tiene amparo jurídico, puesto que cabe recordar que dicha calificación tiene un componente fáctico sometido a la valoración de la Sala de instancia y cuyo resultado es una cuestión de hecho no revisable, con excepciones que no son del caso, en vía de casación.

Como se ha indicado ya la Inspección concluyó que el contrato de arrendamiento debe reputarse simulado, siendo de aplicación el artº 16 de la LGT , por lo que debía gravarse el acto efectivamente realizado, que en este caso consiste en tratar las cuotas soportadas por la entidad Sanitarias de Inversiones Valladolid, S.A., como soportadas por un hospital que presta servicios exentos; lo cual hace suyo la sentencia de instancia. Se considera, pues, que el contrato de arrendamiento con el que se cede la gestión de la explotación del Hospital a una entidad participada por la recurrente al 100%, está encubriendo aquella realidad. La calificación dada a la operación, es evidente que ha tenido en cuenta el contrato de arrendamiento, sus estipulaciones y las circunstancias que ha rodeado su formalización, y de los actos anteriores coetáneos y posteriores se ha desentrañado de manera harto razonada cuál fue la verdadera voluntad de los contratantes y la finalidad buscada, cual era obtener la ventaja fiscal mediante la deducción del IVA soportado en la construcción y ampliación del Hospital, que de otra manera no hubiera podido deducirse; el arrendamiento se nos muestra, pues, como un contrato deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y cuya finalidad era ocultar a la Hacienda pública la exención que impedía la deducción. Resulta, pues, clara la simulación contractual puesto que no existe la causa que define y caracteriza a los contratos de arrendamiento, pues la causa de la convención responde a otra finalidad jurídica distinta, obtener la devolución del IVA, siendo evidente la disociación entre la voluntad manifestada y la querida. Apreciado la concurrencia de simulación relativa con el objetivo de eludir la carga fiscal, era procedente redefinir la operación para restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el abuso de las formas jurídicas.

Ya se ha comentado que la simulación posee un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia, siendo su valoración una cuestión de hecho, cuya constatación corresponde a los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica, lo que no es el caso como ya se ha tenido ocasión de razonar. Pero respecto de la calificación debe también recordarse los numerosos pronunciamientos de este Tribunal, Sala Tercera, acogiendo la línea argumental trazada por la Sala Primera de este Tribunal que afirma "que la calificación de un contrato es función que compete al Tribunal de instancia y que debe ser respetada en casación, a no ser que sea ilógica, absurda o vulnere las normas de hermenéutica contractual (...) o, dicho de otro modo, cuando manifiestamente han sido vulneradas las normas interpretativas o los resultados obtenidos pugnan con el recto criterio".

El que la creación de la entidad HGC y el contrato de arrendamiento desde el punto de vista civil, mercantil o laboral generaran los efectos que de los mismos cabía esperar, desde la perspectiva que en este interesa, la tributaria, no salva la ocultación que se pretende en el ámbito fiscal mediante la creación de HGC y dicho contrato de arrendamiento, realmente no querido, y que sirve de pantalla para encubrir la finalidad perseguida, y que debe conllevar los efectos que la Ley Tributaria reserva para los supuestos de simulación relativa, tal y como en este ha acontecido; al Derecho tributario interesa no los acuerdos de voluntades en cuanto pueden conformar derechos y obligaciones entre las partes, aún sean ficticios o aparentes y produzcan respecto de los mismos los efectos derivados del acuerdo de voluntades, sin embargo la obligación tributaria es una obligación nacida de la ley, ajena a la voluntad de los particulares que no tienen ninguna facultad de disposición sobre la misma, por ello lo que debe comprobar e investigar la Administración es la realidad de los hechos desencadenantes de la obligación tributaria, y conforme a lo acreditado derivar las consecuencias tributarias oportunas.

Quinto.

El tercer motivo casacional se opone en base al artº 88.1.d) de la LJCA , por infracción de la normativa reguladora del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas, arts 92 y ss. de la Ley 37/1992 , en relación con los arts. 17 a 20 de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 , así como de la jurisprudencia del del TJUE.

Para la recurrente se ha contravenido el Derecho Comunitario por cuanto la Sala de instancia omite que el TJUE ha fijado una serie de límites a la aplicación de la teoría del abuso de derecho en la deducibilidad del IVA, y cuanto menos existiría una duda razonable e insalvable que obligaría al Tribunal a o bien reconocer que la normativa citada ha sido contravenida, o bien, en caso de duda, someter la controversia al TJUE. Así desconoce la sentencia de instancia la doctrina sentada por el TJUE en los asuntos HALIFAX y Weald Leasing Ltd., en las que se concluyen que no existe ventaja fiscal justificativa de la aplicación de las normas antiabuso cuando únicamente se difiere el pago del impuesto mediante la utilización de fórmulas de negocios basadas en el arrendamiento entre empresas del mismo grupo, por lo que debe primar, en todo caso, una interpretación de la norma que ofrezca pleno respeto al principio de neutralidad del impuesto, cuyo máximo exponente viene determinado por el propio derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso que nos ocupa nos encontramos con que se ha decidido que la explotación directa del negocio hospitalario se realice por una entidad participada, la cual emplea sus propios medios humanos y materiales, y se ha celebrado un único contrato de cesión que se ha cumplido durante los ocho años siguientes de forma regular, siendo incontestable la realidad económica que subyace en Hospital Campo Grande SAU; sin que se haya razonado suficientemente que la ventaja fiscal que se obtendría por la recurrente es contraria al objetivo y finalidad de la normativa aplicable cuando las operaciones discutidas son perfectamente reales y envuelven una verdadera sustancia económica y se ha expuesto con detalle que el puro ahorro fiscal no fue, en ningún caso, la finalidad ni esencial ni principal del modelo comercial implantado. En definitiva, la estrecha barrera entre la economía de opción y el fraude a la ley tributaria tendría sus límites en la artificiosidad de la estructura creada para reducir la tributación y la traición al objetivo perseguido por las disposiciones comunitarias, sin que la Sala de instancia haya hecho esfuerzo alguno a la hora de acreditar la concurrencia de los citados límites. Completándose la tesis de la parte recurrente con lo dispuesto en la sentencia asunto Universidad de Huddersfield, ya que en el caso presente no hay firmas de contratos sin finalidad económica sino que existe una ordenación previa de la actividad económica material, que se decide localizar en la filial de la recurrente, teniendo el contrato de arrendamiento un carácter medial. 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.

Subsidiariamente invita la parte recurrente al planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE con el siguiente contenido: El que un operador cuya actividad principal es la prestación de servicios sanitarios adopte una estructura de negocio consistente en la cesión, mediante un contrato de arrendamiento, de un centro Hospitalario construido por el propio operador a una filial participada íntegramente por este, para que esa filial desarrolle la gestión y explotación del referido Centro Hospitalario con sus propios medios personales y materiales, como alternativa a la explotación directa del centro hospitalario por el operador que lo construyó debido

a la existencia de motivos económicos diversos, ¿puede considerarse constitutivo de una práctica abusiva contraria a la finalidad de la Sexta Directiva por el hecho de que pueda originarse una ventaja fiscal consistente en el escalonamiento del pago del importe del IVA correspondiente a la construcción del centro hospitalario?.

Sobre este concreto motivo el Sr. Abogado del Estado se limita a centrar el debate sobre la concurrencia de simulación en el contrato de arrendamiento, por lo que ha de aplicarse la realidad subyacente, cual es que la recurrente llevó a cabo la gestión y explotación del hospital, por lo que no cabe admitir la deducción del IVA pretendido, con la consecuencia lógica de la liquidación por IVA practicado, por lo que no ha habido infracción de la normativa del impuesto referente a la deducción del IVA soportado.

La sentencia de instancia consideró que la doctrina recogida en el asunto HALIFAX no era suficiente para que prosperase las alegaciones de la parte recurrente, en tanto que en el presente recurso concurre la simulación, de suerte que la única ventaja obtenida por la recurrente con el arrendamiento del Hospital no es, evidentemente la percepción de la renta, sino la ventaja fiscal.

La tesis que desarrolla la parte recurrente se sostiene sobre la valoración que hace de los hechos. Descartada la misma por las razones que da la sentencia de instancia en la valoración realizada con remisión al acuerdo de liquidación e Informe de la Inspección, decae todo el entramado argumental fáctico en que pretende apoyarse la parte recurrente, por tanto, de conformidad con la conclusión a la que llegó la sentencia de instancia ha de entenderse que se constituyó un entramado artificial con la finalidad esencial de obtener la ventaja fiscal vista.

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 realicen 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".

Como se ha indicado no puede acogerse la tesis de la que parte la recurrente, sino que ha de estarse a la valoración que realizó el Tribunal de instancia y a los resultados a los que llegó, por lo que si la operación se ha calificado de simulación relativa con la finalidad de obtener una ventaja fiscal indebida, eludiendo la carga fiscal a la que venía obligado en cuanto realizaba una actividad exenta, su concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones del Derecho Comunitario y de la normativa nacional. La creación de la entidad participada al 100% y el arrendamiento se convinieron para eludir la aplicación de la normativa tributaria que, en circunstancias normales, hubiera sido de obligado cumplimiento, con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria. A los efectos que interesa, se señala por el Tribunal que "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" . Y tal es la conclusión a la que llegó el Tribunal de instancia, la creación de HCG y el arrendamiento tuvieron como finalidad y resultado la deducción del IVA, esto es, obtener una ventaja fiscal contraria a los objetivos perseguidos por las disposiciones relevantes, puesto que el Derecho Comunitario prohíbe las conductas de abuso o elusivas (Asuntos C-103/09 ó C-504/10, "Para responder a esta cuestión, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva (véanse las sentencias Halifax y otros, antes citada, apartado 71, y de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76). De este modo, el principio de prohibición del abuso del derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin, C-162/07 , Rec. p. I-4019, apartado 28)" , y no puede ampararse la conducta de la recurrente, como pretende, en el Derecho Comunitario, pues este no reconoce el derecho de los particulares a prevalerse de normas comunitarias cuando se hayan producido operaciones artificiosas con el objeto de violar el espíritu de las mismas como es el caso, por lo que no se tiene derecho a la deducción del IVA soportado cuando se haya producido un abuso de derecho, y a dicha conclusión llega con rotundidad la Sala de instancia, con remisión a las actuaciones administrativas, después de la valoración que realiza del material probatorio, como exige la sentencia que comentamos, " 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 (...). 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 (...) 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". Sin que a ello quepa oponer por la parte recurrente que en todo caso la ventaja obtenida se limita a una ventaja financiera derivada del escalonamiento del pago de la deuda tributaria, puesto que como se pone de manifiesto, y así se ha tenido por probado, del análisis de las devoluciones obtenidas o solicitadas con las cuotas del IVA ingresadas por la arrendadora, sería necesario un período que oscilaría entre 32 y 40 años para ingresar el montante del IVA que sería devuelto, desproporción que impide acoger el escalonamiento alegado, más cuando se pone de manifiesto que transcurrido el período de regularización, 10 años, la diferencia entre el IVA devuelto y el IVA hasta esa fecha ingresado sería un alto porcentaje del devuelto objeto de discusión.

También se ha identificado el segundo elemento necesario para apreciar la existencia de una práctica abusiva, " En cuanto al segundo elemento, según el cual las operaciones de que se trate deben tener como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal, procede recordar que incumbe al órgano jurisdiccional nacional establecer el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional 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 en el plan de reducción de la carga fiscal", y resulta categórica la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia, con un bagaje probatorio importantísimo, del que deriva que no sólo la finalidad esencial del arrendamiento fue la obtención de la ventaja fiscal, sino que fue la única finalidad, y se hizo de manera artificial como se desgrana en el Informe de la Inspección lo que excluye la posibilidad del uso de la llamada economía de opción, pues no se elige entre alternativas jurídicamente válidas, sino que se utiliza la creación de la entidad y el arrendamiento para entorpecer y obstaculizar el régimen previsto para las sociedades que realicen actividades exentas de IVA.

Sin que sea pertinente el planteamiento de la cuestión prejudicial que propone la parte recurrente, puesto que la misma resulta improcedente, al haber despejado el Tribunal de instancia duda alguna sobre el carecer abusivo de la operación examinada, sin que por demás, ya se han expuesto las razones, pueda acogerse que la ventaja fiscal obtenida se limita al escalonamiento del pago del importe del IVA correspondiente a la construcción del Hospital. En definitiva debe descartarse el planteamiento de la cuestión prejudicial por cuanto, dados los términos en que se invoca la aplicación de las normas comunitarias por la parte recurrente, no se suscita cuestión sobre el alcance y sentido de las mismas que justifique el planteamiento de una cuestión prejudicial, pues la controversia no se resuelve en razón de su interpretación sino de la aplicación al caso concreto una vez que han sido interpretadas tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente. Recordemos como se pronuncia el TJUE en el Asunto C-109/09: " Por lo tanto, en primer lugar, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, basándose en las indicaciones proporcionadas en la respuesta a las cuestiones primera y segunda, si algunos elementos de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal son constitutivos de una práctica abusiva. De ser así, correspondería a dicho órgano jurisdiccional, en segundo lugar, redefinir esas operaciones para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido elementos constitutivos de esta práctica abusiva. Así pues, en el supuesto de que llegara a la conclusión de que algunos de los términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o de que la

intervención de Suas en tales operaciones constituyen una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional remitente debe redefinir dichas operaciones sin tener en cuenta la existencia de Suas, modificando o dejando sin aplicar los referidos términos contractuales. En este contexto, la redefinición que efectúe dicho órgano jurisdiccional no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 92). En estas circunstancias, procede responder a la cuarta cuestión que si algunos términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal o la intervención en tales operaciones de una sociedad tercera interpuesta constituyen una práctica abusiva, dichas operaciones deben redefinirse para que se restablezca la situación a como habría sido de no haber existido esos elementos de carácter abusivo de los términos contractuales ni la intervención de dicha sociedad".

El motivo, pues, debe desestimarse.

Sexto.

Centra la parte recurrente el último motivo de casación en la improcedencia de sancionar su conducta. También se formula este motivo al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA, por infracción del artº 24.2 de la CE y los arts. 179.1 y 2,d) de la LGT y jurisprudencia nacional y del TJUE, en concreto sentencia HALIFAX.

Defiende la parte recurrente que el acuerdo sancionador no entró a valorar la ausencia de culpabilidad, en tanto que la conducta de la recurrente estaba protegida por la interpretación razonable de la norma, careciendo el acuerdo de la más mínima motivación exigible, lo que fue puesto de manifiesto ante la propia Administración actuante en el seno de las actuaciones inspectoras. La recurrente afirma que ha actuado de buena fe y con total transparencia, haciendo pública la estructura negocial y publicitando en sus memorias todos los elementos del contrato de arrendamiento, lo cual fue puesto en conocimiento de la Inspección desde que se iniciaron las actuaciones de comprobación en el ejercicio de 1999, y con plenitud de conocimiento de la Inspección con las actuaciones referidas al ejercicio de 2000 en el que se pone en su conocimiento la realidad de la cesión y sus elementos. Y a pesar de la todo ello, la sentencia de instancia se limita a decir que: "Finalmente sobre la improcedencia de sancionar la conducta de Sanitaria de Inversiones por ausencia de culpabilidad y por falta de motivación del acuerdo sancionador, igual suerte desestimatoria debe correr.

Dicha parte aduce la transparencia y publicidad de sus actuaciones que excluyen su mala fe, a lo que debe argumentarse que el artículo 183 de la Ley 58/03 establece que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley". La parte actora conoce la norma y en todo caso a tenor de lo establecido en el artículo 6 del C.c. la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, sabe perfectamente que las prestaciones sanitarias están exentas de IVA, por lo que si en el ejercicio de su libertad empresarial decide acometer actividades en dicho sector, en este caso la construcción de un hospital, debe asumir igualmente las consecuencias de dicha actuación, en concreto y por lo que aquí nos interesa en el ámbito fiscal, no puede desconocer y en todo caso dicho desconocimiento sería irrelevante, que el IVA que ha soportado como consecuencia de dicha construcción no puede ser deducido en el seno de servicios o prestaciones sanitarias, la solución que la actora emplea para conseguir dicha finalidad se ha realizado voluntaria y conscientemente o, al menos, negligentemente, pero en ambos casos dicha conducta es merecedora de una sanción que por otra parte no ha sido impugnada en cuanto al quantum.

Tampoco cabe acoger la falta de motivación del acuerdo sancionador ya que en el mismo ha quedado suficientemente clara la razón por la que la conducta de la actora es merecedora de una sanción, citándose los preceptos infringidos. hasta el punto de que dicha parte ha podido reaccionar contra la misma, argumentando y alegando lo que a su derecho ha convenido, sin que se haya vulnerado principio constitucional alguno, en concreto ni la presunción de inocencia ni el de indefensión".

Lo que a juicio de la parte recurrente resulta manifiestamente insuficiente. La recurrente ha puesto toda la diligencia exigible, y sin dolo o culpa no cabe sancionar; hubo, en todo caso, una interpretación razonable de la norma en el que cabe el error razonable. Adoleciendo el acuerdo sancionador de la suficiente motivación, cuando es la Administración la que asume justificar que la conducta ha sido culpable; sin que pueda imponerse una sanción ante la elección de una fórmula de organización de los negocios del grupo que no sólo no constituye simulación alguna, sino que además se había comunicado expresamente a la Inspección.

Añade la parte recurrente que además se ha cometido una infracción del artº 22.8 de la Sexta Directiva, en el sentido en que ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE, sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto HALIFAX, y de 22 de diciembre de 2010, Asunto Weal Leasing, Ltd., que establece que no cabe sancionar en los casos en los que se aprecie la existencia de una práctica abusiva. Habiendo ignorado la sentencia de instancia cualquier consideración al respecto, limitándose a centrar su análisis en la supuesta existencia de culpabilidad y la suficiencia de la motivación; cuando la jurisprudencia europea es clara en estos supuestos, en los que aboga por un mero restablecimiento de la situación, redefiniendo las operaciones planteadas por el obligado tributario, sin ir

más allá, pues para sancionar se debería de partir de una necesaria base legal clara y exenta de ambigüedad; sin que pueda mantenerse que dicha base legal existe conforme al artº 16 de la LGT , en tanto que existe un paralelismo entre el concepto de práctica abusiva y la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, artº 15 de la LGT .

Para el Sr. Abogado del Estado procede confirmar el parecer de la Sala de instancia, en tanto que la apreciación de la culpabilidad entra dentro de la más amplia apreciación de la prueba por el Tribunal sentenciador. Nada contesta el Sr. Abogado del Estado a la infracción denunciada de la normativa y jurisprudencia europea.

De la lectura de la sentencia de instancia, se desprende que, aunque parca, aplica correctamente la doctrina sobre la exigencia de culpabilidad y su motivación, considerando que la conducta sancionada "se ha realizado voluntaria y conscientemente o, al menos, negligentemente" y el acuerdo sancionador se encuentra suficientemente justificado.

Es cierto, como propugna el Sr. Abogado del Estado que hemos dicho en variadas ocasiones que "la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, en muchas ocasiones, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal" . Pero a continuación hemos añadido que no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia se exigen para que pueda imponerse sanciones, que es en definitiva lo que viene a hacer la parte recurrente en el presente recurso.

Pues bien, se ha puesto de relieve que la sentencia de instancia justifica la concurrencia de culpabilidad y la suficiente motivación del acuerdo sancionador. Como tantas veces hemos indicado, es al órgano competente para sancionar -la Inspección de los Tributos- y no a los órganos de la jurisdicción ordinaria a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. En particular, hemos declarado en la Sentencia de 6 de junio de 2008 que, "en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo».

Desde un punto de vista estrictamente formal, que es el que cabe ahora afrontar la cuestión por las razones que más tarde se dirán y, por tanto, sin perjuicio de lo que se diga a continuación, a la misma conclusión que llegó la Audiencia Nacional, nos conduce la simple lectura del acuerdo sancionador, en cuanto existe motivación suficiente para justificar la existencia de -al menos- simple negligencia en la conducta del obligado tributario y estando la culpabilidad debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, la sanción no puede ser considerada contraria a los arts. 24.2 y 25.1 CE ; de ahí que debamos considerar que es correcta la sentencia de instancia en cuanto se limita a efectuar un análisis crítico del acuerdo sancionador en cuanto al cumplimiento de las exigencias de justificar la concurrencia de culpabilidad y la suficiente motivación.

De lo anterior se infiere que es preciso indagar si, la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor y si es suficiente la motivación contenida en el mismo. Y el resultado de dicha indagación debe conducirnos a la confirmación de la sentencia de instancia.

Se justifica en el acuerdo la necesidad del elemento subjetivo en la conducta perseguida como elemento necesario para poder dirigir el reproche sancionador, arts 77 LGT antigua y 183 de la LGT . Se remite a los hechos acaecidos y señala que se consideró que el contrato de arrendamiento fue simulado y analiza la conducta de SAI, toma en consideración el carácter simulado del contrato, el asesoramiento que obtuvo la recurrente y el conocimiento previo que tenía de las consecuencias de adoptar el modelo de gestión que asumió, acreditan que la conducta fue voluntaria y culpable, sin que la conducta llevada a cabo pueda encontrar acomodo ni en el artº 77.4 ni en el 179.2, exculporias de responsabilidad, puesto que no cabía ninguna interpretación razonable de la norma, y continúa el acuerdo sancionador añadiendo razones por las que no puede desterrarse la culpabilidad en la conducta de la parte recurrente; recogiendo en último lugar que "señalar que aunque en la regularización practicada por la inspección se ha hecho referencia a la doctrina del TJCE en el asunto HALIFAX, a diferencia de los alegado por el contribuyente, dicha sentencia no se pronuncia en contra de la imposición de sanción, sino que indica que puede regularizarse el IVA independientemente de que la conducta sea merecedora de sanción o no. Conforme a la directiva comunitaria no impide exigir el IVA el hecho de que la conducta del obligado tributario sea involuntaria, no reprochable, transparente".

Desde un punto de vista formal, como se ha dicho, no se puede atender a los reproches que se hacen en este motivo casacional sobre la falta de justificación de la culpabilidad, ni sobre la falta de motivación de acuerdo sancionador.

Los razonamientos precedentes de nuestra sentencia, y los de la de instancia, acreditan la existencia de un negocio simulado que requiere el rechazo de la alegación que ahora se analiza.

Si la actividad desplegada ha de calificarse como constitutiva de simulación es evidente que nuestro derecho anuda en el artículo 16 de la LGT a su comisión la imposición de la sanción, que es el requisito exigido por el TJUE.

El hecho de que en negocios simulados concurren las circunstancias a que se refiere el artículo 15 de la LGT no es susceptible de variar la naturaleza simulada del negocio. El artículo 15 exige negocios válidos lo que no sucede con los negocios simulados. Quiere decirse con ello que la simulación del artículo 16 no excluye la concurrencia de las circunstancias a que hace mención el artículo 15, bien que con una incidencia sobre el negocio absolutamente diferente. En el artículo 16, per se, o, por la concurrencia de las circunstancias que el artículo 15 menciona el negocio es simulado. Por el contrario, en el artículo 15 el negocio celebrado es válido.

Además, pero la previsión sancionadora que afirmamos no sólo resulta del artículo 16, sino del juego combinado del artículo 16 de la LGT citada y del artículo 170.1 del mismo texto legal y concordantes de la LGT en materia sancionadora.

Séptimo.

En materia de costas y por la estimación que se acuerda, no procede su imposición, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso de casación deducido contra la sentencia de 28 de marzo de 2012, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , la que anulamos y casamos en cuanto a la sanción impuesta; estimando parcialmente el recurso de contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de 23 de junio de 2009, que anulamos parcialmente en cuanto a la sanción impuesta, confirmándola respecto de la liquidación. Sin condena en costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico

VOTO PARTICULAR Que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Con absoluto respeto al parecer de la mayoría, debo manifestar mi discrepancia con el resultado al que se llega, considerando que debió dictarse una sentencia estimatoria parcial del recurso de casación, por los motivos que brevemente a continuación expongo:

Mi discrepancia se contrae en exclusividad a la sanción impuesta. Suscribo y muestro mi conformidad con el resto de consideraciones tenidas en cuenta por el parecer mayoritario de este Tribunal referido a la liquidación que nos ocupa.

A mi entender sí se ha producido una infracción del artº 22.8 de la Sexta Directiva, en el sentido en que ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE, sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto HALIFAX , y de 22 de diciembre de 2010, Asunto Weal Leasing, Ltd ., que establece que no cabe sancionar en los casos en los que se aprecie la existencia de una práctica abusiva.

El criterio mayoritario considera que existiendo un negocio simulado, la actividad desplegada ha de calificarse como constitutiva de simulación, no cabe más que aplicar el artº 16 de la LGT , y es evidente que nuestro derecho anuda en el artículo 16 de la LGT a su comisión la imposición de la sanción, que es el requisito exigido por el TJUE. Sin que a ello sea obstáculo el que en negocios simulados concurren las circunstancias a que se refiere el artículo 15 de la LGT , pues ello no conlleva que varíe la naturaleza simulada del negocio. A lo que añade que la sanción no sólo deriva de la aplicación del artº 16 de la LGT , sino del artículo 170.1 del mismo texto legal y concordantes de la LGT en materia sancionadora.

Considero, sin embargo que el pronunciamiento del TJCE en el Asunto HALIFAX, por su claridad no parece que ofrezca dudas sobre la improcedencia de sancionar las conductas constitutivas de abuso de derecho, con ciertas salvedades, y las consecuencias fiscales de las mismas, que ya se pusieron de manifiesto en el Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia mayoritaria:

" (...) procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de

devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas" (apartado 93) .

"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" (apartado 94) .

"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" (apartado 95) .

"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" (apartado 96) .

"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" (apartado 97) .

Lo cual lleva al planteamiento que realiza la parte recurrente, de que en caso de abuso de derecho, la correcta calificación pasa no por su encuadramiento en la simulación del artº 16 de la LGT , sino en del conflicto en el aplicación de la ley, del artº 15 de la LGT , lo cual conlleva la improcedencia de sancionar.

Ha de convenirse que en el supuesto que se contempla entre el caso HALIFAX y el que es objeto del presente recurso existe una similitud muy acusada en cuanto que estamos en presencia de operaciones cuyo objetivo esencial es eludir el impuesto en contra de la finalidad de la norma, en el caso HALIFAX bajo la cobertura de una operación ciertamente compleja, en relación con la simplicidad de la que nos ocupa, y en presencia de estas circunstancias el TJUE identifica el abuso de derecho y expresamente señala la improcedencia de sancionar dicho abuso, con la salvedad que luego se apuntará, que no debe tener más consecuencia en el ámbito fiscal que obligar a tributar en las mismas condiciones en las que hubiera sido procedente de no mediar dicho abuso, restableciendo la situación que se trato de evitar con el abuso, "las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar (...) con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (...). En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia".

Como se ha indicó en el Fundamento Quinto la conceptualización que hace el TJUE del abuso de derecho, no se corresponde estrictamente con el que se define en el orden jurídico nacional, es un concepto con fundamento en la naturaleza y características del IVA y elaborado en atención a su contemplación.

Así es, atendiendo a las indicaciones que hace el TJUE, en contraste con el caso que nos ocupa, este reúne los requisitos con los que este Tribunal identifica el abuso de derecho en los términos delimitados por el mismo, lo que se razonó en el Quinto Fundamento Jurídico. Sin embargo, como se analizó anteriormente para la Sala de instancia estamos ante una simulación relativa encuadrable en el artº 16 de la LGT .

Lo que a nuestro entender no es contradictorio, puesto que el concepto de abuso de derecho que aporta el Tribunal de Justicia se antoja muy amplio, es un concepto descriptivo cuya identificación no exige más que la concurrencia de los dos requisitos vistos, el segundo de claro contenido subjetivo sobre la base objetiva creada con las operaciones realizadas a dicho fin, tener como finalidad esencial obtener una ventaja fiscal; pero el primero, consiste en que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables, " la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva", esto es, abarca, o puede abarcar, la totalidad de las conductas encuadrables en los arts. 15 y 16 de la LGT , el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, y en todas ellas el mandato se muestra sin fisura, " deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva".

En este caso que nos ocupa nos encontramos con una operación notoriamente artificiosa, como se ha tenido ocasión de describir, siendo su finalidad esencial, e incluso única, conseguir la devolución del IVA soportado en la construcción y ampliación del Hospital. Las consecuencias que señala el TJUE, coincide con el mandato que prevé el artº 15.3 de la LGT , "en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones". En principio, pues, debe ser excluida la sanción en estas conductas descritas por el TJUE que representen abuso de derecho, " la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción" , excepto que exista " una base legal clara y exenta de ambigüedad".

El problema, pues, radica en determinar si en nuestro ordenamiento jurídico existe una base legal clara y exenta de ambigüedad para sancionar la conducta que nos ocupa.

Históricamente el ejercicio de calificación para conseguir identificar en el ámbito fiscal las distintas conductas tendentes a la elusión o evasión fiscal, desde luego, no ha estado exento de dificultades, a veces insalvables, como queda reflejado en la jurisprudencia emanada de este Tribunal Supremo, valga de ejemplo la sentencia de 25 de octubre de 2005, rec. cas. 3794/1999, en la que contemplándose una indebida por aparente utilización de un negocio o contrato se considera que es casi innecesario tratar de subsumir el conjunto operativo llevado a cabo en la categoría de negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de Ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en la realidad lo único que se produce es un intento de obtener un tratamiento fiscal improcedente, en el caso que contemplaba la sentencia, al reparto de dividendos. En otras ocasiones, ante la dificultad de distinguir las distintas figuras en su proyección práctica, ante operaciones complejas con las que se pretende ocultar la ilícita finalidad perseguida, se ha prescindido de afinar la calificación que merecía dichas operaciones, se dice que en todas estas figuras, simulación, fraude de ley, negocio indirecto, negocio anómalo..., siempre existe un denominador común, se reconoce una simulación o engaño, poniendo el foco de atención en la artificiosidad de las operaciones para el cumplimiento de la finalidad reservada en el ordenamiento jurídico, se prescinde de analizar la verdadera naturaleza del supuesto contemplado, para decantar la corrección o no de la liquidación girada desde un punto de vista material, y en caso positivo, centrar el análisis en el alcance infractor de la conducta analizada desde una visión estrictamente de técnica sancionadora.

La sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2009 (rec. cas. 2824/2003) señala que con esta interpretación, conciliable con las consecuencias que respecto de las causas establece el artículo 1275 del Código Civil, "se pretende exclusivamente salvaguardar los intereses de la Administración tributaria, sin tener que recurrir a la figura del fraude de ley, en la que hay una causa típica, si bien el motivo, la intencionalidad es ir contra el espíritu y la finalidad de la ley. El negocio indirecto y el negocio en fraude de ley son conceptualmente distintos, si bien, puede un negocio indirecto, al igual que un negocio típico, ser realizado en fraude de ley (STS de 9 de octubre de 2010, re. cas. 6612/2003). Esta distinción conceptual permite que en un negocio indirecto pueda la Hacienda aplicar la norma fiscal sobre los efectos o resultados del negocio indirecto al margen y con independencia del concepto de fraude de ley. La viabilidad instrumental del negocio indirecto como figura apta para autorizar una calificación autónoma en el ámbito tributario, permite la correcta calificación del negocio jurídico y sus anomalías -con toda la relevancia que se quiera dar a la función económica perseguida- y, en consecuencia, el análisis técnico jurídico de la causa de los contratos y de las anomalías que en su configuración o exteriorización pudiera existir. En el negocio indirecto, la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados evidencia que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigido, pero como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos".

La Ley 58/2003 supone un notable esfuerzo en la dirección de intentar la clarificación de los distintos supuestos, su elaboración fue objeto de intensos debates. El artículo 15 vino a sustituir a la polémica figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria"; la Exposición de Motivos de la Ley se pronuncia en los siguientes términos: "se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del <<conflicto en la aplicación de la norma tributaria>>, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria".

No parece discutible el derecho de los contribuyentes a su planificación fiscal, el derecho a tomar decisiones que respetuosas con el marco legal tributario, le permita menor carga fiscal. La economía de opción supone, por tanto, la elección lícita de la alternativa que conlleve menor carga fiscal. Recordemos que el propio TJUE en la sentencia que venimos comentando, asunto HALIFAX, ya aventaba que existe una economía de opción y no elusión fiscal, cuando se pretenda conseguir una ventaja fiscal por parte del obligado tributario, pero siempre que esta no sea el objeto principal de la operación efectuada. Ahora bien, cuando esta decisión se adopta al límite, de suerte que sin infringir la ley soslaya su aplicación, es el caso de la elusión fiscal, o la vulnera directamente, es el caso de la evasión fiscal, con quiebra de principios y valores tales como la solidaridad de todos al sostenimiento de los gastos públicos, la justa distribución de la carga fiscal o, sobre todo, el respeto al principio de capacidad económica, el sistema se protege articulando mecanismos que procuran la tributación por los hechos imponderables realmente realizados -simulación- o por los que deberían de haber realizado -conflicto en la aplicación de la norma tributaria-, aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuesto de la imposición.

Entre estos mecanismos se suelen prever cláusulas generales o específicas. El artº 15 contempla un mecanismo general de antielusión, evitando las conductas abusivas, el artº 16 contempla un mecanismo antievasión, evitando las conductas conculcadoras de la norma tributaria.

Llegados a este punto, la formulación general del sistema ideado por la Ley 58/2003, ante las dificultades prácticas que suelen presentarse por la complejidad de las operaciones, en las que además es necesario desvelar un elemento subjetivo imprescindible cual es la intención de los intervinientes cuyo denominador común es la simulación, aún cuando dogmáticamente las distintas figuras que tienen su encaje en los citados arts. 15 y 16 son

reconocibles, las dificultades prácticas para afinar la calificación, en no pocas ocasiones, resultan insuperables, optándose, al igual que se hacía con la antigua normativa aplicable a estos supuestos, por identificar la conducta elusoria o evasoria y aplicar las consecuencias que a cada una reserva la ley. Ya este Tribunal se ha manifestado en ocasiones poniendo en evidencia las referidas dificultades, al considerar que el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y figuras afines, que pretenden la elusión de la aplicación de la norma fiscal mediante la creación de operaciones ficticias y que presentan una patología en la causa del negocio, con la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

Conviene traer de nuevo los términos de la sentencia HALIFAX, " procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad" , lo que nos lleva a considerar que los arts. 15 y 16 de la LGT presentan la suficiente ambigüedad como para excluir que pueda sancionarse la conducta que es objeto de análisis en el presente recurso. Así ateniéndonos al supuesto que analizamos, nos encontramos con operaciones ficticias que a pesar de ello han tenido un normal desarrollo en el tráfico jurídico desde la perspectiva civil, mercantil y laboral, que presentan una patología en la causa del negocio pues la causa de las mismas no se corresponde con la verdadera voluntad de los intervinientes, lo que conlleva el restablecimiento de la situación fiscal tratada de eludir, que la Sala de instancia ha definido como simulación relativa pero que ofrece serias dudas sobre si su correcto encuadramiento debió hacerse dentro del artº 16 de la LGT , -tal y como se nos ofrece en la normativa aplicable no aparece con la claridad que la ocasión demanda o que los supuestos de simulación relativa no tengan su acomodo en el artº 15 de la LGT - como se ha hecho por la Sala de instancia, como un caso de simulación de los contemplados en dicho precepto, o en el artº 15 de la LGT , como un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, lo que nos lleva a cuestionar la claridad de esta regulación en determinados casos, como el que nos ocupa, y con ello aplicando la doctrina del caso HALIFAX excluir la sanción impuesta.

Por todo ello, considero que debió estimarse parcialmente el recurso de casación y dejar sin efecto la sanción impuesta.

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.