

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078844

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 356/2016

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plan de Inspección. Inicio de las actuaciones en el año siguiente al de la orden de carga en Plan. El límite temporal de que el año de aprobación del Plan sea el de inicio de actuaciones no es requisito esencial. **Aplicación e interpretación de las normas. Simulación IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.** Operación de ampliación de capital, transmisión de participaciones y ulterior compra de edificio entre entidades vinculadas. La Inspección consideró que eran operaciones simuladas cuya finalidad era la obtención de un beneficio fiscal. La entidad defiende la sustancia económica de la operación: obtener fondos para la inversión productiva de un edificio destinado al arrendamiento. La prueba de indicios que utilizó la Administración requiere un mayor nivel de exigencia. No basta la prueba de los elementos base, sino que es preciso un juicio de inferencia por el que se llegue a una conclusión inequívoca. En este caso existe un cierto déficit de razonabilidad en las conclusiones de la Inspección, pues cabe tanto la de que existe simulación como lo contrario. Se estima el recurso. **Voto particular.** Considera que la operación realizada no puede ser objeto de calificación como simulación. Las operaciones realizadas eran realmente queridas, por lo que nos alejamos de la simulación. Lo que no es posible es que la AEAT utilice indistintamente la figura de la simulación, el fraude de ley o la calificación, a su albur y libre elección, en detrimento de las garantías del obligado tributario. La Inspección debió incoar el procedimiento de declaración de fraude de Ley.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), art. 170.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16 y 217.
Ley 230/1963 (LGT), arts. 24, 25 y 28.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000356 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02905/2016

Demandante: Fancar Inversiones, S.L

Procurador: D. MANUEL SÁNCHEZ PUELLES GONZÁLEZ CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

**D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA**

Madrid, a uno de julio de dos mil veinte.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 356/2016, promovido por el Procurador D. Manuel Sánchez Puelles González Carvajal, en nombre y representación de la entidad Fancar Inversiones, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 4 de febrero de 2016, por la que se desestimó la reclamación 2011/2014, interpuesta contra la liquidación, de fecha 22 de noviembre de 2013, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A02 71874696 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2006, y se estimó la reclamación 174/2014 interpuesta contra la sanción dimanante de dicha liquidación.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 4 de febrero de 2016, por la que se desestimó la reclamación 2011/2014, interpuesta contra la liquidación, de fecha 22 de noviembre de 2013, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A02 71874696 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2006, y se estimó la reclamación 174/2014 interpuesta contra la sanción dimanante de dicha liquidación.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la representación de la entidad recurrente, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional; y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Sánchez Puelles presentó escrito de demanda el 3/7/2017, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule la resolución recurrida y aquellos de los que ésta trae causa.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 12/7/2017, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Quinto.

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 12 de marzo de 2020, en que ha tenido lugar. Suspendida la deliberación por las incidencias derivadas del Covid-19, se señaló nuevamente el día 4 de junio 2020, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso y planteamiento de la parte actora.**

Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 4 de febrero de 2016, por la que se desestimó la reclamación 2011/2014, interpuesta contra la liquidación, de fecha 22 de noviembre de 2013, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, derivada del acta de disconformidad A02 71874696 por el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2006, y se estimó la reclamación 174/2014 interpuesta contra la sanción dimanante de dicha liquidación.

Los motivos impugnatorios de la demanda son los siguientes:

Nulidad del procedimiento inspector por incumplimiento del límite temporal del plan de inspección establecido en el artículo 170.5 del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD.1065/2007); en adelante RGAT.

Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria como consecuencia de incumplimientos procedimentales.

Nulidad de la valoración de operación simulada. Subsidiariamente, consideración de Fancar como sociedad patrimonial.

Incorrección del cálculo de intereses de demora.

Segundo. *Hechos y circunstancias que se desprenden del expediente administrativo.*

Conviene poner de relieve y precisar una serie de hechos, y actuaciones con relevancia tributaria, que se desprenden del procedimiento, y son necesarios para comprender la controversia. Solo mencionaremos aquellos que consideramos esenciales.

El obligado, desde su constitución en 1994, explotaba un hotel en Madrid en un edificio de su propiedad, siendo ésta su actividad principal.

En 2006 transmitió el inmueble por importe de 36.000.000€, junto con otros inmovilizados relacionados con el negocio por importe de 3.559.248,00€, obteniendo una plusvalía de 33.626.669,56€, declarada en el impuesto sobre sociedades (IS) 2006.

También en 2006 adquirió acciones de la sociedad Azca 97 Hoteles, S.A (actualmente Fancar oficinas, S.l.) por importe de 26.000.001,50€, suscribiendo la totalidad de las acciones procedentes de la ampliación de capital llevada a cabo por esta última, en la que ya participaba en un 99,70%, del capital social, pasando a tener el 99,99%.

Para el desembolso de dichas acciones utilizó la combinación de aportación no dineraria, y entrega en metálico:

6.051.902,35€ en participaciones de la entidad Abante Tesorería Dinámica FI.

744.383,41€ en participaciones de la entidad Abante Rentabilidad Absoluta.

5.02.062,71 en participaciones de la entidad CAF Arbitr Var 2.

2.035.387,24€ en participaciones de la entidad CAF Dynarbitrage Var 4.

12.141.265,79€ en efectivo.

Posteriormente la entidad AZCA 97 Hoteles S.A. adquirió un edificio de oficinas en la calle Anabel Segura, en Alcobendas, Madrid, por importe de 12.339.302,00€, procediendo a su acondicionamiento para alquiler.

En la declaración del IS 2006 el obligado se acogió al beneficio fiscal regulado en el artículo 42 TRLIS, deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, por importe de 4.426.230,44€.

La Inspección rechazó esta deducción en una primera regularización llevada a cabo mediante liquidación de 4 de mayo de 2011, al haber simulado el obligado el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 42.3b) del TRLIS, para beneficiarse indebidamente de la misma, constituyendo, tanto la operación de ampliación de capital llevada a cabo por la sociedad AZCA 97 Hoteles S.A., entidad instrumental del contribuyente, como la posterior adquisición del inmueble de oficinas, negocios sin causa, esto es, simulados.

Frente a esta liquidación (y la sanción correspondiente) se interpuso la reclamación 4844/2011, que fue estimada por resolución del TEAC de 24 de abril de 2013, anulando tanto la liquidación como la sanción, ordenando la retroacción de actuaciones para que se llevara a cabo el trámite administrativo omitido, y, en su caso, se dictara nueva resolución. Frente a esta resolución se dictó nuestra SAN de 14 de julio de 2016 (rec.nº.429/2013), desestimando el recurso interpuesto por Fancar; esta sentencia, a su vez, fue confirmada por el TS en sentencia de 20 de febrero de 2018, recurso nº.2858/2016, -ECLI: ES:TS:2018:478-, desestimando el recurso de casación y los motivos impugnatorios que lo fundaron, algunos de ellos repetidos en este proceso (prescripción y caducidad).

Con fecha 22 de noviembre de 2013, la Delegación Especial en Madrid de la AEAT, dictó acuerdo de ejecución de la anterior resolución del TEAC, y nueva liquidación, contra la que interpuso la reclamación 2011/14 (además de la 174/14, referida a la sanción anudada a la liquidación, que ha sido estimada por la resolución del TEAC que nos ocupa), desestimada por la resolución del TEAC, de 4 de febrero de 2016, cuya legalidad juzgamos en este proceso.

Tercero. *Nulidad del procedimiento inspector por incumplimiento del límite temporal del plan de inspección establecido en el artículo 170.5 del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD.1065/2007); en adelante RGAT.*

Al respecto de esta cuestión, la demanda aduce que las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el día 7 de mayo de 2010; sin embargo, la orden de carga en el plan de inspección del obligado está fechada el 20 de abril de 2009, de donde deduce, por aplicación del artículo 170.5 del citado RGAT, que se ha producido una irregularidad invalidante y, por tanto, todo el procedimiento administrativo y su resultado ha de ser anulado.

Este argumento o motivo impugnatorio no fue planteado ante el TEAC y por ello la contestación a la demanda solicita sea considerado como desviación procesal, al haber sido introducido por primera vez en la demanda.

Sin necesidad de recordar, por ser de sobra conocida, la doctrina sobre el carácter revisor de esta jurisdicción, que resalta que el proceso contencioso administrativo no es una instancia nueva, sino un verdadero proceso cuyo objeto son las pretensiones que se deducen frente a un acto administrativo, para rechazar este óbice basta con observar el contenido del artículo 56.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa : "...en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", porque con la introducción de este argumento nuevo no se modifica la pretensión actora, que sigue siendo la anulación de la liquidación, sino simplemente se adiciona un nuevo argumento que sustenta su pretensión, frente al cual la parte demandada ha podido desplegar toda la defensa que conviniera a su derecho, como efectivamente lo ha hecho.

Y abordando la virtualidad anulatoria que atribuye la demanda al incumplimiento del requisito de anualidad previsto en el mencionado artículo 170.5 RGAT "el plan o los planes parciales de inspección recogerán los programas de actuación, ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse actuaciones inspectoras en el año de que se trate", basándose en dos sentencias de este Tribunal, lo cierto es que esa consecuencia anulatoria ha sido negada por el Tribunal Supremo en la STS de 27 de noviembre de 2017, ECLI:ES:TS:2017:4325, que entiende, en esencia, que ese límite temporal no es un requisito esencial para el procedimiento de inspección, por lo que, si no resulta observado, no genera una nulidad de pleno derecho de las actuaciones de inspección. Para el TS, el plazo del artículo 170.5 RGGIT de 2007 de inicio de las actuaciones, está dirigido a ordenar la actividad propia de la Administración y es, por tanto, una norma interna de carácter organizativo. Y, situado dialécticamente en la hipótesis de que ese artículo 170.5 RGGIT contiene una regla temporal en virtud de la cual, efectuada la selección del contribuyente mediante la emisión de una Orden de carga que lo incluya en un concreto Plan anual, el procedimiento de inspección ha de ser iniciado antes de que finalice el año natural a que corresponde el Plan, entiende que ese plazo no sería esencial, y que, por ello, su incumplimiento, solo determinaría una irregularidad no invalidante, por aplicación de lo establecido en el artículo 63.3 de la Ley 30/1992.

Se desestima este motivo.

Cuarto. *Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al IS 2006.*

Como hemos avanzado, esta cuestión ya fue planteada por la entidad actora en el anterior recurso ante nosotros (rec.nº.429/2013) frente a la primera liquidación (4 de mayo 2011), y frente a la resolución del TEAC (reclamación 4844/2011), que, por resolución de 24 de abril de 2013, la anuló, y ordenó la retroacción de actuaciones para que se ofreciera al obligado el trámite omitido (art. 188.3 RGAT), y pudiera hacer alegaciones a la nueva propuesta de liquidación.

Nuestra SAN de 14 de julio de 2016 decidió este proceso, y desestimó el recurso interpuesto por Fancar, rechazando que hubiera habido prescripción del derecho de la Administración a liquidar, y confirmando la resolución del TEAC, y, por ende, la retroacción por razones formales, para evitar la indefensión del obligado. Esta sentencia fue, a su vez, confirmada por el TS en sentencia de 20 de febrero de 2018, recurso nº.2858/2016, -ECLI:ES:TS:2018:478-, desestimando el recurso de casación, y los motivos impugnatorios que lo fundaron, algunos de

ellos repetidos en este proceso (prescripción y caducidad), que por tanto ya han obtenido la respuesta adecuada, y nos releva de pronunciarnos.

Con esta nueva alegación de prescripción, sin apenas desarrollo argumentativo, se introduce la distinción de si la primera liquidación fue nula o simplemente anulable, y de ello extrae la consecuencia (así lo interpretamos nosotros) de que, al ser nula la liquidación de 4 de mayo de 2011, no pudo atribírsele efecto interruptivo alguno sobre el plazo de prescripción; pero lo cierto es que en nuestra anterior sentencia (tan mencionada) ya afirmamos que la liquidación de 4 de mayo de 2011 supuso el acto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar el IS 2006, y esta afirmación constituye cosa juzgada; y por otra parte, no hicimos (ni tampoco el Tribunal Supremo) distinción alguna entre nulidad y anulabilidad, sino que consideramos ajustado a derecho la anulación, y retroacción de actuaciones para cumplimentar el trámite omitido, tras lo cual, cumpliendo las exigencias del artículo 150.5 LGT, se dictó la nueva liquidación, que ahora enjuiciamos, y consideramos ajustada a derecho, si es que en el fondo de este motivo impugnatorio estuviera la vulneración de este precepto, que, como hemos dicho, no ha sido convenientemente argumentado.

Se desestima este motivo.

Quinto. Nulidad de la valoración de operación simulada.

Bajo diversos argumentos conexos, falta de prueba, insuficiencia de la prueba de indicios, falta de razonabilidad de las conclusiones, etc, en este motivo se recoge el meollo de la impugnación, y de los argumentos que sustentan la pretensión actora: la inexistencia de simulación.

Recordemos que la regularización que dio origen a este litigio consistió en negar la deducibilidad en el IS de 2006 de la reinversión de los beneficios extraordinarios obtenidos por la entidad Fancar Inversiones por la venta del hotel Orense de su propiedad, en la compra de participaciones sociales puestas en circulación, en diciembre de 2006, en la operación de ampliación de capital de la entidad vinculada AZCA 97.

La liquidación, y los subsiguientes acuerdos, negaron esta posibilidad al considerar que la ampliación de capital, la compra de las participaciones, y la ulterior compra del edificio de oficinas por parte de ACZA 97 (denominada después Fancar Oficinas) fue una operación simulada, como artificio para poder deducirse en 2006 la reinversión de beneficios extraordinarios, y realizar la operación disimulada, esto es la compra del edificio de oficinas, porque, a su juicio, la verdadera operación fue la compra de ese edificio de oficinas no por Fancar Oficinas, sino por Fancar Inversiones.

Por tanto, lo relevante para resolver este punto del debate es si se ajusta o no a derecho aquella calificación como operación simulada de todo ese entramado, compuesto por las tres operaciones mencionadas.

Al respecto del concepto de simulación, regulado por la Ley General Tributaria de 2003, conviene recordar la doctrina contenida en los siguientes pronunciamientos del Tribunal Supremo:

1. En relación con el concepto de simulación, la STS de 4 de noviembre de 2015 (RC 100/2014), después de citar literalmente el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece: "El precepto legal no da un concepto propio de la simulación, por lo que hay que acudir al concepto de la misma según el Derecho Civil.

En este sentido, la simulación supone siempre una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, pues las partes no quieren en realidad celebrar el negocio jurídico que dicen celebrar (simulación absoluta) o quieren celebrar otro distinto del formalizado (simulación relativa). Los efectos de la simulación se reconducen a través de la figura de la causa, de tal forma que si existe simulación absoluta, la carencia de causa (o su ilicitud ex artículo 1275 del Código Civil) hacen que el negocio celebrado no produzca efecto alguno, refiriéndose también el mismo texto legal a la falsedad de la causa en los negocios jurídicos, que "dará lugar a su nulidad" - En cambio, en el caso de la nulidad relativa, los efectos producidos no son los del negocio de cobertura o aparente y si los del negocio encubierto o disimulado".

2. Sobre la idoneidad de las presunciones judiciales a efectos de calificar la simulación relativa del negocio. El Tribunal ha reconocido en numerosas sentencias la necesidad de este tipo de pruebas, y su idoneidad.

Así, la sentencia nº 422/2016, de 24 de febrero (RC 948/2014) señala en su Fundamento Sexto: "2.- Quejas idénticas hemos rechazado en las dos sentencias, ya citadas, de esta misma fecha, en los recursos de

casación 4044/2014 y 4134/2014 , interpuestos por Dorna Sports, S.L. En la primera de ellas (FJ 6º.2), hemos explicado: B) Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca (artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que, a partir de un hecho probado, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC).

En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba. (...). C) La simulación relativa es una figura jurídica especialmente compleja, más, incluso, que la simulación absoluta. En este caso la simulación, por sí misma, no califica peyorativamente a lo simulado, pero resulta ser un procedimiento contrario al ordenamiento jurídico que suprime la presunción de existencia y licitud de la causa (artículo 1276 CC). El Tribunal Constitucional y este mismo Tribunal ha afirmado con reiteración la validez de la prueba indiciaria, incluso para desvirtuar la presunción de inocencia. Y este medio de probatorio cobra singular relevancia en los supuestos en que se trata de descubrir la verdadera naturaleza de la causa de los negocios realizados, en cuanto requiere averiguar el elemento interno de las relaciones humanas, mantenido, de forma deliberada, oculto o disimulado. En el presente caso, ya hemos señalado que el Tribunal de instancia utilizó válidamente las presunciones judiciales, de acuerdo con las exigencias del artículo 386 LEC . Pero, además, dicho órgano judicial acudió, sin reparo alguno desde la perspectiva de la lógica y la razonabilidad, a otros medios de prueba y otras presunciones. (...) En consecuencia, también procede desestimar este grupo de motivos".

Vaya por delante que todas las transmisiones, adquisiciones y operaciones de compra de participaciones, y de edificios, etc, efectuadas entre las dos entidades vinculadas, o por ellas, que fueron consideradas simuladas, fueron formalizadas ante notario, en escritura pública, sin que se pusiera objeción alguna, por parte de la Administración tributaria, respecto de cualquiera de sus elementos.

Siguiendo esa línea jurisprudencial, la Administración tributaria reconoció que en el ámbito de la simulación resulta de difícil encaje probatorio, por no decir imposible, una prueba que no sea la indirecta; y por ello acudió a expresar los indicios sobre los que sustentó su juicio de inferencia o de valor, esto es, la existencia de simulación en la operación de compra de las participaciones sociales, aunque también lo extendió a la compra del edificio destinado al alquiler de oficinas.

La finalidad que, a juicio de la Inspección, persiguió esta simulación negocial es descrita diciendo (folio 26 de la liquidación) que: "a la vista de los mencionados hechos, esta Inspección considera probado que la operación de ampliación de capital llevada a cabo por la sociedad Azca 97 Hoteles S.A., constituye un negocio sin causa, puesto que resulta claro que el obligado tributario no tenía intención de reinvertir el importe obtenido en las transmisiones onerosas llevadas a cabo, sino que la única finalidad fue obtener un beneficio fiscal que se concreta en disfrutar de forma ilícita, y artificiosa en 2006 de la deducción por reinversión por medio de la sociedad vinculada Azca 97 Hoteles S.A., produciendo un daño a tercero que es la Hacienda Pública".

Esta es, en esencia, la argumentación de la resolución recurrida, por supuesto arropada con una explicación academicista de lo que se entiende por simulación, y sus diferentes clases, y, sobre todo, revestida de un razonamiento, que se apoya en la prueba de indicios, aparentemente muy sólidos, para sostener que todo fue

un artificio, y que la verdadera voluntad fue deducirse en 2006 los beneficios extraordinarios que había obtenido, en el mismo ejercicio, por la venta del Hotel Orense.

La liquidación, y el TEAC, se basaron en una serie de datos o elementos de hecho, debidamente contrastados, de los que dedujeron, mediante un enlace racional, y lógico, que la verdadera intención de llevar a cabo esta operativa fue obtener ilícitamente la deducción, que de otro modo no habría conseguido.

La demanda, por el contrario, desmonta uno a uno los diferentes argumentos que condujeron a la deducción, a la inferencia de que hubo simulación.

Como indicios de que esta operación se hizo con el ilícito designio (descrito), se señalaron los siguientes:

-Existencia de vinculación entre ambas entidades, Fancar Inversiones S.L, y Azca 97 Hoteles, S.A., más tarde Fancar Oficinas, S.L. Este hecho es incuestionable; antes de la ampliación de capital, la participación de la primera en la segunda era del 99,70%, y tras la ampliación de capital del 99,97%.

-Los propietarios o titulares únicos de ambas entidades, es la familia Pérez Castro, padres e hijos.

-Azca 97 era una entidad vacía. Antes de la ampliación de capital realizaba únicamente la actividad de contratación de personal de oficios (camareros, ayudantes, limpiadoras, camareras de pisos, etc), exclusivamente para la cafetería del hotel Orense, propiedad de Fancar Inversiones. Y le facturaba por ello, dentro del concepto de prestación de servicios, una cantidad que era igual al importe de los gastos de personal (sueldos, seguridad social), asesoría fiscal, laboral, y otro gasto residual.

-El activo de Azca 97 está compuesto únicamente por los bienes que Fancar Inversiones entregó para la suscripción de la ampliación de capital, es decir, el capital que Fancar utilizó para llevar a cabo la reinversión, procedente de la venta del Hotel Orense. Esto supone, a juicio de la Inspección un mero desplazamiento patrimonial.

-La ampliación de capital de Azca 97 de 60.101€ a 26.060.102€ se considera desproporcionada para una empresa cuya actividad consistía en la contratación de personal de oficios para la cafetería del Hotel Orense.

-Existe una coincidencia casi total entre el importe percibido por Azca 97, como consecuencia de la ampliación de capital el 29/12/2006 (12.141.265,79 €) y el precio de adquisición del edificio de oficinas el 17/9/2007 (12.472.300,63€).

-La reinversión en participaciones de una sociedad instrumental de Fancar Inversiones no aporta nada nuevo, ya que Azca 97 (Fancar oficinas) constituye una entidad al servicio de la anterior o viceversa.

-Desde que adquirió el edificio de oficinas (2007), los ingresos de Azca 97 provienen del alquiler del mismo; y la casi totalidad de los ingresos de Fancar Inversiones provienen de la prestación de servicios auxiliares, y de asesoramiento inmobiliario a la anterior, de donde deduce la Inspección que realmente sólo hubo un cambio de roles, inversión de papeles o de posiciones.

De ello, concluye la liquidación: "si analizamos la operación descrita lo que realmente se produce es un desplazamiento de recursos desde Fancar Inversiones a la sociedad Azca 97, que no responde a la razón económica que subyace en el beneficio fiscal, sino que es un mero traslado de titularidad, con el que únicamente se ha querido evitar el pago del impuesto, es decir, no ha servido para financiar inversiones productivas en elementos patrimoniales, puesto que ambas entidades están vinculadas, compartiendo los mismos administradores".

La demanda rechaza fundamentalmente no tanto la existencia de los hechos base, sobre los que se asentó el juicio de inferencia de la Inspección, sino las conclusiones, las inferencias que de cada uno extrajo la Administración Tributaria. El rechazo lo hizo de manera pormenorizada, examinando uno a uno los indicios expuestos por la Inspección.

En esencia y resumidamente, el examen es el siguiente:

En cuanto a la finalidad de la operación.

La demanda sostiene que, una vez se vendió en 2006 el hotel Orense, que constituía la principal fuente de ingresos, y de actividad de ambas sociedades (Fancar Inversiones y Azca 97), la operación de ampliación de capital, y suscripción de las acciones del mismo, se hizo por motivos económicos, consistentes en separar las nuevas líneas de negocio, promoción inmobiliaria, y arrendamiento, que seguirían las dos entidades del Grupo Fancar: Fancar Inversiones se dedicaría al negocio inmobiliario; Fancar Oficinas al arrendamiento de inmuebles.

Por tanto, defiende la sustancia económica de la operación, que, a su juicio, constituye una inversión productiva, como se ha demostrado con el paso del tiempo, puesto que aún hoy Azca 97 (Fancar Oficinas) sigue explotando como arrendador el edificio de oficinas que adquirió para llevar a cabo esta línea empresarial.

Esta estrategia empresarial, sostiene la demanda, partió de una realidad societaria, y se materializó en diversas decisiones, todas ellas contrastadas, y no discutidas por la Administración.

Esta interpretación sostenida por la demanda, apoyada también en los mismos elementos de hecho de los que parte la Inspección, pero interpretados de manera diferente, se complementa con estos otros hechos, incontrovertidos:

El 11 de octubre de 2006, tras la venta del hotel, y antes de la compra de las participaciones, como primer paso para el desdoblamiento del negocio (mencionado), Fancar Inversiones adquirió, por importe de 2.100.000€, un solar para su promoción urbanística, mediante la construcción de viviendas, y su posterior venta. Por esa razón no acreditó deducción alguna por la reinversión, habida cuenta que consideró el solar como existencias, y no como inmovilizado.

En marzo de 2007, Azca 97 cambió su denominación social por la de Fancar Oficinas.

El 17 de septiembre de 2007, Fancar Oficinas adquirió (por 12.339.302 euros) un inmueble de oficinas para su arrendamiento, compra que se financió con los fondos aportados por Fancar Inversiones al suscribir la ampliación de capital.

Desde el año 2008 hasta el 2017 (última fecha en la que se han podido incorporar documentos a este proceso) Fancar Oficinas sigue explotando en arriendo dicho edificio de oficinas.

La entidad actora mantuvo relaciones con empresas inmobiliarias a fin de encontrar un inmueble para poner en marcha esta doble línea de actividad.

El 1 de febrero de 2007, por tanto, antes de adquirir el inmueble, se dio de alta en Fancar Oficinas a un trabajador para realizar las tareas administrativas propias del arrendamiento de oficinas, con carácter preparatorio de dicha actividad.

De ello concluye la demanda que, si Fancar Inversiones destinó parte de los beneficios obtenidos en la venta del hotel Orense en la ampliación de capital de Azca 97, no fue con otra finalidad que la de dotarla de suficiente liquidez, a fin de que esta compañía adquiriera inmuebles de oficinas para su explotación, mediante la efectiva realización de la actividad de arrendamiento. Por eso no resulta desproporcionada dicha ampliación de capital, como sostiene la Inspección, sino necesaria para realizar la inversión.

La demanda, desmontando la valoración indiciaria, y algunas de las afirmaciones que la sustentan, sostiene que antes de la ampliación de capital, Azca 97 no era una sociedad vacía, o sin actividad, sino que, vinculada a Fancar Inversiones, desde el 2002 desarrollaba su actividad prestando servicios al Hotel Orense, por tanto, en favor de Fancar Inversiones, contratando el personal, etc. Estos servicios fueron prestados de manera continua mientras duró la explotación del Hotel Orense. Una vez transmitido el Hotel Orense, y todo el personal de Azca 97 adscrito a dichos servicios, en junio de 2006, obviamente ésta cesó su actividad original, siendo ésta inactividad una de las razones de poner en marcha la estrategia empresarial, que justifica la ampliación de capital, y toda la operativa que la Inspección consideró simulada.

Ciertamente hubo una traslación de recursos desde una a otra entidad, pero fue por la necesidad de iniciar esta nueva línea empresarial, y adquirir un inmueble de oficinas para su arrendamiento.

En definitiva, los indicios manejados por la Administración no desvirtúan, en absoluto, que la forma jurídica empleada por los contratantes (la ampliación de capital) resultaba idónea para la consecución de los fines de naturaleza económica realmente pretendidos con la operación, concretados en este caso en la consecución de fondos para destinarlos a su inversión productiva, consistente en la compra de edificio de oficinas para su explotación, en régimen de arrendamiento, y no a la exclusiva intención de obtener un beneficio fiscal im procedente.

Llegados a este momento del razonamiento, aún admitiendo la dificultad probatoria que presentan los supuestos de simulación, cabe afirmar que la prueba de indicios requiere un mayor nivel de exigencia, que el expuesto por la Inspección en este caso.

Los indicios tomados en consideración son muy poco sólidos, individualmente considerados; no justifican, ni siquiera en una valoración de conjunto, con arreglo a las reglas del criterio humano, la conclusión simulatoria que hizo la Inspección, al no existir un enlace lógico entre todos los hechos demostrados que hemos visto, y el que se trata de deducir, es decir, la consecuencia lógica, o lo que es lo mismo la simulación.

En efecto, consideramos un cierto déficit de razonabilidad en las conclusiones alcanzadas por la Inspección, porque de los indicios destacados por la Administración Tributaria, no sólo se puede extraer la conclusión que ésta sostiene, es decir, que hubo simulación, sino también la conclusión contraria, es decir, que fue una operación que respondió a las razones empresariales manifestadas por la sociedad actora.

No basta, pues, con la prueba de los elementos base (esta prueba, indudablemente existe), sino que es preciso que, mediante un razonamiento deductivo, un juicio de inferencia, se llegue a una conclusión inequívoca.

Por el contrario, si la conclusión es dudosa, y equívoca, o bien el razonamiento, con idéntica racionalidad, se presta a llegar a varias conclusiones, diferentes las unas de las otras, -la de la Administración y la de la entidad recurrente-, no hay ninguna razón para inclinarse por la que sostiene la Administración, -y no por la sostenida por la parte actora-, porque se convierte en una prueba indiciaria endeble, insuficiente para arrumbar un derecho básico del Estado social y de derecho, cual es la libertad empresarial, la libertad para fundar empresas y llevar a cabo la estrategia empresarial que quiera el empresario, dentro del ordenamiento jurídico, y los principios constitucionales que lo rodean.

Ciertamente, puede sostenerse, como hace la Inspección, que Fancar Inversiones pudo haber comprado directamente el edificio de Oficinas, obviando la intermediación de Azca 97, pero también puede sostenerse, admitirse, y aceptarse que empresarialmente a Fancar Inversiones le interesara más, desde el punto de vista empresarial, mantener activas dos sociedades (como ha explicado) y que Azca 97, con su nueva denominación, se encargara de la explotación del arrendamiento. Por tanto, no es razonable anudar necesariamente a ningún artificio o voluntad ilícita desdoblarse las líneas de negocio en dos empresas; evidentemente, pudieron realizarse por una sola empresa, pero eso a nosotros y a la Administración Tributaria no nos incumbe, sino que queda dentro del ámbito de la libertad de empresa.

No pueden tomarse las afirmaciones valorativas de la liquidación, y del TEAC sin un examen crítico: no se puede afirmar que la suscripción de la ampliación de capital no aportaba nada, cuando la entidad explica, y da razones perfectamente asumibles desde una perspectiva empresarial; aportaba esa nueva línea empresarial, continuada en el tiempo, antes, y después de haberse producido el procedimiento inspector, apoyada en hechos demostrados. No es indiciario de nada que desde que se vendió el hotel Orense hasta que se adquirió el edificio de oficinas, Azca 97 no tuviera actividad alguna. Ya se ha explicado; es obvio, y si acredita algo, es justamente la tesis que sostiene la demanda.

Indudablemente, puede afirmarse que, si la venta del hotel Orense fue en 2006, y la compra del inmueble de oficinas fue en 2007, Fancar Inversiones no habría podido deducir la reinversión de los beneficios extraordinarios en 2006, y que por eso intermedió la ampliación de capital, y su suscripción para poder llevar a cabo esa deducción.

Pero también puede argumentarse que Fancar Inversiones no tenía ninguna necesidad de llevar a cabo este operativo artificioso (según la Administración Tributaria) para acogerse a la deducción en 2006; podía haber enajenado antes el Hotel, y/o la adquisición del edificio de oficinas, a lo que se podrá responder, con acierto, que no se puede retroceder el tiempo, y las cosas fueron como fueron; y esto mismo se puede contraargumentar respecto de la conclusión de la Inspección: las decisiones empresariales de establecer las dos líneas fueron las que fueron, se plasmaron en los hechos que han quedado acreditados, y de ellos no cabe deducir inequívocamente que se hizo con la finalidad de obtener un beneficio fiscal que de otro modo no hubiera obtenido, porque, en contra de esa conclusión, sí lo podría haber obtenido de otro modo, -ya lo hemos dicho-, también al alcance de la empresa recurrente.

No se puede afirmar, como hace la Inspección, que la realidad demuestra que Azca 97 no es más que una entidad instrumental de Fancar Inversiones, que se utiliza por los gestores de ambas para la consecución de distintos objetivos, por el hecho de que la facturación se limitara al importe de los gastos y poco más (gasto residual, dice la Inspección), y que entre estos objetivos estuviera defraudar a la Hacienda en 2006, cuando la vinculación entre ambas, y la prestación de servicios data de 2002; habrá que aportar algún razonamiento adicional, si es que lo hubiera.

Tampoco es indicio de nada el hecho de que los ingresos de Fancar Oficinas provengan del alquiler del edificio de oficinas, pues esa era la finalidad de la operación; y, por tanto, si sirven para extraer una conclusión, es precisamente reafirmar el sustrato económico de la operación, y la diversificación de la línea de negocio.

El único elemento débil del razonamiento de la demanda, para contrarrestar las conclusiones de la Administración, podría ser el referido a si en verdad Fancar Inversiones se dedicó a la actividad inmobiliaria, -la doble línea de negocio-, puesto que está acreditado que Fancar Oficinas compró un inmueble de oficinas, y lo

arrendó, y lo sigue gestionando, y Fancar Inversiones, antes de la suscripción de la ampliación de capital, adquirió un inmueble para construir viviendas, etc, -que no lo utilizó para llevar a cabo la deducción por reinversión, precisamente porque lo consideró existencia, y no inmovilizado, por la finalidad que se le pretendía dar-.

Respecto de ello, respecto de la actividad de promoción inmobiliaria de Fancar Inversiones (dado que la demanda afirma que aún hoy estaban pendientes de venta las viviendas construidas), tanto la liquidación como el TEAC nada averiguaron, ni esclarecieron.

No basta con afirmar, como hace la liquidación, que "...para ser cierto (se refiere a la doble línea de negocio, como justificación de la reinversión) deberían haber cambiado formal y materialmente de actividad ambas entidades, de tal manera que la primera se dedicaría a la actividad inmobiliaria y la segunda al alquiler de oficinas...".

Habría que haber profundizado en el único de los indicios (añadimos nosotros) que podría haber resultado verdaderamente consistente para afirmar la falta de verdadera sustantividad de la operativa societaria; indicio que, por cierto, es al que menos trascendencia ha dado la demanda, y que pasó por alto la Administración tributaria, lo que revela que el criterio humano es muy difícil de reconducir a parámetros aprehensibles, de ahí la enorme dificultad de concluir afirmando voluntades negociales de uno u otro tipo.

Tampoco es suficiente que el objeto social, y el IAE sean coincidentes en ambas empresas, porque esto no desacredita que la segunda se dedicó (y aún se dedica) al alquiler de oficinas, como lo ha reconocido la propia Inspección, y respecto a la actividad inmobiliaria de Fancar Inversiones, nada se ha puesto de relieve, ni siquiera el destino dado al inmueble adquirido en 2006 para esos fines, limitándose la liquidación a decir: "...de momento no se conoce ningún supuesto en el que haya ejercido esa presunta actividad inmobiliaria", cuando, como acabamos de decir, la demanda ha afirmado que construyó viviendas, que aún hoy están a la venta, salvo la afirmación de que los ingresos de Fancar Inversiones procedían de la prestación de servicios a Fancar oficinas, lo que es insuficiente para arrumbar la argumentación de la demanda, que es, a nuestro juicio, lo suficientemente sólida como para sobreponerse a la endeble conclusión de la liquidación, y del TEAC, que, por tanto, procede anular, estimando el recurso interpuesto.

Esta decisión nos releva de la necesidad de pronunciarnos sobre los restantes argumentos impugnatorios, esto es, sobre si Fancar Inversiones era una sociedad patrimonial, que, obviamente era una pretensión subsidiaria, y sobre el cómputo de los intereses de demora, que ya no tendrán que computarse.

Sexto. Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, estimándose íntegramente la pretensión actora y no existiendo otros elementos de los que deducir la existencia de serias dudas de hecho o de derecho, procede imponer las costas a la Administración demandada.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 356/2016, interpuesto por la entidad Fancar Inversiones, S.L. contra la resolución del TEAC, de 4 de febrero de 2016, ya mencionada, que anulamos, así como la liquidación que subyace, por no ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas a la Administración demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Que formula el ILTMO SR. MAGISTRADO D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA a la sentencia de fecha 1 de julio de 2.020 pronunciada en el recurso nº 356/2016, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Aceptando los hechos relatados en la sentencia impugnada, sin embargo, lamento tener que discrepar del parecer de la mayoría al entender que debió ser estimado el recurso contencioso-administrativo, pero por otras razones diferentes a las expresadas, por lo que se debió haber debido seguir el expediente de fraude de ley, en vez de apreciar la existencia de simulación. Y ello en virtud de estos

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la Resolución del TEAC de fecha 4 de febrero de 2.016 que desestima la reclamación nº2011/2014, confirmando la liquidación impugnada y estima la reclamación nº174/2014, anulando el acuerdo sancionador impugnado de conformidad con lo establecido en el fundamento de derecho décimo-séptimo de dicha resolución.

Segundo.

La cuestión central que se plantea en el presente recurso contencioso-administrativo viene dada por dos consideraciones relevantes; la primera va referida a la existencia de un motivo económico válido en los negocios celebrados por parte de la recurrente, y en segundo lugar, si el recurso a la simulación es suficiente para regularizar la deuda tributaria contraída por la obligada tributaria.

A la primera de las cuestiones contesta correctamente la liquidación impugnada de fecha 4 de mayo de 2011, teniendo en cuenta, a mi modo de ver, no tanto los elementos fácticos expresados en el folio 18 si no el contenido expresado en el folio 20 de la mencionada liquidación. Nada debe objetarse a la existencia de vinculación entre la sociedad FANCAR INVERSIONES y AZCA 97 HOTELES, así como a la ampliación de capital realizada por ésta última, así como a la reinversión en participaciones de la sociedad instrumental. Sin embargo, lo relevante es lo que se expresa en el folio 20 del acuerdo de liquidación, cuando se indica que la supuesta división del objeto social de las dos sociedades, entre lo que constituye actividad de promoción y actividad de arrendamiento de oficinas no se ha visto reflejada en el volumen de negocios, siendo así que FANCAR OFICINAS se limitó prácticamente a mantener las inversiones financieras temporales, no destinando realmente los fondos recibidos al desarrollo de las actividad económica. Esto, a mi modo de ver, es lo que resulta relevante, además de que la sociedad FANCAR INVERSIONES, prácticamente, no se dedicó a la actividad de promoción en los ejercicios en cuestión, a la que según la actora respondía la estrategia empresarial del grupo.

Tercero.

Presupuesto lo anterior, sin embargo, considero que la operación realizada por la actora no puede ser objeto de calificación como de una simulación como instrumento para llevar a cabo la regularización de la deuda tributaria. Simulación, calificación y fraude de ley son institutos jurídicos distintos, como lo reflejan los art.13, 15 y 16, de la Ley General Tributaria, lo cual no es una decisión caprichosa del legislador, toda vez que ya tenía su amparo en la regulación anterior, recogida en la Ley 230/1963, modificada en 1995, cuando de la misma manera se distinguían los tres institutos en los art.24, 25, y 28.2 de dicha Ley.

Y es que hasta la reforma operada en 2015, Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la diferenciación entre simulación y fraude de ley tenía una clara relevancia, no solamente por la imposición de sanción en el primero de los casos y no en el segundo, sino por la necesidad de acudir al expediente de fraude de ley al que hace referencia la propia LGT 58/2003, lo que se desarrolla en el artículo 159. El propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de noviembre de 2007, recurso 2724/2002, se refería a la necesidad del expediente de fraude de ley cuando concurren los presupuestos que lo justifican, y que se consideró necesario para regularizar una deuda tributaria en la que no se consideraban deducibles determinadas cuotas. Esta doctrina posteriormente fue modificada por el Tribunal Supremo, pero se mantuvo en los votos particulares del Magistrado Sr. Emilio Frías Ponce recogidos en las sentencias de 30 de mayo de 2011, recurso 1061/2007, y en la STS de 24.2.2016, recurso 4134/2014. Por consiguiente, el recurso a la simulación, a la calificación o al fraude de ley no es disponible o intercambiable por la Inspección Tributaria o por los Tribunales de Justicia, o económico- administrativos, porque el procedimiento es, en términos de la dogmática alemana, presupuesto, garantía y límite de la actuación de la Administración Tributaria, y por tanto, indisponible por aquélla.

Cuarto.

El art.15 de la LGT 58/2003, que prevé el conflicto en la calificación de la norma, sigue el precedente del art.42 de la Ordenanza Tributaria alemana. Es procedente, entrar en el examen de esta figura jurídica, para la resolución del presente recurso.

En el ámbito del negocio jurídico en fraude de ley, la doctrina civilista mayoritariamente lo incluye en el capítulo de los negocios jurídicos anómalos, como una modalidad de los denominados negocios indirectos - en virtud de los cuales se pretende indirectamente el resultado propio de otro negocio distinto del realizado-, si bien esta categoría se presenta con carácter general embebiendo diversas figuras jurídicas entre las que se encuentra el negocio simulado (en el que existe una apariencia negocial sin voluntad negocial alguna, como es el caso de la simulación absoluta, o por el contrario se quiere otro negocio jurídico distinto del verdaderamente manifestado), siendo preciso que concurren los requisitos de validez exigidos por el ordenamiento jurídico para que el negocio simulado o más bien debe decirse, disimulado produzca sus efectos jurídicos conforme al art.1276 del CC. Es el caso de la simulación relativa. Así STS de 7.2.1994, 8.2.1996, 26.3.1997, 22.3.2001 . Y respecto al negocio en fraude de ley éste es verdaderamente querido por las partes, sin que exista apariencia negocial alguna, y siempre ha de concurrir una norma de cobertura y otra de elusión, lo que da origen al conflicto.

Por otro lado, son requisitos para que concorra el fraude de ley tributaria:

1. La doble presencia de una norma de cobertura, pero no de forma suficiente, y otra eludida de carácter esencialmente tributaria.
2. El empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción.
3. La finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo 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 exigida, pero como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos.
4. La consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar, pero el ordenamiento la impone.

La nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, art.15 de la LGT, 58/2003 de 17 de diciembre, aún con perfiles nuevos, no se

presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana, art.42 .

Quinto.

En el caso presente, los actos de ampliación del capital social de AZCA 97 S.L y la compra del edificio de oficinas han sido verdaderamente queridas, por lo que nos alejamos de la simulación. Pero FANCAR INVERSIONES ha seguido desarrollando la verdadera actividad comercial, obteniendo un beneficio fiscal como consecuencia de la reinversión practicada.

Lo que no es posible es que la Agencia Tributaria utilice indistintamente la figura de la simulación o el fraude de ley, o la calificación, quedando a su albur y libre elección, en detrimento de las garantías del obligado tributario. Y ello precisamente, porque el legislador ha querido diferenciar estas distintas figuras. En esta línea se encuentra la SAN de 31.10.2019, recurso 84/2016, sección 6ª cuando indica :

"Si el Legislador ha escogido por mantener las diferencias entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, como técnicas de calificación en poder de la Administración, cuando sus órganos lleven a cabo esta potestad deben ser respetuosos con la voluntad del Legislador y atenerse a las categorías que ha puesto a su disposición para corregir las conductas de los contribuyentes. El que resulte difícil no es razón para que no le sea exigible a la Administración que se comporte como en la Ley está previsto, no en vano así se prevé en el artículo 103.1 de la CE

Esta obligación se traslada a los órganos jurisdiccionales, en cada recurso contencioso-administrativo en el que la cuestión debatida incida sobre esta calificación, sin que la mayor o menor dificultad hermenéutica sea razón que impida establecer las diferencias entre una y otra figura..."

Sexto.

Como consecuencia de ello, entiendo que la Inspección debió incoar un procedimiento de declaración de fraude de ley, respecto de una realidad jurídica existente y verdaderamente querida, pero artificiosa por sus medios utilizados. Al no seguir ese procedimiento del que se ha prescindido total y absolutamente, ex art.217.1.e de la LGT 58/2003, procede declarar la nulidad de la liquidación practicada y en consecuencia, anular la resolución del TEAC impugnada. Por ello, considero que debió estimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto, pero por otras razones diferentes a las tenidas en cuenta por la Sala.

Sin costas, conforme al art.139 de la ley jurisdiccional, al apreciarse relevantes las dudas de derecho existentes.

Así lo expresa el Magistrado firmante del voto particular, el cual habrá de notificarse a las partes junto con la resolución adoptada por la mayoría en la forma prevenida por la ley.

Dado en Madrid, en la misma fecha de la resolución de la que discrepamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.