

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080592

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 4029/2017

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de Ley. *Conflicto en la aplicación de la norma vs simulación.* En el caso analizado, estamos ante una entidad que presta servicios sanitarios y de asistencia social y que constituye otra entidad que se encarga de llevar a cabo las obras de reforma y construcción de los inmuebles en los que realizará parte de sus actividades la primera.

La entidad que realiza las obras deduce el IVA soportado o satisfecho por las mismas, tras lo cual formaliza un contrato de arrendamiento, en virtud del cual cede el uso de los inmuebles construidos, y la Administración considera la existencia de simulación en el conjunto de operaciones realizadas por dichas entidades. Así, la cuestión fundamental a resolver en relación con los acuerdos de liquidación impugnados, es la existencia o no de negocio simulado.

Pues bien, analizando la aplicación a este supuesto de lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 58/2003 (LGT), regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y el art. 16 de la misma Norma, relativo a la simulación, el Tribunal concluye que en la situación descrita nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria conforme a lo dispuesto por el citado art. 15 de la Ley 58/2003 (LGT), no conforme a su art. 16.

Así se deduce del carácter artificioso de las operaciones realizadas, aun siendo reales y declaradas todas ellas, y del resultado que se obtiene, que es la deducción de unas cuotas de IVA que, por razón de la naturaleza de las actividades de la entidad cesionaria, exentas de IVA, no serían como tales deducibles.

Las operaciones así realizadas han de conducir a la aplicación de las cláusulas antiabuso existentes en el ordenamiento tributario correspondiente, lo cual, en el caso controvertido, conduce a lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 58/2003 (LGT) y a la calificación de la estructura negocial analizada como constitutiva de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas, sin que proceda la imposición de sanción alguna, entendiendo que en este caso falta una base legal clara y exenta de ambigüedad para ello. La misma consecuencia se prevé por la Ley 58/2003 (LGT) al disponer en el apdo. 3 del reiterado art. 15 de la Ley 58/2003 (LGT) que en las liquidaciones que se realicen como resultado de la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma 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.

Por último añadir que, si bien la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003 (LGT), eliminó la prohibición expresa de imponer sanciones que recogía su art. 15.3 y añadió el art. 206.bis, la posibilidad de sancionar las prácticas constitutivas de conflicto se condiciona a la acreditación de la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. No siendo este el caso, se excluye la posibilidad de sancionar la conducta del contribuyente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 16, 104, 108, 140 y 206.bis.

Código Civil, arts. 6, 1.275 y 1.276.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución de fecha 17 de noviembre de 2016, dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas 08/7681/2012 y 08/7682/2012 acumuladas, interpuestas frente a los acuerdos de liquidación dictados el 20 de abril de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección

Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2T-2006 hasta 4T- 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 31 de julio de 2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 10 de marzo de 2017 contra la Resolución de fecha 17 de noviembre de 2016, dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas 08/7681/2012 y 08/7682/2012 acumuladas, interpuestas frente a los acuerdos de liquidación dictados el 20 de abril de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Cataluña, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2T-2006 hasta 4T- 2010.

Segundo.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 30 de marzo de 2011 mediante notificación de comunicación de inicio, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2010. Dichas actuaciones tuvieron alcance parcial conforme a lo establecido en el 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), limitándose a verificar que las autoliquidaciones se ajustasen a las anotaciones contenidas en los registros de facturas y que las cuotas deducibles reunieran los requisitos establecidos en los artículos 95 a 106 de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).

Como consecuencia de dichas actuaciones, el 17 de mayo de 2011 se formalizó Acta de conformidad número ...1 en relación con el concepto y períodos identificados en la comunicación de inicio. Sin embargo, el 10 de junio de 2011 se acordó dejar sin efecto el acta formalizada y se ordenó completar el expediente, puesto que, entre los años 2006 y 2010, se habían estado llevando a cabo la realización de obras en los edificios que ocupa la Fundación WV (en adelante, FWV).

Dicha fundación, por razón de su actividad, esencialmente exenta, venía declarando en régimen de prorrata, siendo el volumen de operaciones generadoras del derecho a deducción, en los últimos 5 años, inferior al 1 por ciento del total de operaciones.

El sujeto pasivo comprobado por la Inspección, la Fundación XZ, había sido constituida por la Fundación WV en 2006, y era controlada por ésta. Por ese motivo, la Inspección consideró que "Las inversiones realizadas en la rehabilitación y construcción del hospital parecen tener por objeto último la realización de las operaciones propias de la Fundación WV, es decir, de operaciones que en su inmensa mayoría no generan derecho a deducción.

Se considera necesario completar las actuaciones inspectoras al objeto de analizar si, del conjunto de las operaciones realizadas entre ambas entidades, la Fundación WV y la Fundación XZ, se desprende que las cuotas de IVA soportadas por la segunda en la realización de las obras del hospital pudieran ser no deducibles por razón de su afectación a la prestación de servicios esencialmente exentos".

Tercero.

Con fecha 19 de septiembre de 2011 la Inspección notificó a la interesada la ampliación del procedimiento inspector a los períodos de liquidación por el IVA comprendidos entre 2T-2006 y 4T-2009, ambos inclusive.

Así, en dicho acuerdo se hizo constar que los períodos de liquidación comprendidos en 2006 fueron objeto de un procedimiento de comprobación limitada iniciado el 11 de julio de 2007 y concluido mediante acuerdo notificado el 5 de mayo de 2008.

Con fecha 20 de abril de 2012, se dictaron dos acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre el valor Añadido, uno por los periodos comprendidos entre el 2T del ejercicio 2006 y el 4T del ejercicio 2008 y otro por los ejercicios 2009 y 2010, derivados de las Actas de disconformidad extendidas el 30 de marzo de 2012 A02-...6 y A02-...4, respectivamente.

En dichos acuerdos de liquidación, la Inspección recogió los siguientes acontecimientos:

* La entidad recurrente se encuentra matriculada en el epígrafe 501.2 del IAE: "Construcción completa de obras civiles".

* La FUNDACIÓN XZ solicitó y obtuvo las devoluciones tributarias derivadas de las autoliquidaciones presentadas y correspondientes al cuarto trimestre de 2006, 2007 y 2008, como consecuencia, fundamentalmente, de las cuotas soportadas deducidas relativas a la reforma y construcción de los inmuebles destinados a la actividad hospitalaria desarrollada por FWV.

* La FWV era una entidad sin ánimo de lucro que realizaba actividades de asistencia sanitaria y de asistencia social, actividades exentas de IVA. Lo anterior suponía, a la luz de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que a dicha entidad no se le permitía deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que destinase al ejercicio de sus actividades, al estar éstas exentas del Impuesto.

* Sin embargo, en el ejercicio 2005 la FWV decide constituir la FUNDACIÓN XZ (aunque la constitución no se celebró hasta el 29/05/2006), que sería la entidad encargada de llevar a cabo las obras de reforma y construcción de los inmuebles en los que realizará parte sus actividades la FWV.

* En aplicación del artículo 111 Ley del IVA, la FUNDACIÓN XZ se dedujo en 2006, 2007 y 2008 las cuotas soportadas como consecuencia de las obras de reforma y construcción de los inmuebles en los que va a desarrollar su actividad la FWV.

* Posteriormente, con fecha 1 de julio de 2010, una vez finalizadas las obras de reforma y construcción, se formalizó un contrato de arrendamiento, en virtud del cual la FUNDACIÓN XZ arrendó a la FWV los inmuebles construidos.

La Inspección, en el curso de las actuaciones inspectoras desarrolladas, analizó si las operaciones anteriores eran el reflejo de la efectiva voluntad de las partes implicadas o, si por el contrario, obedecían a la única finalidad de conseguir las deducciones del IVA soportado en las obras de reforma y construcción inmobiliaria, concluyendo lo siguiente:

* Existía un control total por parte de la FWV sobre la hoy recurrente. Así, como puso de manifiesto la Inspección, había una unidad de dirección, pues era la FWV quien aportó todo el capital fundacional de la reclamante, a la vez que se estableció en los estatutos de la nueva fundación que el principal órgano de gobierno (el patronato) estaría constituido por miembros del patronato de la FWV.

* Esa unidad de decisión no solo se manifestaba desde un punto de vista formal, sino también económico. Así, al carecer el obligado tributario de medios personales y materiales con los que desarrollar su actividad, suscribe un contrato de prestación de servicios con la FWV, que tiene por objeto el apoyo a la dirección, gestión administrativa y financiera, según consta en el mismo, lo que suponía en definitiva un control total de las instalaciones por parte de la FWV. Asimismo, este control efectivo por parte de la FWV se puede apreciar desde el punto de vista financiero, en cuanto la FWV concedió la financiación necesaria al obligado tributario mediante la suscripción de un contrato de crédito.

Por todo ello, la Inspección consideró que ese contrato de arrendamiento formulado entre el obligado tributario y la FWV fue simulado. En consecuencia, la existencia de simulación permitió al obligado tributario deducirse unas cuotas de IVA soportado que en circunstancias normales no serían deducibles.

Así las cosas, la regularización de la Inspección tuvo por objeto, de una parte, el IVA repercutido, en relación a las facturas emitidas a la FWV por el alquiler de los inmuebles mencionados, dado que dicho contrato de arrendamiento se ha considerado como simulado, el IVA devengado se considera inexistente. Por lo que se refiere al IVA soportado deducido, se entendió que las cuotas no eran deducibles como consecuencia de la existencia de simulación en el contrato de alquiler formalizado entre ambas entidades.

Los acuerdos de liquidación fueron notificados en fecha 20 de abril de 2012.

Cuarto.

Disconforme el obligado tributario con los anteriores acuerdos de liquidación descritos en el antecedente de hecho anterior, en fecha 17 de mayo de 2012 interpuso ante el Tribunal económico administrativo Regional Cataluña reclamaciones económico administrativas que fueron tramitadas con los números 08/7681/2012 y 08/7682/2012.

En fecha 17 de noviembre de 2016, el TEAR dictó resolución en primera instancia, desestimando las reclamaciones interpuestas y confirmando los acuerdos impugnados.

Dicha resolución es notificada a la entidad recurrente en fecha 14 de febrero de 2017.

Quinto.

En fecha 10 de marzo de 2017, la entidad recurrente interpone, ante este TEAC, el presente recurso de alzada ordinario frente a la resolución del TEAR de Cataluña anteriormente citada.

En dicho escrito, el interesado reitera las alegaciones vertidas ante el Tribunal regional relativas a la Imprudencia de la comprobación de los ejercicios 2006 y 2008 por efecto preclusivo de los procedimientos de comprobación limitada instruidos previamente, prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los períodos de liquidación comprendidos en 2006 y a la no existencia de simulación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

La interesada alega la improcedencia de realizar en el año 2011 nuevas actuaciones de comprobación con relación al Impuesto sobre el valor Añadido, correspondiente a los ejercicios 2006 y 2008, por haber sido ya objeto de un procedimiento de comprobación anterior, habida cuenta del efecto preclusivo que se desprende de una liquidación provisional respecto de los conceptos tributarios objeto de la comprobación realizada.

En este sentido, en el fundamento de derecho cuarto de la resolución del Tribunal Regional de Cataluña ahora impugnada se aborda esta cuestión y se concluye que:

"Al comparar ambas descripciones, se infiere que los elementos de la obligación tributaria examinada a través del procedimiento de comprobación limitada también integraron el objeto comprobado en el procedimiento inspector. Pero, a diferencia del primero, el segundo alcanzó no sólo a los requisitos formales de registro y facturación exigibles al sujeto pasivo del Impuesto sino que también incorporó los requisitos materiales que justifican la procedencia de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado. Y, como se verá posteriormente al abordar el fondo del asunto, son estos últimos elementos sobre los que gira la regularización practicada."

Pues bien, como ya señaló el TEAR de Cataluña, del análisis del artículo 140.1 de la LGT se desprende que la ley ampara que la Administración Tributaria lleve a cabo, en otro procedimiento posterior (bien de comprobación limitada o bien de inspección) una nueva comprobación/regularización de un objeto ya comprobado en un procedimiento de comprobación limitada anterior pero sólo cuando concurren simultáneamente dos requisitos:

- * que se descubran nuevos hechos o circunstancias
- * que los mismos resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en el primer procedimiento.

En este sentido, parece conveniente señalar lo que expuso el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (Rec. Casación 4336/2012):

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta

debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2)

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada.

Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados o a disposición de la Administración.

Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

(...)

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 , FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 , FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada.

Igualmente, parece necesario recordar la doctrina de este Tribunal Central recogida en nuestra resolución de 3 de diciembre de 2019 (RG 568/2019) y más recientemente en la resolución de 24 de septiembre de 2020 (Rg: 4626-2018):

Nos encontramos en este caso con un procedimiento inspector que se inicia con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto es coincidente con el de aquél. Por tanto, para determinar si dicho procedimiento podía realizarse es necesario verificar la existencia de esos " nuevos hechos o circunstancias" que posibiliten una nueva regularización de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

(...)

De acuerdo con la regulación anterior, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y periodo impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada.

De conformidad con lo expuesto, sólo podrá afirmarse el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación limitada llevadas a cabo por la Dependencia de Gestión Tributaria, si se cumplen las previsiones del artículo 140, esto es:

a) Que la nueva regularización se efectúe en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior, según el cual la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, "a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación".

b) Que no se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Es decir, que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias.

En el presente caso, el examen de la contabilidad del obligado tributario y de la sociedad (...) vinculada al mismo, así como el examen de los movimientos financieros efectuados por esta sociedad (examen que no podía llevarse a cabo por los órganos de Gestión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136.c) de la LGT) ha permitido a la Inspección, tal como se analizará a continuación, descubrir nuevos hechos y circunstancias para determinar la procedencia o no de la deducción practicada por la entidad obligada. Es decir, los hechos que dan lugar a la regularización contenida en el presente Acuerdo de Liquidación se han descubierto mediante nuevas actuaciones, distintas de las realizadas por Gestión Tributaria (las actuaciones de Gestión se limitaron, tal como se describe en los Antecedentes de hecho, al examen de los comprobantes de las reinversiones efectuadas y a la comprobación del importe reinvertido).

Por tanto, en este caso, la existencia de la resolución de Gestión Tributaria en la que se considera conforme la declaración presentada por el contribuyente, no impide a la Inspección comprobar nuevamente la procedencia o no de la deducción por reinversión de beneficios aplicada por la entidad (...).

(...)

Esto pone de manifiesto, a juicio de este Tribunal, que la Administración Tributaria es consciente de haber cometido un error al resolver el procedimiento de comprobación limitada sin regularización. Tal y como señala el Acta de disconformidad, la limitación establecida en el artículo 42.5 del TRLIS habría impedido considerar materializada la reinversión en participaciones de una entidad vinculada sin la existencia de un motivo económico válido. Ante la evidencia del error, la Inspección opta por verificar que la entidad participada ha invertido las cantidades aportadas por la reclamante en bienes aptos para la inversión. Y en ese punto es donde el actuario manifiesta que procede analizar la contabilidad y los movimientos financieros para ver en ese examen la posible existencia de nuevos hechos o circunstancias que motiven la regularización.

Y en este punto procede preguntarse si deben existir antes de iniciar el procedimiento inspector esos hechos o circunstancias que permitan una nueva regularización o si la Administración puede efectuar una nueva comprobación sobre el objeto de un procedimiento de comprobación limitada y en ese proceso descubrir nuevos hechos o circunstancias. La redacción del artículo 140.1 de la LGT parece orientada hacia lo primero. Es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que puede motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto. Pero iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar choca con el espíritu de la norma. Así lo ha entendido también la Audiencia Nacional, quien en la Sentencia de 24 de octubre de 2013 (rec. núm. 274/2010) señala respecto a lo que deben considerarse "nuevos hechos o circunstancias" (la negrita es nuestra):

k) Para finalizar, no puede ser acogida la opinión vertida en el escrito de contestación a la demanda, que por primera vez se acoge a la salvedad que el artículo 140 de la LGT prevé para abrir paso a una segunda comprobación: "1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

Es cierto que el precepto está redactado de una forma que, en su pura literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de una segunda regularización se lleve a cabo dentro de un procedimiento ya abierto, lo que haría estéril e ilusoria la prohibición general de reiteración de regularizaciones -que debe entenderse rectamente como imposibilidad de una segunda comprobación, no sólo cuando ha habido regularización sino, con mayor razón aún, cuando no la ha habido porque se ha declarado que no es precisa al no apreciarse responsabilidad alguna-.

Por tanto, esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, pero no a los hechos que ex novo descubra la

Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa.

No debemos olvidar que en este caso el procedimiento inspector tiene un alcance parcial cuyo objeto es comprobar el beneficio obtenido en la enajenación del inmovilizado material, inmaterial y la cartera de control y la deducción del artículo 42. Es decir, el procedimiento se inicia con el mismo objeto que el previo procedimiento de comprobación limitada, y ante la resolución dictada en éste la Inspección determina que es preciso buscar nuevos hechos o circunstancias que permitan efectuar una nueva regularización. Y en este punto es donde se justifica que el descubrimiento de los mismos procede del análisis de la contabilidad, vedado al procedimiento de comprobación limitada.

La Inspección hace referencia, por tanto, a las limitación en las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada, que a su juicio impidió comprobar en toda su extensión la deducción por los órganos de Gestión tributaria. Dichas facultades aparecen establecidas en el artículo 136 de la LGT, que dispone, de acuerdo con la redacción vigente en el momento de iniciarse el procedimiento:

(...)

Si bien es cierto que los órganos de Gestión Tributaria no podían examinar la contabilidad cabe plantearse si era necesario efectuar ese examen para verificar la correcta aplicación de la deducción. Como se ha señalado previamente el obligado tributario aportó en respuesta al requerimiento de 13 de abril de 2010 la documentación correspondiente a la venta de los activos generadores del beneficio y a la ampliación de capital en que se invierten los mismos. Y con esos datos era palpable que la inversión se había efectuado en una entidad vinculada, lo que contraviene la limitación del artículo 42.5 del TRLIS. Y en ese punto debió verificarse la existencia de motivos económicos válidos para la misma. En el momento en que la verificación a realizar excediera las competencias del procedimiento de comprobación limitada, el mismo podía finalizar con el inicio de un procedimiento inspector, tal y como dispone el artículo 139.1.c):

(...)

Sin embargo, el procedimiento de comprobación limitada finaliza de la forma prevista en el apartado a). Por ello, el inicio posterior del procedimiento inspector contraviene la limitación establecida en el artículo 140.1 de la LGT, porque no se descubren posteriormente nuevos hechos o circunstancias que posibiliten una nueva regularización del mismo objeto. A este respecto señala la Sentencia de la Audiencia Nacional anteriormente referida:

CUARTO .- Siendo ello así, tiene razón la sociedad comprobada cuando denuncia que la Administración ha infringido el artículo 140 de la LGT , que prohíbe, con la salvedad de la aparición de hechos o circunstancias nuevos -que es una noción necesitada de precisión-, la apertura de un procedimiento de esa naturaleza cuando se ha cerrado con anterioridad otro de comprobación limitada con el mismo objeto, sin declaración de responsabilidad, contraviniendo con ello la cosa juzgada administrativa creada con ocasión del primer acto favorable dictado. Con respecto a éste, el posterior acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras constituye, de facto , una revocación o revisión de oficio informal, sin atenerse a las solemnidades a que para tal iniciativa debe someterse la Administración, justamente porque su propósito es expulsar del tráfico jurídico los actos favorables al administrado y, por ende, declarativos de derechos en los términos de los artículos 217 y concordantes de la LGT , en relación con el artículo 102 y siguientes de la Ley 30/1992 , sobre el Procedimiento Administrativo Común.

Obviamente, los dos aspectos del problema jurídico que debemos abordar son los relativos, de una parte, a la identidad del objeto comprobado en primer lugar, mediante el procedimiento de comprobación limitada, con el determinado en las actuaciones inspectoras de carácter parcial; y, en segundo término, si cabe hablar de hechos o circunstancias nuevas, como factor justificador de la apertura del procedimiento inspector, para calificar aquellos que la Administración averigüe o descubra en el seno mismo de un procedimiento ya iniciado, pero que no son estrictamente nuevos, en el sentido de que pudieron ser apreciados en su día, además de que definen hechos o circunstancias que han permanecido inalterables desde su acaecimiento.

A tal respecto, conviene efectuar las siguientes consideraciones:

a) El alcance del procedimiento de comprobación limitada, expresado más arriba con transcripción ad pedem litterae de sus términos, quedaba limitado a "...aclarar y corregir las diferencias entre los importes declarados en concepto de deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades originados en periodos anteriores y los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del periodo anterior".

Por su parte, el requerimiento de información exigido al comprobado se dirigía al objetivo de "...ratificación o, en su caso, subsanación del importe consignado en su autoliquidación correspondiente a las deducciones del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 pendientes de aplicación al inicio del periodo, de las generadas en el ejercicio, de las aplicadas en esta liquidación y de las pendientes de aplicación en periodos futuros...".

b) Los términos a que se ceñía dicho procedimiento deben entenderse cabalmente que comprenden, en su integridad, todos los aspectos de la deducción por reinversión del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, pues carece de sentido la interpretación restrictiva que la Administración, singularmente el TEAC, otorga a esos textos para propugnar que el objeto de esa verificación era simplemente cotejar de forma extrínseca o epidérmica los importes consignados en las declaraciones, esto es, constatar que aritméticamente cuadran, sin indagar en los requisitos determinantes de la deducción.

c) En otras palabras, resultaría absurda una comprobación fiscal reducida a verificar que las cantidades autoliquidadas en varios ejercicios se ajustan entre sí, desentendiéndose por completo de su procedencia material, es decir, del cumplimiento de los requisitos sustantivos, pues cabe rechazar toda interpretación jurídica que conduzca al absurdo y, en particular, toda exégesis sobre la naturaleza de los procedimientos que abone la posibilidad de un expediente tributario superfluo o anodino, pese a que la Administración despliega unos medios coactivos y, digámoslo también, consume en ello el dinero público, incurriendo en un gasto al que debe presuponerse un cierto sentido y finalidad, dentro del principio de asignación equitativa (art. 31.2 CE).

d) Por otro lado, la oscuridad e imprecisión, tanto del requerimiento efectuado, prácticamente incomprensible, como en lo que atañe a la concreción del objeto comprobador, también críptico, no pueden constituir una ventaja para la Administración que las ha provocado, conforme a un principio jurídico de validez universal, máxime cuando el designio disyuntivo de ratificar o subsanar los importes consignados en las declaraciones que luce en ellos de forma explícita, tropieza con el evidente obstáculo, denunciado en la demanda y al que no se da respuesta en el escrito de contestación, de que vienen referidos a un supuesto de hecho diferente al efectivamente concurrente.

(...)

f) No es secundaria tampoco la reflexión, orientada a dar sentido y finalidad a la prohibición expresa establecida en el artículo 140 LGT, esto es, para asignarle un contenido adecuado a dicho precepto, en tanto confiere un derecho de los administrados a no ser comprobados una y otra vez, acerca del ámbito de la labor comprobadora efectivamente emprendida -como factor determinante o definitorio del objeto del procedimiento-, por virtud de la cual se hace preciso extenderlo también al que racionalmente pudo acometer la Administración en el seno de ese procedimiento y sin embargo no hizo por inadvertencia, impericia o por ignotas razones -acaso por la siempre vidriosa separación de las funciones de gestión e inspección y su atribución a dependencias distintas de la Administración tributaria, que es cuestión interna que no puede dar lugar a consecuencias adversas para el comprobado-.

g) Dicho en otras palabras, este Tribunal no encuentra razón legítima alguna por virtud de la cual, en el expresado procedimiento de comprobación limitada, no pudiera ser examinada, y eventualmente regularizada, la deducción por reinversión llevada a cabo y para cuya comprensión de sus características relevantes se pidió al interesado, por la vía del requerimiento mencionado, una copiosa documentación.

h) En cualquier caso, es transcendental que el procedimiento inicial finalizase con la manifestación expresa de que no procedía regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada, lo que equivale a que dicha resolución final admitía la procedencia misma, por razones de fondo, de la deducción por reinversión declarada como tal, no tanto porque realmente se hubiese comprobado ésta en cuanto al cumplimiento de sus requisitos, sino porque no había ninguna razón para dejar de hacerlo y, en cualquier caso, la Administración no nos ha ofrecido, ni en la liquidación, ni en la vía económico- administrativa, ni en este proceso, una explicación satisfactoria sobre la imposibilidad de regularizar la situación del contribuyente en ese punto.

i) No cabe olvidar, a propósito de tal cuestión, que el procedimiento de comprobación limitada finalizó con la resolución que se ha mencionado, demostrativa a juicio de esta Sala, de un nihil obstat a la deducción por reinversión objeto de discrepancia procesal, puesto que si quedara alguna duda al respecto, debe también recordarse que la otra modalidad alternativa prevista, como modo de terminación del procedimiento a que nos venimos refiriendo, es la prevenida en el artículo 139.1.c) de la LGT, "...c) por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada...". Quiere ello decir que si la Administración consideraba que el cauce de los artículos 136 y siguientes de la LGT era insuficiente o ineficaz, dados los medios atribuidos al efecto, para efectuar un pronunciamiento definitivo sobre la deducción por reinversión del artículo 36 ter LIS, previo análisis de sus requisitos materiales y formales, la única solución procedente era la de hacer desembocar el procedimiento

inicial en otro de mayor calado, el de inspección, donde las posibilidades de comprobación y reclamación de datos y antecedentes son cualitativamente mayores, opción de la que evidentemente no hizo uso, pudiendo hacerlo.

Antes al contrario, se finalizó el procedimiento de comprobación limitada con una resolución absolutoria, declarativa de ausencia de responsabilidad, que contraviene, ciertamente, la prohibición de la apertura de un procedimiento ulterior sólo semanas más tarde, lo que permite llegar a la conclusión de que la Administración se apercibió de su error, pero lejos de rectificarlo adecuadamente, revocando de oficio el acto declarativo de derechos que había dictado, inició un segundo procedimiento, el inspector, de carácter parcial, limitado al examen de los mismos hechos ya comprobados o, lo que para este Tribunal es igual a los efectos que analizamos, que pudieron comprobarse.

Pues bien, siguiendo la doctrina expuesta y los razonamientos resaltados, debemos concluir que nos encontramos, en este caso, con un procedimiento de comprobación limitada instruido, el cual tenía por objeto verificar las incidencias observadas en los datos declarados por la interesada, contrastando que los datos que figuraban en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que la Administración hubiera solicitado a la vista de dichos Libros. Posteriormente, se inició un procedimiento inspector que como señala el Tribunal Regional en su resolución ahora impugnada, tenía como objeto:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos Libros.

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Bienes de Inversión han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro."

En términos del Tribunal Regional, este segundo procedimiento incorporó a su objetivo comprobar los requisitos materiales que justificarán la procedencia de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado, sobre los que gira la regularización practicada.

Entiende este Tribunal Central que en este caso, se descubrieron con las actuaciones inspectoras iniciadas en 2011 "nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas" en la resolución del procedimiento de comprobación limitada, pues en el curso de estas actuaciones inspectoras, se tuvo conocimiento del contrato de arrendamiento entre la interesada y la FWV, y el análisis del mismo llevó a la Inspección a la consideración que el mismo era un negocio simulado y con ello a la no deducibilidad de las cuotas del IVA soportado por la interesada, que en otro momento sin ese nuevo hecho habían sido declaradas conforme a derecho.

Por todo ello, procede confirmar la resolución del Tribunal Regional en este punto.

Cuarto.

En siguiente lugar, la interesada alega la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación con relación al ejercicio 2006. En este sentido, la obligada tributaria considera que el procedimiento de comprobación limitado con relación al ejercicio 2006 se inició mediante notificación de fecha 11 de junio de 2007, finalizando mediante resolución expresa notificada con fecha 5 de mayo de 2008, transcurrido el plazo de seis meses legalmente establecido para la tramitación del procedimiento de comprobación limitada. Por tanto, en opinión de la interesada, dicho procedimiento habría caducado, derivándose la consecuencia prevista en el artículo 104.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), esto es, que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción.

Como bien señala el Tribunal Regional, la doctrina de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepción el sujeto pasivo, siendo incuestionable, requiere cierta precisión, ya que no es aplicable, cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron

objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación.

Así, lo ha señalado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 14 de mayo de 2013, (nº rec. 5114/2010) que reitera el criterio mantenido en la sentencia de 9 de febrero de 2012 (nº Rec: 2210/2010), al señalar que:

En este caso, se plantea por primera vez en sede casacional, una cuestión nueva que en principio posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción, cual es si el acuerdo de ampliación estuvo o no suficientemente motivado. Y claro está plantear por vez primera en sede casacional que el acuerdo de ampliación no estaba motivado, representa una cuestión nueva, que no fue oportunamente alegada; cuestión nueva que, como tal, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala, no puede servir como fundamento del motivo de casación. En definitiva, todo lo anterior conduce a entender que no era posible, como cuestión nueva que era, indagar sobre si el acuerdo de ampliación estaba o no suficientemente motivado, que no olvidemos nada había opuesto ni durante el procedimiento inspector ni posteriormente y sólo de considerarse que estaba falto de motivación, con la consecuencia de que las actuaciones inspectoras se habían desarrollado en un período excesivo, se derivaría la prescripción de la acción de la Administración tributaria para liquidar.

Tal y como sostiene el Tribunal Regional, el Alto Tribunal matiza, aún siendo incuestionable, la doctrina de la apreciación de oficio de la prescripción, lo que ella no dice es que la misma sea aplicable aun cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación.

Tal circunstancia está presente en el caso aquí revisado, pues la conclusión de la existencia de prescripción pasaría por valorar si concurrió o no lo previsto en el apartado 2 del art. 104 de la Ley 58/2003 General Tributaria, cuestión que posee sustantividad propia y que, en su caso, debió de haberse planteado en el momento procesal adecuado. No consta que el procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2006 fuera impugnado por la interesada deviniendo firme y, por tanto, inatacable.

Quinto.

La cuestión fundamental, por tanto, a resolver en relación con los acuerdos de liquidación impugnados es la existencia o no de negocio simulado.

La Ley 58/2003, General Tributaria, no define el concepto de simulación, limitándose a ordenar el gravamen del hecho imponible que efectivamente realizan las partes, prescindiendo de las consecuencias que a efectos fiscales tenga el negocio o acto aparente, y a analizar las consecuencias que se derivan de la concurrencia de la simulación. En concreto, la Ley General Tributaria establece en su artículo 16:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Este Tribunal, acudiendo al concepto de simulación en el ámbito civil, en el sentido empleado por la doctrina y la jurisprudencia, ha desarrollado una constante doctrina sobre la figura del negocio simulado, entendiendo que, en sus aspectos fiscales, se caracteriza porque a través del mismo se crea una ficción con la que se enmascara la realidad obteniéndose una tributación menor de la que correspondería aplicando la legalidad al negocio real.

Esta doctrina establece que los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los que existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de dicha contradicción nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o puede no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Así, la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, sin que se oponga a la apreciación de la simulación el que el contrato haya sido incluso

documentado ante fedatario público (sentencias de 2 de junio de 1993, de 1 de julio de 1988, de 5 de noviembre de 1988, de 10 de noviembre de 1988 y de 31 de diciembre de 1998).

Ahora bien, la causa del contrato que se celebra debe ser analizada tanto desde el punto de vista objetivo, esto es, el intercambio de prestaciones que cada negocio conlleva, pero también desde un punto de vista subjetivo, entendiéndose como tal el motivo concreto o fin práctico perseguido por quienes celebran el negocio. Y como ha señalado el Alto Tribunal en sus sentencias de 1 de abril de 1998 y de 21 de julio de 2003, la causa, como elemento esencial del negocio jurídico, es un concepto objetivo, pero la simulación se produce cuando el móvil subjetivo de un negocio es, en principio, una realidad extranegocial, sin perjuicio de que puede tener tal entidad que las partes lo incorporen a la causa.

Como se ha indicado, en el ámbito tributario existe un cierto vacío normativo que da lugar a que la cuestión deba ser analizada a partir de la regulación que sobre los contratos se realiza en el ordenamiento civil. El Código Civil no regula la simulación en general ni el negocio simulado, aunque sí existen menciones dispersas en su articulado que deben ser objeto de análisis. Concretamente, en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o simulado, si lo hay y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez.

Así las cosas, en el caso objeto de la presente resolución, las operaciones serán simuladas si existe contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que esta contradicción hace que el negocio realizado sólo sea aparente, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario. Y esto concurrirá si se llega a la conclusión de que no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, entendiéndose por causa tanto la realización efectiva del intercambio de prestaciones pactadas como también, desde un punto de vista subjetivo, la existencia del motivo concreto o fin práctico perseguido por quienes celebran el negocio.

Una vez delimitado el concepto de simulación en los términos expuestos, se deben analizar los elementos necesarios que se requieren para poder entender acreditada su concurrencia. Concretamente, deberán apreciarse los dos elementos siguientes:

1. Por un lado, debe percibirse la manifestación de un acuerdo simulatorio o aparente, es decir, la existencia de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.
2. Por otro lado, la existencia de una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad de aquel acuerdo simulatorio en el que se contiene un negocio que no existe.

Además, de los dos elementos citados que se encuentran claramente entrecruzados se deriva la existencia de una divergencia consciente entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes.

Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, la prueba precisa de la existencia de simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad (sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1988, 17 de junio de 1991, 15 de noviembre de 1993 o 6 de junio de 2000), dificultades que llevan a la necesidad de acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consiste en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido, llega a dar con otro que no lo era, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aún cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad.

En este sentido, el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

2. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Conforme a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, reiterada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.
- b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.
- c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Sexto.

Por otra parte, este Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado con anterioridad sobre la figura del fraude de ley y la dificultad en la delimitación de los conceptos de legítima economía de opción, fraude de ley y simulación, en resoluciones de 3 de febrero de 2010, RG 00/02016/2007, de 16 de junio de 2010, RG 00/01535/2009, y de 17 de diciembre de 2009, RG 00/0675/2009. Esta última resolución se inicia con la definición del fraude de ley tal como se regulaba en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, muy próxima al concepto posteriormente construido por la Ley 58/2003. En este sentido se manifiesta la Audiencia Nacional, en sentencia de 7 de noviembre de 2006, al realizar una secuencia de las diversas normativas, señalando que:

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, aun 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.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente sobre la figura del fraude de ley, como en la sentencia de 21 de diciembre de 2000, en la que manifiesta que:

El fraude de ley es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto de subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales, que se imponen a las personas, e implica, en el fondo, un acto "contra legem", por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu.

Es igualmente ilustrativa la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, que aporta otro dato de relevancia para el análisis, toda vez que, atendiendo a la cada vez mayor complejidad de los esquemas defraudatorios, hace referencia a que el resultado contrario (norma defraudada) que la conducta constitutiva del fraude de ley produce, puede serlo a una norma concreta o al orden jurídico en su conjunto. Dice textualmente en el fundamento de derecho undécimo el Tribunal Supremo, al deslindar la figura de la simulación, que en el caso enjuiciado estimaba concurrente, de la del fraude de ley:

Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales (...). Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ("norma defraudada").

Si bien la construcción jurisprudencial del fraude de ley se origina en el ámbito civil, "en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico y no exclusivamente en el ámbito civil", como el Tribunal Constitucional reconocía en sentencia de 26 de marzo de 1987 y recuerda en la de 10 de mayo de 2005.

Cabría afirmar que el trasvase de estos criterios jurisprudenciales al ámbito tributario no sólo es adecuado sino necesario, en atención a las indudables repercusiones que sobre el resto de los sujetos tiene el incumplimiento de los deberes generales de los ciudadanos en su faceta de contribuyentes. Es evidente que en este ámbito, dado el carácter de las normas tributarias, gravosas en cuanto contributivas y reguladoras de comportamientos habituales u ordinarios, se genera una particular resistencia a su aplicación que lo hace especialmente propicio a normas antifraude y en él tienen un claro encaje las nociones resaltadas por el Tribunal Supremo -el daño o perjuicio, la infracción de deberes jurídicos generales, la infracción del espíritu de la norma, la procura del logro de un resultado beneficioso-, habida cuenta el deber de contribuir a las cargas generales en que el artículo 31 de la Constitución Española concreta el deber fundamental que en este área del Derecho incumbe a los ciudadanos y que de modo inmediato permite percibir las consecuencias que, en perjuicio del resto de contribuyentes, conlleva el empleo de aquellos que el Tribunal Supremo llama mecanismos, artificios o ardidés que, contrariando el espíritu de la norma, tienden a procurar en quien las realiza un resultado beneficioso, dejando de cumplir el deber general de contribuir con arreglo a la capacidad económica.

En esta caracterización del fraude de ley conviene asimismo indicar que, como expresa el propio Tribunal Constitucional:

El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son

característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otra menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo la consecuencia que el artículo 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la norma de cobertura; o dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

Las anteriores consideraciones permiten destacar algunas pautas a las que habrá que referirse para valorar el conjunto de operaciones aquí analizado; cabe resaltar la ausencia de ocultación fáctica y de una violación directa del ordenamiento jurídico, y la existencia de un rodeo o contorneo legal y de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de forma que no se corresponde con su espíritu o, más sintéticamente, de una estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; destaca asimismo como elemento importante la ausencia de consecuencias sancionadoras, siendo la única reacción la vuelta a la normalidad jurídica.

En este sentido conviene enmarcar la figura dentro de una gradación en la que no siempre resulta fácil discernir entre la legítima economía de opción, el fraude de ley y la simulación: los efectos jurídicos surgidos de la primera son respetados por el ordenamiento jurídico; no así los del segundo, al que el ordenamiento responde, en palabras del Tribunal Constitucional, restaurando "la normalidad jurídica"; y, finalmente, los de la tercera, además de ser rechazados por el ordenamiento, acarrear una sanción. De ahí que el mismo Tribunal Constitucional considere de gran relevancia la distinción entre simulación y fraude de ley, tanto en la mencionada sentencia de 10 de mayo de 2005 como en la de 13 de febrero de 2006, hasta el punto de articular en las dos sentencias citadas una doctrina en la que, en síntesis, entiende que el fraude de ley no constituye delito fiscal aún cuando se sobrepase la cuota defraudadora necesaria para la apreciación de delito (básicamente, la tesis de la primera de las sentencias) y que, sin embargo, no se vulnera el derecho a la legalidad penal cuando la condena por delito fiscal se refiere no a un supuesto de fraude de ley sino a la realización de negocios simulados que reúnen los requisitos subjetivo y objetivo del tipo penal (doctrina recogida en la segunda de ellas). Las razones que aduce el Tribunal Constitucional para trazar esta trascendental diferencia resultan de gran utilidad; así, manifiesta que:

La evidente merma de los ingresos a la hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el artículo 349 del Código Penal de 1973. Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito, lo que parece reconocerse en la propia sentencia recurrida al tener que acompañar a dicho fundamento de la afirmación ... de que el recurrente había procedido a una "ocultación maliciosa de la auténtica base imponible.

Consecuencia importante que se desprende de esta caracterización es que la prueba del fraude debe referirse a que se ha producido la elusión y consiguiente merma de los ingresos a la Hacienda Pública con el resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado, y no al propósito o intención subjetiva. De ello es buena muestra la propia evolución de nuestra normativa reguladora de esta figura, pues mientras que la Ley General Tributaria de 1963 requería el "propósito probado de eludir el impuesto", la redacción dada por la Ley 25/1995 eliminó el término "probado"; y, siguiendo con esa evolución, en la Ley General Tributaria de 2003, tras las aportaciones del Informe del Consejo de Estado, la nueva regulación prevista bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, resaltan esas mismas ideas que latían en la anteriormente reseñada doctrina constitucional: actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, artificiosos o impropios, de los que no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, como establece el artículo 15.1 de la Ley 58/2003:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Es interesante resaltar que en la configuración realizada por la Ley 58/2003 efectivamente se lleva a cabo un juicio de adecuación de los instrumentos o estructuras utilizados con los efectos obtenidos, de modo que, identificado un ahorro fiscal por el contribuyente, se exige necesariamente un contraste, una comparación que permita concluir que la transacción o conjunto de transacciones realizadas resulta o no impropio o artificioso para el resultado obtenido, de manera que se permita exigir el tributo eliminando el beneficio fiscal obtenido si se concluye que el único efecto buscado es el ahorro fiscal, sin que existan otros efectos jurídicos o económicos relevantes que se hubieran podido obtener a través de los actos usuales o propios.

Por tanto, a partir de la doctrina en materia de fraude de ley es posible concluir que la concurrencia del mismo requiere de una serie de premisas: la doble presencia de una norma de cobertura y una norma defraudada; el empleo de formas jurídicas artificiosas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción; la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados 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; y consecución de un resultado equivalente a aquel cuya tributación se pretende evitar o reducir.

Séptimo.

Debemos asimismo hacer referencia a recientes sentencias de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 2019, recurso 84/2016, y de 13 de octubre de 2020, recurso 232/2017, estimatorias de los recursos formulados contra las resoluciones de este Tribunal Central de 22 de octubre de 2015, RG 00/03564/2014 y de 15 de febrero de 2017, RG 00/05406/2013, respectivamente, y en las que se analiza la existencia de simulación en determinados negocios jurídicos formalizados entre entidades en supuestos similares al que ahora examinamos.

En particular, en la sentencia de 13 de octubre de 2020 se describe el objeto del litigio como la consideración por parte de la Administración tributaria de la existencia de una simulación negocial entre una fundación y una sociedad con el único fin de poder recuperar las cuotas del IVA soportado en la construcción de un colegio, cuotas que jamás habría podido deducirse la fundación por tratarse de una entidad dedicada a la enseñanza, actividad sujeta y exenta del impuesto. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional estima el recurso al no apreciar visos de simulación en ninguno de los contratos examinados ni en el conjunto de las operaciones, al margen de la finalidad perseguida por las partes, concluyendo que la estructura negocial entre las entidades debió reconducirse al conflicto en la aplicación de la norma y no a la simulación.

A continuación se transcriben parcialmente los fundamentos de derecho quinto a séptimo de la citada sentencia:

QUINTO.-

La necesaria lucha contra el fraude fiscal ha sido una constante del Legislador y de la Administración tributaria y va desde la criminalización de las conductas reputadas más graves a las infracciones y sanciones corrigiendo conductas de impago total o parcial de la deuda tributaria, calificándose por su gravedad por los «medios fraudulentos» como se recoge en artículo 184.3 de la LGT, pasando por el ejercicio de las potestades de recalificación que tiene la Administración tributaria conforme a los artículos 12 a 16 de la Ley, donde el Legislador ha separado y distinguido entre simulación en el artículo 16 y el conflicto en la calificación de la norma en el artículo 15.

(...).

En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes.

La simulación, por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art. 1261 CC).

Ahora bien, 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 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.». En la misma línea podemos recordar la STS de 15 de junio de 2011, recurso 1048/2007, (FJ 6º) «[h]abiendo de considerarse la concurrencia en el caso de simulación negocial, carece de virtualidad cuanto la parte demandante aduce para rechazar la existencia de otras modalidades de negocios anómalos que ni la Administración ha apreciado ni concurren en el caso enjuiciado. Nos referimos al negocio jurídico en fraude de ley, que la doctrina civilista mayoritariamente 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, según lo expuesto, 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; apariencia negocial que no se da en el negocio celebrado en fraude de ley.».

(...).

SEXTO.-

Sin olvidar la dificultad práctica que existe para distinguir entre simulación y el conflicto en la aplicación de la norma, lo cierto es que el Legislador sí ha separado y distinguido entre simulación y conflicto, de manera que, por complicado que resulte, se han de hacer todos los esfuerzos posibles para determinar si la recalificación que hizo la Administración se atuvo al marco legal.

(...).

La novedad más relevante, a partir de la Ley 58/2003 frente a la anterior redacción de la anterior LGT y fraude a la ley, es que a partir de 2004 se tipificaron supuestos que por el Legislador se consideran casos paradigmáticos de conflicto en la aplicación de la norma.

Así, en el artículo 15 se especifica que estamos ante esta modalidad «[c]uando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. [...].».

Por lo tanto, al menos a partir de esta redacción, en principio no se puede calificar como simulación por la mera existencia de negocios jurídicos que nos parezcan artificiosos, impropios, indirectos o abusivos para la consecución del fin perseguido. En estos casos, si la Administración considera que, además, concurre la simulación, deberá hacer un especial esfuerzo probatorio para revelar donde está la falacia, la mentira o la mendacidad. Dicho de otra manera, por la mera interposición de negocios de estas características no se puede presumir que exista simulación cuando, precisamente, este tipo de previsión legal ha sido calificada por el Legislador como conflicto en la calificación de la norma. Lo mismo podríamos decir de toda la jurisprudencia gestada al amparo de la Ley de 1963, donde esta distinción no se hacía en la Ley.

(...).

El rigor y la limitación que en orden a la calificación tiene la Administración frente a una determinada figura o entramado negocial, como podría ser este supuesto, ha sido puntualizada por la reciente STS 2 de julio de 2020, recurso 1433/2018, cuando en el análisis de las potestades de la Administración afirma que «[Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables.

(...).

SÉPTIMO.-

De todas las consideraciones que hemos hecho, no encontramos en la comprobación e investigación desplegada por la Administración, en el supuesto enjuiciado, visos de la simulación por la que se llevó a cabo la regularización. Lo que revela el resultado de la inspección es que la estructura comercial entre el ACTIUS y FUNDACIÓN obedece o debió reconducirse al conflicto en la aplicación de la norma, al que no acudió la Inspección en el proceso de regularización.

Llegamos a esta conclusión porque, en contra de lo afirmado por la Administración, ni los negocios son falsos ni obedecen a una estructura irreal y lo realizado se corresponde miméticamente con lo declarado. Tampoco existen trazas de simulación en la cesión de suelo público por parte Ayuntamiento de ..., en la construcción de la obra, en la financiación ajena con la que se acometió la edificación; o que el contrato de arrendamiento entre la ACTIUS y la FUNDACIÓN fuera falaz en los términos objetivos del artículo 1274 del Código Civil, como expondremos a continuación.

Decimos esto al margen de que la finalidad económica, en que centra toda su argumentación la Administración, fuera someter a la efectiva tributación al IVA la construcción del Colegio y eludir la aplicación de la exención plena a la que no habría tenido derecho el Colegio si hubiera contratado la obra directamente. Sin embargo, no podemos confundir la finalidad económica perseguida por las partes, que era recuperar las cuotas de IVA soportado, con la causa del negocio jurídico cuando está fuera de toda duda la realidad de la sucesión comercial de los contratos celebrados.

Y no podemos confundirlo, como hizo la Administración, por dos razones sustanciales. En primer lugar, porque de conformidad con el artículo 13 de la LGT se debe descartar cualquier interpretación económica, exigiéndose las obligaciones tributarias con arreglo a la naturaleza jurídica del acto o negocio realizado. En segundo lugar, porque existen en el expediente extremos que revelan la realidad e incluso justifican la constitución de la Fundación.

Veamos cuales son estas circunstancias:

1.- No se ha puesto en tela de juicio ni la constitución ni la existencia de la FUNDACIÓN, de ACTIUS o del Colegio, por lo que no es necesario hacer mayor esfuerzo sobre este aspecto.

2.- La propia Administración pública, concretamente (i) el Ayuntamiento de ..., llevó a cabo la cesión de suelo público y autorizó la transmisión de la concesión a ACTIUS para que se encargara de construir el inmueble destinado a centro concertado; (ii) se autorizó que una vez construido el edificio sea arrendado el inmueble a la FUNDACIÓN, que se encargaría de la prestación de los servicios educativos. En este proceso de concesión administrativa sobre las parcelas, la cesión de la titularidad de la concesión, la construcción del inmueble por la Fundación y posterior arrendamiento al Colegio, intervino una Administración pública, por lo que difícilmente se puede hablar de falacia o inexistencia comercial propia de la simulación.

3.- En el proceso de financiación para acometer la construcción del Colegio intervino un tercero, concretamente Banco de Sabadell y BBVA e Institut Català de Finances.

4.- A pesar de cuestionarse por la Administración que ACTIUS cumpliera con todos los requisitos para la promoción inmobiliaria, lo cierto es que fue quien firmó el contrato de ejecución de obra para la construcción del Colegio con un tercero que llevó a cabo la ejecución de la obra.

Difícilmente se pueden mantener los postulados de la simulación cuando en un entramado comercial como el descrito participan terceros ajenos a las partes implicadas y vinculadas. Recalifica la operación de simulada, aunque sea en modo parcial, cuando hay terceros que intervienen tanto en la concesión del suelo público como en la financiación, no parece la calificación más prudente. La propia Administración pública autorizante era conocedora de la relación jurídica existente entre ACTIUS y FUNDACIÓN. Del mismo modo, cuando se acudió a la financiación ajena quienes concedieron los créditos, que eran perfectamente conocedores de cuál era la vinculación entre ambas entidades.

Octavo.

En el ámbito de la jurisprudencia comunitaria, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha entrado a conocer de la aplicabilidad de las cláusulas antiabuso en sentencias como la de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax, referida a una serie de operaciones en cadena con las que se pretendía la deducción de cuotas correspondientes a la construcción de edificios para una entidad financiera; para ello, entidades participadas al 100% por la entidad financiera construían edificios y se los alquilaban, consiguiendo de esta forma la deducción de las cuotas soportadas.

En primer lugar, el TJUE dispone que las operaciones controvertidas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan realizado con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. Constatada la naturaleza objetiva de los elementos definidores del tributo, el TJUE concluye que la configuración del tributo como una exacción aparentemente de carácter objetivo no impide considerar que la

aplicación del Derecho comunitario no pueda 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 cláusulas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto a la existencia de una práctica abusiva, señala el TJUE:

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

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

Por tanto, la existencia del abuso en la aplicación de la norma se condiciona a la concurrencia de dos requisitos:

- La existencia de una ventaja fiscal contraria a los objetivos de las disposiciones comunitarias.
- La falta de una justificación distinta de la mera obtención de una ventaja fiscal.

Respecto del primer requisito, la obtención de ventajas fiscales, el TJUE establece un tratamiento distinto para los supuestos en los que, para una misma transacción, el Derecho comunitario ofrece varias opciones (con participación de los Estados comunitarios en ocasiones), de aquellos otros en los que la consecuencia querida por el Derecho comunitario es clara, y lo que se pretende es precisamente su evitación.

En el caso analizado en la sentencia, en el que una entidad financiera tiene una prorrata de deducción del 5%, cabe entender que el resultado querido por el Derecho comunitario es la deducción por la entidad del 5% de las cuotas soportadas. La instrumentación de los contratos descritos en la sentencia no tiene otro objetivo que evitar esta consecuencia consentida por la Directiva y que deriva del principio inherente al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trata de empresarios o profesionales que realizan operaciones que limitan su derecho a deducción junto con otras que no lo limitan: la deducción de cuotas soportadas en la misma proporción que suponen las segundas con respecto al total de las realizadas.

Cuando el resultado que se obtiene de la aplicación de las normas comunitarias relevantes es claro y responde a un objetivo igualmente claro en su formulación, el otorgamiento de contratos claramente contrarios a dichos objetivo y formulación permite apreciar que nos encontramos ante prácticas que suponen un abuso del Derecho comunitario.

En cuanto al segundo requisito, la inexistencia de una justificación distinta, con él se pretende evitar que operaciones que tienen finalidades diferentes a las fiscales puedan ver comprometida su realización por el hecho de conducir a un resultado que pudiera redundar en una ventaja o beneficio fiscal para quienes en ellas intervienen. Por tanto, se puede concluir que operaciones en las que se aprecie la existencia de una motivación no fiscal que sea relevante o no despreciable, aun en el supuesto de que dieran lugar a alguna ventaja fiscal para cualquiera de los participantes en ellas, escaparían a la interdicción del abuso de la norma.

La incidencia en el derecho a la deducción de las anteriores consideraciones se analiza en la sentencia en los términos siguientes:

85. Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

El apartado transcrito es contundente; las cuotas soportadas y deducidas como consecuencia del esquema abusivo no eran deducibles para Halifax. En caso de que se otorgase el derecho a su deducción se estaría haciendo de mejor condición a este operador que a otras entidades que asumen el coste del impuesto que pagan y no pueden deducir por lo que, además de la interdicción de las prácticas abusivas que resulta con carácter general del derecho comunitario, se estaría conculcando el principio de neutralidad tributaria.

Finalmente, se analiza en la sentencia cuál debe ser el proceder de la Administración tributaria en la regularización de la situación tributaria del contribuyente:

93. Además, 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 (véase, en este sentido, la sentencia Emsland-Stärke, antes citada, apartado 56).

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

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

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

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

La sentencia prevé, por tanto, el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas, sin que proceda la imposición de sanción alguna, entendiéndose que falta una base legal clara y exenta de ambigüedad para ello.

De la misma fecha que la sentencia analizada es la correspondiente al asunto C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation, en la que la universidad, con derecho a deducción limitado, decide restaurar dos fábricas en ruinas sobre las que había adquirido un derecho de arrendamiento, para lo que constituye un trust formado por antiguos empleados de la universidad. La constitución del trust tenía como única finalidad la obtención de una ventaja fiscal consistente en la deducción total del IVA soportado por la rehabilitación de los edificios. La cuestión prejudicial se refiere a si operaciones como las controvertidas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y actividad económica en el sentido de la Directiva cuando se llevan a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. El TJUE insiste en el carácter objetivo de las operaciones que determinan la realización del hecho imponible, y hace constar que la Sexta Directiva se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en las que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

Como complemento a la anterior sentencia se encuentra la de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service, en la que la cuestión prejudicial planteada es si puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación de que se trate, o si dicha circunstancia únicamente puede apreciarse si la búsqueda de esa ventaja fiscal constituye el único fin perseguido, con exclusión de otros objetivos económicos. Por referencia a la sentencia Halifax, el TJUE dispone lo siguiente:

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

45. Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.

Concluye, por tanto, el TJUE que no es necesario que la obtención de una ventaja fiscal sea la finalidad única de una operación, basta con que sea la finalidad principal de la misma, para que esta sea considerada constitutiva de una práctica abusiva.

La distinción de la que antes se hizo mención por referencia a las sentencias de la Audiencia Nacional citadas se encuentra de igual modo reflejada en la jurisprudencia comunitaria que ahora tratamos.

Así, la expulsión de las conductas abusivas de la efectiva aplicación del Derecho de la Unión encuentra en este una larga tradición, en la que nos podemos referir a la ya antigua sentencia de 3 de diciembre de 1974, dictada en el asunto 33/74, van Binsbergen, y que se asentó en el ámbito fiscal a partir de las relevantes sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros, a la que antes nos referimos, y de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas.

En este camino, que incluye otras sentencias relativas a la exacción del IVA, y sobre las que después volveremos, son de igual trascendencia las sentencias de 26 de febrero de 2019, dictadas en los asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16, T Danmark, y de la misma fecha, en los asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, N Luxembourg 1 y otros.

En particular, la sentencia correspondiente a los asuntos C-116/16 y C-117/16, señala:

70. A este respecto, una jurisprudencia reiterada ha establecido que en el ordenamiento jurídico de la Unión existe un principio general del Derecho según el cual los justiciables no puedan invocar el Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (...).

71. Los justiciables deben acatar este principio general del Derecho, de manera que la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (...).

72. Así pues, el citado principio implica que un Estado miembro debe denegar el amparo de las disposiciones del Derecho de la Unión cuando se invoquen no para la realización de los objetivos de las disposiciones en cuestión, sino con el fin de disfrutar de una ventaja del Derecho de la Unión aunque los requisitos establecidos al respecto se cumplan solo formalmente.

75. (...) el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartados 30 y 31).

76. De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que este principio puede oponerse a un sujeto pasivo para denegarle, en particular, el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal denegación (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 62, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 33).

77. Si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 dispone que esta no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos, no puede interpretarse esa disposición en el sentido de que excluye la aplicación del principio general del Derecho de la Unión de prohibición de las prácticas abusivas, recordado en los apartados 70 a 72 de la presente sentencia. En efecto, las operaciones que según la SKAT constituyen abuso de Derecho están comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 42) y podrían resultar incompatibles con el objetivo perseguido por dicha Directiva.

78. Sobre este punto, como se desprende de los considerandos primero y tercero de la Directiva 90/435, esta tiene por objeto facilitar los grupos de sociedades a escala de la Unión instaurando normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.

79. Pues bien, autorizar la creación de estructuras financieras cuyo único fin es disfrutar de las ventajas fiscales que se derivan de la aplicación de la Directiva 90/435 no sería congruente con tales objetivos y, por el contrario, sería perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior, al falsear la competencia. Como señaló en esencia la Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones en el asunto C-116/16, igual consideración sería aplicable aun cuando las operaciones en cuestión no persiguieran exclusivamente tal fin, pues el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de prohibición de las prácticas abusivas es aplicable, en materia fiscal, cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de las operaciones de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 45, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 53).

81. Si bien el intento de un contribuyente de acogerse al régimen fiscal que le resulte más ventajoso no puede fundar, como tal, una presunción general de fraude o de abuso (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 50; de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, apartado 84, y de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 60), también es cierto que tal contribuyente no puede disfrutar de un derecho o de una ventaja que se deriven del Derecho de la Unión si la operación en cuestión es puramente artificial desde el punto de vista económico y persigue eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 51; de 7 de noviembre de 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, apartado 61, y de 25 de octubre de 2017, Polbud - Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, apartados 61 a 63).

82. De lo expuesto se infiere que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el amparo de los derechos establecidos por la Directiva 90/435 cuando estos se invocan de manera fraudulenta o abusiva.

Versando los siguientes apartados de la sentencia sobre la necesidad de que exista una norma nacional que así lo prevea para que se produzca la reacción de las autoridades fiscales contra las prácticas abusivas puestas en práctica por los justiciables, concluyó el TJUE declarando que:

95. (...) el principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los tribunales nacionales deben denegar a un contribuyente el beneficio de la exención de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial a su sociedad matriz, establecida en el artículo 5 de la citada Directiva, en caso de una práctica fraudulenta o abusiva, aunque no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación.

Continuó el TJUE en su sentencia delimitando los elementos constitutivos del abuso de Derecho y la prueba de su existencia, señalando lo siguiente:

97. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para probar la existencia de una práctica abusiva es necesario que concurren, por un lado, una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haberse respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro lado, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención (sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, apartados 52 y 53, y de 12 de marzo de 2014, O. y B., C-456/12, EU:C:2014:135, apartado 58).

98. De este modo, el examen del conjunto de los hechos es lo que permitirá verificar si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva, y especialmente si los operadores económicos han efectuado operaciones puramente formales o artificiales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja indebida (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartados 47 a 49; de 13 de marzo de 2014, SICES y otros, C-155/13, EU:C:2014:145, apartado 33, y de 14 de abril de 2016, Cervati y Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, apartado 47).

100. Puede considerarse que constituye un escenario artificial un grupo de sociedades que no ha sido creado por razones que obedezcan a la realidad económica y que, dotado de una estructura puramente formal, persigue, como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objeto o a los fines del Derecho fiscal aplicable. Corresponde a tal definición el supuesto en que, utilizando una entidad instrumental intercalada, en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos, se elude el pago del impuesto sobre los dividendos.

101. De este modo, constituye un indicio de la existencia de una estructura creada con el objeto de disfrutar indebidamente de la exención establecida en el artículo 5 de la Directiva 90/435 la circunstancia de que dichos dividendos, una vez percibidos, sean retransferidos por la sociedad perceptora íntegramente o en su cuasitotalidad, y en un plazo muy breve, a entidades que no cumplen los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435, ya sea porque no están domiciliadas en ningún Estado miembro o bien porque no han sido constituidas revistiendo alguna de las formas que contempla esta Directiva, o bien porque no están sujetas a uno de los impuestos enumerados en el artículo 2, letra c), de dicha Directiva, o bien porque no constituyen una «sociedad matriz» y no cumplen los requisitos del artículo 3 de la misma Directiva.

102. Pues bien, entidades como las sociedades de que se trata en el asunto C_{117/16} o como las sociedades de inversión en cuestión en el asunto C-116/16, que tienen su residencia fiscal fuera de la Unión, no satisfacen los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435. En dichos asuntos, si la empresa danesa deudora hubiera pagado los dividendos directamente a las entidades que, según el Ministerio de Hacienda, eran los beneficiarios efectivos, el Reino de Dinamarca habría podido percibir el impuesto retenido en la fuente.

103. De igual forma, el carácter artificial de un escenario puede ser corroborado por la circunstancia de que el grupo de sociedades implicado posea una estructura tal que la sociedad perceptora de los dividendos pagados por la sociedad deudora deba transferir a su vez esos dividendos a una tercera sociedad que no cumple los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435, con la consecuencia de que aquella sociedad solo realiza un beneficio gravable insignificante cuando opera como sociedad instrumental con la función de permitir que las cantidades satisfechas fluyan de la sociedad deudora a la beneficiaria efectiva de esos importes.

104. La circunstancia de que una sociedad opera como sociedad instrumental puede probarse cuando la única actividad que realiza dicha entidad consiste en la percepción de los dividendos y la transferencia de estos al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales. A este respecto, la falta de una actividad económica real deberá deducirse, teniendo en cuenta las características singulares de la actividad de que se trate, de un análisis

del conjunto de los datos pertinentes relativos, en particular, a la gestión de la sociedad, a sus estados contables, a la estructura de sus costes y a los gastos reales soportados, al personal que emplea, así como a las instalaciones de que dispone.

105. También pueden constituir indicios de un escenario artificial los diferentes contratos existentes entre las sociedades implicadas en las operaciones financieras en cuestión, que den lugar a flujos financieros intragrupo, el modo de financiación de las operaciones, la evaluación de los fondos propios de las sociedades intermediarias, así como el hecho de que no se haya conferido a las sociedades instrumentales el poder de disponer económicamente de los dividendos percibidos. A este respecto, pueden constituir tales indicios no solamente la existencia de una obligación legal o contractual a cargo de la sociedad matriz que percibe los dividendos de transmitirlos a un tercero, sino también el hecho de que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, «básicamente» no se haya conferido a dicha sociedad el derecho de usar y disponer de tales importes, aunque tampoco esté sujeta a una obligación legal o contractual.

106. Por lo demás, tales indicios pueden resultar confirmados por circunstancias como la coincidencia o la proximidad en el tiempo de, por un lado, la entrada en vigor de cambios importantes en la legislación fiscal, como en el caso de la legislación danesa en cuestión en los litigios principales o la legislación estadounidense mencionada en el apartado 51 de la presente sentencia, y por otro, la ejecución de operaciones financieras complejas y la concertación de préstamos en el seno de un mismo grupo.

Con base en las anteriores consideraciones, se concluyó:

114. (...) la prueba de una práctica abusiva precisa, de un lado, un conjunto de circunstancias objetivas del que resulte que, pese al cumplimiento formal de los requisitos establecidos por la normativa de la Unión, no se ha conseguido el objetivo perseguido por esta y, de otro, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener una ventaja derivada de la normativa de la Unión mediante la producción artificial de las condiciones que se requieren para su obtención. La concurrencia de cierto número de indicios puede acreditar la existencia de un abuso de Derecho, siempre que estos sean objetivos y concordantes. Tales indicios pueden consistir, en particular, en la existencia de sociedades instrumentales carentes de justificación económica, así como en el carácter puramente formal de la estructura del grupo de sociedades, de las operaciones financieras y de los préstamos.

Con base en las anteriores consideraciones, el TJUE acabó declarando lo siguiente:

El principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los tribunales nacionales, cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar a un contribuyente el beneficio de la exención de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial a su sociedad matriz establecida en el artículo 5 de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, aunque no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación.

La prueba de una práctica abusiva precisa, de un lado, un conjunto de circunstancias objetivas del que resulte que, pese al cumplimiento formal de los requisitos establecidos por la normativa de la Unión, no se ha conseguido el objetivo perseguido por esta y, de otro, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener una ventaja derivada de la normativa de la Unión mediante la producción artificial de las condiciones que se requieren para su obtención. La concurrencia de cierto número de indicios puede acreditar la existencia de un abuso de Derecho, siempre que estos sean objetivos y concordantes. Tales indicios pueden consistir, en particular, en la existencia de sociedades instrumentales carentes de justificación económica, así como en el carácter puramente formal de la estructura del grupo de sociedades, de las operaciones financieras y de los préstamos.

Por más que las sentencias dictadas en febrero de 2019 por el TJUE se refiera a materias ajenas al IVA, sus asertos son generales, como acredita el hecho de mismo de que en ellas se refieran a pronunciamientos previos del mismo TJUE referidos a este tributo.

La artificiosidad en los negocios o contratos, en esta doble vertiente que señala el TJUE, objetiva, en tanto que generadora de un resultado distinto al que procura la norma que se pretende soslayar, y subjetiva, propia de voluntad de obtención de ventajas indebidas, caracteriza así el abuso del derecho, que se produce cuando se cumplen y respetan las exigencias propias de los actos o contratos sobre los que se pretende construir el régimen tributario que se procura, cuya existencia, como tal, no cabe cuestionar, sino su resultado. En particular, la institución de sociedades carentes de justificación económica, así como en el carácter puramente formal de la estructura del grupo, constatada en atención a su racionalidad económica, permiten la llegada a dicha conclusión.

De especial relevancia, por tratarse en ellas de cuestiones relativas a la exacción del IVA, son dos de las sentencias que se mencionan por el TJUE en las sentencias de 26 febrero de 2019, que acabamos de glosar. La primera de

ellas es la de 18 de diciembre de 2014, relativa a los asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros.

En ella, tras reproducir los habituales asertos relativos a la relevancia de la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos (apartado 42), como la improcedencia de que los justiciables se prevalgan de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva (apartado 43), sin distinción acerca de los conceptos fraude, evasión fiscal o abuso, se concluyó declarando, sin embargo, que:

(...) incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar a un sujeto pasivo, en el marco de una entrega intracomunitaria, los derechos a la deducción, a la exención o a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, aun cuando no existan disposiciones del Derecho nacional que prevean tal denegación, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación invocada para basar el derecho de que se trate, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de entregas.

La referencia al fraude fiscal en sentencias relativas a operaciones o conjuntos de operaciones en las que los incumplimientos implican falsedades u ocultamientos relativos a sus elementos fácticos (sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos, 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David, o de 13 de febrero de 2014, asunto C-18/13, Maks Pen, entre otras) o la realidad misma de las operaciones (sentencias de de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, FIRIN, o de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult) es una constante en la jurisprudencia del TJUE. Y aunque en muchas de ellas se contengan afirmaciones referentes a la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos del tenor de las contenidas en la sentencia Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti, sus conclusiones se basan de forma reiterada en el concepto del fraude fiscal, no del abuso del Derecho.

Amén del asunto Halifax, del que ya antes hemos hecho mención, la otra referencia relevante que se contiene en los pronunciamientos del TJUE de febrero de 2019 lo es a la sentencia de 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, Cussens. Esta, relativa a las consecuencias de ciertos contratos de arrendamiento con cuyo otorgamiento se pretendía transformar en exentas determinadas transmisiones de edificaciones de nueva construcción, concluyó admitiendo que, con independencia de que exista o no una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, el principio de prohibición de las prácticas abusivas puede aplicarse directamente para denegar la exención en determinadas transmisiones de inmuebles, sin que ello sea contrario a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

La distinción señalada, pues, por la Audiencia Nacional en las dos sentencias a las que nos hemos referido en el anterior fundamento de derecho refleja en nuestro ordenamiento, y por referencia a los artículos 15 y 16 de la LGT, la diferencia que el TJUE ha venido observando igualmente entre situaciones que pudieran considerarse abusivas y de necesaria reconducción a través de las normas y medidas antiabuso correspondientes -el conflicto al que se refiere el artículo 15 de la LGT-, y otros incumplimientos de la norma fiscal, sea por la más burda y simple ocultación de las operaciones sujetas a gravamen, o la ficción de su existencia, sea por la simulación de actos o negocios carentes de la sustantividad suficiente como admitir su existencia misma, cuya reconducción trata el artículo 16 de la LGT.

Noveno.

La Inspección afirma que el contrato de arrendamiento entre la reclamante y FWV es un contrato simulado, y en virtud de ello debe considerarse inexistente el IVA repercutido al segundo y no deducibles las cuotas soportadas. Dicha conclusión se alcanza con base en los siguientes indicios:

* La FWV es un sujeto pasivo del IVA que, en tanto en cuanto realiza operaciones exentas, no tiene derecho a la deducción íntegra de las cuotas de IVA soportado procedentes de la adquisición o construcción de los inmuebles que figuran en su balance.

* Sin embargo, el IVA soportado procedente de las obras de construcción del nuevo edificio de atención ambulatoria fue objeto de deducción, pues la FWV constituyó una fundación que se encargó de construir el mismo y, posteriormente, alquilárselo a la propia FWV mediante la formalización de un contrato de fecha 1 de julio de 2010.

* Esta nueva entidad carecía de medios personales y materiales, salvo la aportación inicial efectuada por FWV.

* Se estableció en los estatutos de la nueva fundación que su principal órgano de gobierno (el patronato) estaría constituido por miembros del patronato de la FWV.

* Debido a que la FUNDACIÓN XZ carecía de trabajadores, la construcción del edificio fue realizada por ..., y la gestión y dirección de los trabajos por el estudio de arquitectura ...

* Una vez finalizadas las obras, el 1 de enero de 2010 se formalizó un contrato de prestación de servicios entre la FWV y la FUNDACIÓN XZ, para que la primera prestase el apoyo necesario a la dirección, gestión administrativa y financiera a cambio de un precio.

De acuerdo con lo expuesto, nos enfrentamos a una práctica abusiva que debe dar lugar a la correspondiente regularización de la situación tributaria del contribuyente por la Administración tributaria. Conforme a la jurisprudencia comunitaria, dicha regularización debe consistir en el restablecimiento de la situación que se hubiera producido en caso de prescindir de las prácticas calificadas como abusivas, sin que proceda la imposición de sanción alguna, entendiéndose que falta una base legal clara y exenta de ambigüedad para ello.

La misma consecuencia se prevé por la Ley 58/2003 al disponer en el artículo 15.3 que en las liquidaciones que se realicen como resultado de la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma 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.

Si bien la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003, eliminó la prohibición expresa de imponer sanciones que recogía el apartado 3 del artículo 15 e introdujo en el artículo 206 bis de la Ley 58/2003 la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, su aplicación se condiciona a la acreditación de la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. Es decir, se limita a aquellos casos en los que, dada la existencia de un criterio administrativo claro y público, debe entenderse que el obligado tributario debía conocer la procedencia de su aplicación a la hora de autoliquidar el impuesto, de forma que si no lo hiciera así, correspondería valorar la concurrencia de infracción tributaria.

La conclusión de lo expuesto es que no cabe apreciar simulación en el entramado negocial analizado, lo que implica necesariamente la anulación de los acuerdos impugnados.

Por todo ello, procede estimar las pretensiones de la reclamante.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.