



Roj: **ATS 6718/2017 - ECLI:ES:TS:2017:6718A**

Id Cendoj: **28079130012017201306**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **05/07/2017**

Nº de Recurso: **1380/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Auto**

## **AUTO**

En la Villa de Madrid, a 5 de julio de 2017

## **HECHOS**

**PRIMERO.- 1.** La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de HOSPIMAR 2000, S.L., presentó el 8 de marzo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 20 de enero anterior por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 263/2015, relativo a liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA), y la correspondiente sanción, de los periodos comprendidos entre enero de 2010 y mayo de 2012.

**2.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

**(i)** El artículo 163 *quinquies* y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»], y los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1) [«Directiva IVA»], en lo concerniente al derecho a la deducibilidad de las cuotas soportadas, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [«TJUE»] sobre el concepto de práctica abusiva en el IVA, establecido en las sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax* ( C-255/02; EU:C:2006:121), y 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing* ( C-103/09; EU:C:2010:804).

**(ii)** Los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española [«CE»], 5.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) [«LOPJ»], 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) [«LEC»], y 105, 106 y 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], por infracción de las reglas de la sana crítica debido a la arbitraria e irrazonable apreciación de la prueba. Adicionalmente, esta infracción conllevaría la de la jurisprudencia contenida en la sentencia *Halifax* del TJUE, ya citada.

**(iii)** La jurisprudencia del TJUE contenida en las referidas sentencias *Halifax* y *Weald Leasing* y en la de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos* (26/62; EU:C:1963:1), por la primacía del ordenamiento comunitario sobre el nacional en los casos en los que se aprecie por el Tribunal de instancia simulación relativa por inexistencia de causa, ya que la normativa española no resulta, a estos efectos, clara y exenta de ambigüedad.

**3.** Expone que las infracciones imputadas a la sentencia impugnada han sido relevantes y determinantes del fallo, por las siguientes razones:

**3.1.** El concepto de práctica abusiva creado por la jurisprudencia del TJUE en las sentencias invocadas demanda la concurrencia de dos requisitos: la existencia de una ventaja fiscal no querida por la Directiva IVA y que la única motivación de la actuación del contribuyente sea la obtención de dicha ventaja. Sin embargo, la sentencia recurrida se fija únicamente en el requisito de la motivación, dando por supuesto o, más bien, sin



atender siquiera al primero: la existencia de una ventaja fiscal proscrita por la Directiva IVA. Es más, incurre en una falacia al considerar que, como a su juicio la única motivación de la creación de la estructura societaria era la de obtener una ventaja fiscal, necesariamente ha de existir esa ventaja. Tal planteamiento se separa del criterio contenido en la sentencia *Weald Leasing*, conforme al que ha de atenderse en primer lugar a si la práctica analizada constituye una ventaja fiscal de esa índole, concluyendo allí el TJUE, para un caso muy similar, que no cabe hablar de tal cuando el precio de las operaciones de arrendamiento financiero sea el normal del mercado; en otras palabras, para el TJUE que haya un escalonamiento en la no deducibilidad del IVA no constituye una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Directiva.

**3.2.** La Sala de instancia realiza una interpretación ilógica de la prueba de presunciones, al obtener la conclusión probatoria mediante un "enlace directo y preciso" a partir de los hechos base acreditados que no resulta razonable. No basta con que de los hechos probados pueda inferirse una determinada conclusión, sino que es necesario que dicha conclusión sea la única que se pueda obtener.

**3.3.** Aun cuando en el caso de autos se apreciase una práctica abusiva a efectos del IVA, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE (principalmente, la sentencia *Halifax*) no cabía sancionar la conducta al no haber una "base legal clara y exenta de ambigüedad", especialmente en un caso en el que se predica la existencia de simulación en la causa. Ante prácticas abusivas contrarias al IVA, la consecuencia anudada por el TJUE es la aplicación de la normativa que, mediante la realización de dicha práctica, se ha intentado eludir, lo que en el caso enjuiciado conduciría a la regularización de la deducibilidad de las cuotas del tributo; ir más allá requeriría una claridad legal de la que nuestra regulación carece.

**4.** Considera que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las siguientes razones:

**4.1.** La sentencia de instancia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE o en un supuesto en el que aún puede ser exigible su intervención a título prejudicial [ artículo **88.2.f** ] de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»]. Estima oportuno plantear cuestión prejudicial al TJUE para clarificar si **(a)** en la aplicación de la modalidad avanzada de los grupos de IVA a casos como el enjuiciado existe una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Directiva y **(b)** si la regulación española sobre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria, especialmente cuando se trata de supuestos de simulación en la causa, resulta lo suficientemente clara para poder imponer una sanción en la regularización de las prácticas abusivas en el IVA.

**4.2.** En la sentencia se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA ] y que están vigentes en la actualidad. Estima que no existe jurisprudencia clara sobre los grupos IVA en su modalidad avanzada ( artículo 163 octies LIVA ) ni sobre la posibilidad de sancionar en los casos de prácticas abusivas como el contemplado en este litigio. Existe una sola sentencia, de 12 de noviembre de 2014 (casación 1881/2012; ES:TS:2014:4786), que no analiza la modalidad avanzada del régimen de grupos IVA y que, además, no contiene un pronunciamiento unánime, pues dos magistrados firmaron un voto particular en el que, precisamente, se sostiene la tesis patrocinada en el recurso de casación.

**4.3.** La sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ].

**SEGUNDO.-** La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de marzo de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sección

## RAZONAMIENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2 ) y HOSPIMAR 2000, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea que se reputan infringidas, así como la jurisprudencia que se invoca del TJUE, que fueron oportunamente alegadas en la demanda y consideradas por la sentencia, y se justifica que dichas infracciones han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e) ].



3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia recurrida aplica aparentemente con error la jurisprudencia del TJUE, en un caso en el que no cabe descartar la necesidad de dirigirse a dicho Tribunal a título prejudicial [ artículo 88.2.f) LJCA], porque no existe jurisprudencia sobre alguna de las normas interpretadas y aplicadas por la Sala de instancia [ artículo 88.3.a) LJCA] y porque el pronunciamiento de la sentencia es susceptible de afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA].

**SEGUNDO.-** 1. De la sentencia recurrida (FJ 1º) se desprenden, en lo que ahora interesa, los siguientes hechos:

1º) HOSPIMAR 2000, S.L., se constituyó en 1998 para dedicarse a la construcción y explotación de hospitales. A partir de 2008 inició un proceso de ampliación de capital y, como matriz y socio único, constituyó diferentes sociedades con el fin de construir y explotar varios hospitales en el Levante español, hasta configurar un grupo de empresas bajo la denominación comercial IMED HOSPITALES.

2º) La mecánica de actuación del grupo consistía en que la construcción de cada hospital se llevaba a cabo por una sociedad del mismo y, una vez terminado, se arrendaba a otra, también del grupo, para que desarrollase la actividad clínica. De esta forma, las sociedades del grupo podían deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de solares y la construcción de hospitales.

3º) La Inspección de los Tributos regularizó la situación tributaria de HOSPIMAR 2000, S.L., rechazando la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición del suelo y en la construcción de inmuebles destinados a hospitales en Elche y Murcia, al existir simulación en las operaciones realizadas. La regularización alcanzó los 5.105.072.56 euros, incluidos los intereses de demora.

4º) A consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, se incoó expediente sancionador que desembocó en la imposición de una sanción de 3.490.539,48 euros, por apreciarse la comisión de infracciones tipificadas en los artículos 191, 193 y 194 LGT.

2. La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación concluye que:

1º) A la luz del acervo probatorio, la apreciación administrativa de que medió simulación resulta ajustada a Derecho, porque la interposición de las empresas del grupo que se dedicaban a la compra de solares y la construcción de hospitales, carentes de los medios materiales y personales y de las infraestructuras precisas para ello, obedecía a la sola intención de poder deducir las cuotas del IVA (FJ 2º).

2º) Justificada la existencia de simulación, la remisión a la modalidad avanzada de Grupos de IVA deviene irrelevante, pues de lo que se trata es que el contrato de arrendamiento es un contrato simulado, que no obedece a una manifestación de voluntad real, ni tiene por causa verdadera la que cabría atribuir a dicho contrato, es decir, la cesión del uso del inmueble a cambio de un precio. A partir de ahí, la calificación como operación intragrupo y el desenvolvimiento de los efectos que le atribuye la compañía recurrente no pueden quedar al margen de esa circunstancia, de forma que el hecho de tributar bajo la modalidad avanzada no convalida la divergencia entre la causa real y la declarada, que es la esencia de la simulación. Las consideraciones de la demanda en torno a la sentencia del TJUE *Weald Leasing* deben ser rechazadas a la vista del criterio mantenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (casación 1881/2012). No está en la letra ni en el espíritu de la normativa que regula el régimen especial de Grupos de IVA legitimar la transformación de cuotas no deducibles en deducibles, ni otorgar a una actividad exenta (prestación de servicios hospitalarios por HOSPIMAR 2000, S.L.), sin derecho a deducir, el derecho a la deducción de cuotas por la mera interposición de empresas del grupo (FJ 3º).

3º) La conducta es sancionable porque medió simulación (FJ 5º).

**TERCERO.-** 1. La sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (casación 1881/2012), ya citada, analiza un supuesto de la misma factura que el aquí considerado, concluyendo que:

1º) Medió simulación contractual, pues la causa del arrendamiento no respondía a la finalidad propia de esta clase de contratos, sino al designio de obtener una ventaja fiscal mediante la deducción de las cuotas soportadas en la construcción del hospital. Hubo pues simulación, cuya determinación o valoración posee un componente fáctico, siendo procedente la regularización tributaria llevada a cabo por la Inspección (FJ 4º).

2º) Habiéndose producido simulación relativa con la finalidad de obtener una ventaja fiscal indebida y habiéndose eludido la carga fiscal a la que venía el contribuyente obligado en cuanto realizaba una actividad exenta, el reconocimiento del derecho a deducir sería contrario al objetivo perseguido por las disposiciones del Derecho Comunitario y por la regulación interna. No resulta pertinente el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE, por haberse despejado toda duda sobre el carácter abusivo de la operación examinada. No se trata



tanto de interpretar normas del Derecho de la Unión Europea, como de su aplicación al caso concreto, una vez fijado su alcance por el TJUE (FJ 5º).

3º) La sentencia del TJUE *Halifax* no se pronuncia en contra de la imposición de sanción en casos como el enjuiciado; se limita a indicar que puede regularizarse el IVA con independencia de que la conducta sea merecedora o no de sanción (FJ 6º).

2. La sentencia cuyo contenido se acaba de extraer cuenta con un voto particular discrepante, suscrito por dos magistrados. Disienten del parecer mayoritario en lo que se refiere a la imposición de sanción, por entender que se produjo en el caso una infracción del artículo 22.8 de la Directiva 77/388/CEE 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 los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145 de 1977, página 1) [«Sexta Directiva»], tal y como ha sido interpretado por el TJUE en las sentencias *Halifax* y *Weald Leasing*, conforme a las que no cabe sancionar cuando se aprecie la existencia de una práctica abusiva, salvo que exista «una base legal, clara y exenta de ambigüedad». Cláusula esta última que no se cumple en nuestro ordenamiento, que impide calificar sin dificultad las distintas conductas enderezadas a la elusión o a la evasión fiscal, como la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo demuestra. Concluyen que los artículos 15 y 16 LGT presentan la suficiente ambigüedad como para excluir que pueda sancionarse la conducta analizada.

**CUARTO.- 1.** Son tres las infracciones que denuncia el escrito de preparación del recurso. La primera se refiere a las normas, comunitaria y domésticas, reguladoras del IVA; más en particular al régimen especial de grupo de entidades. La segunda tiene que ver con la apreciación del material probatorio para concluir que en el supuesto enjuiciado medió una simulación relativa con fines de elusión fiscal. Y la tercera a la posibilidad de sancionar conductas abusivas en el ámbito del IVA.

2. La primera infracción carece de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, por las siguientes razones:

1ª) Aunque la compañía recurrente quiere revestirla de ropajes interpretativos, en realidad no trasciende de la calificación como simulada (con simulación relativa) de la operativa contractual mediante la que el grupo empresarial que encabeza construyó y explotó dos centros hospitalarios.

2ª) No se trata tanto de interpretar los artículos 163 *quinquies* a 163 *nonies* LIVA ni, por ello, de establecer criterios sobre el régimen de grupos de entidades [por lo que no concurre el interés casacional objetivo presumido por el artículo 88.3.a) LJCA, ni se da la afección a una gran número de situaciones a que se refiere el artículo 88.2.c) LJCA], como de juzgar si aquella operativa constituía o no una simulación contractual, cuestión que carece de la nota de generalidad precisa que justifique una intervención de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sin perjuicio de que, para un caso igual, ya se ha pronunciado en la repetida sentencia de 12 de noviembre de 2014.

3ª) Como con tino se señala en la sentencia aquí recurrida, el hecho de tributar o no a través de la régimen de grupo de entidades no convalida la divergencia entre la causa real del contrato de arrendamiento y la declarada, no sana la simulación, ni transforma en deducibles las cuotas que no lo eran.

4ª) Por ello, la pregunta que sugiere que este Tribunal traslade al TJUE parte de un presupuesto que no responde a la realidad, tal y como ha sido fijada en la sentencia recurrida: si constituye una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Directiva IVA el diferimiento durante diez años (periodo de regularización de bienes de inversión) de la no deducibilidad de las cuotas IVA inicialmente soportadas, cuando una empresa tiene derecho a la deducción (la sociedad arrendadora que adquirió el solar y construyó el hospital) y otra no (la arrendataria que presta servicios asistenciales exentos). Tal interrogante hace supuesto de la cuestión y parte de la inexistencia de simulación en la causa del contrato de arrendamiento.

3. La segunda infracción también carece de interés casacional para la formación de la jurisprudencia:

1º) En cuanto manifiesta una discrepancia con la valoración de la prueba y ofrece una alternativa a los hechos decantados por la Sala de instancia, se introduce en un terreno vedado al recurso de casación, conforme a lo dispuesto en el artículo 87 *bis*.1 LJCA .

2º) Si lo que se pretende con su planteamiento es que este Tribunal produzca un pronunciamiento interpretativo sobre los preceptos que regulan la valoración tasada de determinadas pruebas y sobre aquellos otros que prohíben a los tribunales de justicia, como a todos los poderes públicos, incurrir en arbitrariedad, la jurisprudencia se encuentra bien formada al respecto, sin que el caso ofrezca razones para precisarla, matizarla o rectificarla. No hay, en suma, interés casacional objetivo, por muy intenso que sea el interés subjetivo de la compañía recurrente.



**QUINTO.- 1.** Tampoco alcanza interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la tercera de infracciones denunciadas, que requiere un análisis más detenido.

**2.** La sentencia del TJUE *Halifax* recuerda que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones en las que el Tesoro público puede recaudar el IVA *a posteriori*, pero lo han de hacer sin traspasar los límites del Derecho comunitario (apartado 91). En particular, indicó que las medidas que pueden adoptar con arreglo al artículo 22.8 de la Sexta Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (apartado 92). Y en este contexto, siguiendo criterios ya sentados con anterioridad [sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel* ( C-454/98, apartado 56; EU:C:2000:469)] precisó 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 esa comprobación (apartado 93). Por ello, el objetivo principal, al servicio del principio de neutralidad, es que las operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva se redefinan para restablecer la situación al estado en que debería estar de no haber existido las operaciones constitutivas de la práctica abusiva (apartado 94, en relación con el 92 *in fine*).

**3.** La noción de "práctica abusiva" en el contexto del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea, que alcanza a todo artificio enderezado a la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones que regulan el sistema común del mencionado impuesto indirecto. Es decir, es tal toda operación que se realice fuera del marco de las transacciones comerciales normales, con el exclusivo designio de beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario ( *vid.* el apartado 69 de la sentencia *Halifax* y las que en él se citan).

**4.** Comprende, pues, tanto los supuestos de simulación del artículo 16 LGT, como los de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (el viejo fraude de ley) del artículo 15 LGT.

**5.** Nuestro ordenamiento jurídico autoriza a la Administración en los casos de simulación a regularizar la situación tributaria del contribuyente, exigiéndole los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente ( artículo 16.3 LGT). Por el contrario, en los supuestos de conflicto, se reclama el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, liquidándose intereses de demora, sin que, al tiempo de los hechos de este litigio, procediese la imposición de sanciones [ artículo 15.3 LGT; a partir del 12 de octubre de 2015, y en virtud de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre), en las situaciones de conflicto también se puede sancionar].

**6.** En el caso enjuiciado se sancionó a la compañía recurrente con fundamento en los artículos 191, 193 y 194 LGT, esto es, por dejar de ingresar la deuda tributaria debida ( artículo 191), obtener indebidamente devoluciones ( artículo 193) y solicitar indebidamente devoluciones ( artículo 194), como consecuencia de una conducta que, por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa revisando ex artículo 106.1 CE la previa actuación administrativa, ha sido calificada de simulada (simulación de la causa contractual).

**7.** Dado que nuestro ordenamiento jurídico contiene una cláusula legal ( artículo 16.3 LGT) que permite sancionar en las elusiones o evasiones fiscales conseguidas mediando simulación, no se aprecian indicios suficientes para entender que la Sala de instancia haya resuelto el litigio, en lo que al juicio sobre la sanción se refiere, en aparente contradicción con la jurisprudencia del TJUE o sin dirigirse a él a título prejudicial, pese a hacerse presente la necesidad de hacerlo, porque la falta de claridad de la distinción entre supuestos de conflicto y de simulación relativa en la causa, que bien se puede defender en abstracto, no se evidencia en este concreto caso. Tampoco concurre, pues, en este último aspecto interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el sentido expresado por el artículo **88.2.f)** LJCA.

**8.** En definitiva, este recurso de casación debe ser inadmitido.

**SEXTO.-** Al ser inadmisibles los recursos de casación, las costas procesales causadas se imponen a la parte recurrente, limitando a un máximo de 1.000 euros la cantidad que por todos los conceptos podrá reclamar la parte recurrida ( artículo 90.8 LJCA).

#### La Sección de Admisión acuerda:

**1º)** Inadmitir el recurso de casación RCA/1380/2017, preparado por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de HOSPIMAR 2000, S.L., contra la sentencia dictada el 20 de enero de 2017 anterior por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 263/2015.

**2º)** Imponer a la entidad recurrente las costas procesales causadas, limitando a un máximo de 1.000 euros la cantidad que por todos los conceptos podrá reclamar la parte recurrida.



Así lo acuerdan y firman. Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina  
Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jesus Cudero Blas

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ