

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Sentencia de 22 de Octubre de 2009, rec. 310/2006

Ponente: Aragonés Beltrán, Emilio Rodrigo.

Conflicto en la aplicación de la norma. Procedimiento especial establecido.

En presencia de un negocio artificioso o anómalo, la inspección debe realizar una calificación ajustada a la Ley General Tributaria considerándolo bien como simulación, fraude de Ley o conflicto en la aplicación de la norma, y consecuentemente respetar las garantías formales establecidas en la Ley para cada caso (declaración formal o procedimiento específico), cuya inobservancia determina la anulación de las actuaciones.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: ... La resolución impugnada, tras resumir los antecedentes del caso, comienza por expresar lo siguiente:

«Con carácter previo no deja de sorprender la calificación como constitución de derecho de superficie de un contrato celebrado con una entidad vinculada, por un plazo, anormalmente corto atendiendo a lo que es habitual en este tipo de operaciones (cinco años), en el que se contiene la obligación (cláusula séptima) de ceder el terreno en el momento en que el superficiario “se lo exija” y que se extingue al año siguiente de su celebración, como consecuencia de la efectiva venta del terreno al propio superficiario».

Ha de advertirse, sin embargo, que ni la Inspección ni el TEARC analizan ni aplican ninguna de las figuras a que se referían los artículos 24 y 25 de la LGT 230/1963, en la redacción dada a los mismos por la Ley 25/1995, de 20 julio...

En efecto, la Inspección y el órgano económico-administrativo: a) No imputan ni califican la escritura pública de 28 de febrero de 1997 como simulación,... y b) Tampoco ... como constitutiva de fraude de ley, no habiéndose seguido el expediente especial para su declaración exigido legalmente.

Sin embargo, tanto las argumentaciones de la Inspección como del TEARC parten de la consideración como «sorprendente» de la calificación como constitución de un derecho de superficie de un contrato que, primero, se concierne por un plazo «anormalmente» corto atendiendo a lo habitual; que, segundo, contiene la obligación de ceder el terreno en el momento en que el superficiario «se lo exija»; y, tercero, que se extingue al año siguiente de su celebración, como consecuencia de la efectiva venta del terreno al propio superficiario...

En suma, tanto en la legislación aplicable al caso como en la actualmente vigente, la declaración tanto de fraude de ley o de conflicto en la aplicación de la norma como de simulación exigen, en todo caso, además de los especiales requisitos procedimentales propios de las primeras, una explicitación clara. No cabe, por tanto, entender «sorprendente» un negocio jurídico entre entidades vinculadas por lo «anormal» de su plazo o por las obligaciones que contiene y por la extinción efectiva, sin declarar el fraude de ley

o la existencia de simulación; ni cabe tampoco apreciar la existencia de operaciones adicionales a las pactadas sin una expresa declaración de simulación...

TERCERO: ... a juicio de la Sala, todas estas argumentaciones están girando en torno a la existencia bien de una simulación contractual o bien de un fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, basada en la vinculación entre las dos entidades mercantiles y en la celebración de un negocio anómalo o artificioso con exclusivos fines de ahorro fiscal. Pero para ello hubiera sido indispensable bien la expresa declaración de simulación o bien la incoación de un expediente especial, sin que tales esenciales requisitos hayan tenido lugar en el presente caso.

