



Roj: STS 614/2016 - ECLI:ES:TS:2016:614
Id Cendoj: 28079130022016100061
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 4044/2014
Nº de Resolución: 416/2016
Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo **Contencioso-Administrativo**

Sección: SEGUNDA

S E N T E N C I A

Sentencia Nº: 416/2016

Fecha de Sentencia: 24/02/2016

RECURSO CASACION Recurso Núm.: 4044 / 2014

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 02/02/2016

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón

Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: MCM

Nota:

Liquidación por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001 y 2006 a DORNA SPORTS, S.L. Compraventa apalancada de participaciones sociales. Apreciación de simulación. Sanción por infracción grave al concurrir la circunstancia cualificadora de ocultación.

RECURSO CASACION Num.: 4044/2014

Votación: 02/02/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Manuel Martín Timón

Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

S E N T E N C I A 416/2016

TRIBUNAL SUPREMO.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.: Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce

D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

D. José Antonio Montero Fernández

D. Manuel Martín Timón

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Rafael Fernández Montalvo

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación, número 4044/2014, interpuesto por LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, y por la mercantil DORNA SPORTS, S.L., representada por el Procurador D. Manuel Sánchez Puelles González-Carvajal, bajo dirección letrada de D. Angel García Ruiz, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 23 de octubre de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 443/2011, seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de

5 de octubre de 2011, R.G. NUM004 y NUM005 (entre otras), desestimatoria de las reclamaciones acumuladamente interpuestas contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, adoptados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006 (Grupo de consolidación fiscal 134/05).

Las partes recurrentes se han opuesto igualmente al recurso interpuesto por la contraria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La entidad DORNA SPORTS, S.L., con NIF 83497461, como sociedad dominante del Grupo fiscal 182/04, fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que dieron lugar a la incoación del Acta de disconformidad (Modelo A02), número NUM000, extendida el 11 de mayo de 2010, y relativa al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos que abarcan desde el 1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004; y desde el 1 de julio al 31 de diciembre de 2004.

Asimismo, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes llevó a cabo actuaciones inspectoras, iniciadas en 25 de enero de 2008, cerca de la entidad Miralita S.L. con NIF B84007418, como sociedad dominante del grupo fiscal 134/85, que dieron lugar a la incoación del Acta de disconformidad (Modelo A02), número NUM001, extendida el 7 de mayo de 2010, al obligado tributario Dorna Sports, S.L (CIF B84760800) como sucesor de Miralita, S.L y relativa al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2005 y 2006.

En el Acta últimamente referida, se contiene una "Introducción" en el que la Inspección señala que en los años 2003 y 2004, los socios de la sociedad dominante española del Grupo Dorna llevaron a cabo sendas operaciones simuladas de compra venta de sus participaciones sociales, señalándose que "el modus operandi empleado responde, de manera resumida, al siguiente esquema: los socios de la entidad operativa A constituyen una segunda sociedad B con un capital mínimo. En esta sociedad B, el capital social se distribuye en idéntica proporción a la que los socios mantienen en la sociedad A. Una vez constituida la sociedad B adquiere a los socios sus participaciones en la sociedad A. Tras la operación no se produce cambio alguno en el control del grupo. Los socios han logrado una importante rentabilidad en la transmisión de las participaciones, aunque siguen manteniendo un similar porcentaje de control sobre el grupo de empresas.

La operación se financia en su totalidad con un préstamo realizado por un grupo de entidades bancarias. Este crédito se destina íntegramente a abonar a los socios el importe de las participaciones. La nueva sociedad B asume la deuda y los gastos financieros que la misma genera".

Siguiendo este esquema, continúa indicándose en la "Introducción", se llevaron a cabo las siguientes operaciones:

A.- En Junio de 2003, la entidad WP Events, S.L. adquiere a los socios de Dorna Sports, S.L. el 100% de sus participaciones en esta última entidad, por importe de 53.102.655,16 euros. La entidad WP Events, hasta entonces inactiva, y cuyo capital asciende a 72.000 euros, está controlada por los socios de Dorna Sports, S.L, que mantienen en 2WP Events S.L. simlaes porcentajes de participación a los que ostentaban en Dorna Spors, S.L:

La operación se financia en su totalidad con un préstamo participativo obtenido por 2WP Events, S.L. y cuyo importe se destina a sufragar la compra de las participaciones y los gastos generados.

En el último trimestre de 2003, la entidad 2 WP Events S.L absorbe a Dorna Sports, S.L (B83497461).

B.- En diciembre de 2004, se produce una réplica de la operación anterior. Así, los socios de 2WP Events, S.L (ahora denominada Dorna Sports, S.L., tras el cambio de razón social) venden a la entidad Miralita S.L. el 99,815% de sus participaciones en Dorna Sports, S.L., por un importe de 105.802.302,96 euros. La entidad adquirente, Miralita, S.L. cuyo capital social asciende a 72.000 euros, está controlada por los socios de Dorna Sports, S.L., que mantienen en la nueva entidad similares porcentajes de participación.

La operación se financia con un nuevo préstamo participativo que se destina, por un lado, a la compra de participaciones sociales y, por otro, a refinanciar el préstamo obtenido en 2003 para financiar la adquisición de participaciones sociales.

Tras ello se señala en la "Introducción" que a través de la transmisión de participaciones sociales, los socios han obtenido en realidad una retribución de los fondos propios, como queda acreditado, entre otras, por las siguientes circunstancias:

-Los socios tras las enajenaciones, mantienen similares porcentajes de control sobre el Grupo Dorna.

-No se produce modificación en la composición de los órganos de administración después de la venta de las participaciones.

-Los socios de las entidades adquirentes pasan a controlar el Grupo Dorna con un desembolso de 72.000 euros, cantidad absolutamente insignificante en relación con la valoración que se hace del grupo a la hora de determinar el precio de venta de las participaciones sociales (105 millones en la venta 2004).

-La elevada rentabilidad que obtienen los socios con la enajenación de sus participaciones no encuentra referencia alguna posible en criterios de mercado. Estas rentabilidades solo se pueden justificar si atendemos a la realidad jurídica y al fondo económico de las operaciones, que revela la distribución de unos rendimientos a los socios a costa de incrementar el endeudamiento de las entidades que los satisfacen (Como se ha indicado, las participaciones de la sociedad Dorna Sports S.L. que los socios enajenan en 1 de diciembre de 2004 por 106 millones de euros son adquiridas por la sociedad Miralita,S.L. con un capital social de 72.000 euros).

Se afirma que con las operaciones de junio de 2003 y diciembre de 2004, los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico (compraventa de participaciones), que es distinto del realmente llevado a cabo, esto es la obtención de una retribución por la participación en fondos propios. Además, se ha pretendido disminuir la carga tributaria de la entidad adquirente de las participaciones, mediante la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos.

Finalmente, en esta parte expositiva, la Inspección señala que en el contexto de estas operaciones simuladas de compraventa de participaciones sociales en el último trimestre de 2003, se produce la fusión por absorción entre la entidad 2WP Events, S.L (absorbente) y Dorna Sports, S.L (absorbida), operación de concentración empresarial que debe ubicarse dentro de la estrategia diseñada por los socios para obtener unos importantes rendimientos a través de la transmisión de las participaciones sociales, pues la posterior fusión de sociedades permitiría obtener un beneficio fiscal añadido, materializado a través del fondo de comercio, fiscalmente deducible, que se genera en la operación, al amparo del régimen especial de fusiones en el Impuesto de Sociedades.

A continuación se detallan en el Acta los Antecedentes, que de forma resumida se exponen a continuación:

1.- Entidades y personas físicas intervinientes :

-DORNA SPORTS, S.L. con NIF B82043753, era la sociedad dominante del Grupo fiscal 170/01 hasta que en junio de 2003 fue adquirido el 100% de sus participaciones sociales por la entidad 2WP EVENTS, SL. Posteriormente, DORNA SPORTS, S.L. se disolvió sin liquidación, al ser absorbida por 2WP EVENTS, SL, lo que se hizo constar en el Registro Mercantil en 30 de diciembre de 2003, convirtiéndose en la sociedad dominante del grupo fiscal 182/04. A raíz de esta operación, 2WP EVENTS S.L. cambió su razón social y pasó a denominarse DORNA SPORTS, S.L., con NIF B8349746.

-La entidad MIRALITA, S.L., con NIF B84007418, adquirió en diciembre de 2004 el 99,815% del capital social de DORNA SPORTS, S.L., pasando a ser la sociedad dominante del grupo fiscal 134/05 en los periodos impositivos 2005 y 2006.

-La sociedad TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES, S.L., con NIF B847608QO, adquirió el 2º semestre de 2006 el 80,40% de las participaciones sociales de MIRALITA, S.L. Y en 2007, TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L. absorbió, entre otras, a DORNA SPORTS, S.L. y a MIRALITA, S.L. Tras la fusión, TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES, S.L. pasó a denominarse DORNA SPORTS, S.L.

- D. Claudio y D. Florentino, residentes en España, fueron socios de todas las entidades anteriores, y han formado parte de los Consejos de Administración de las mismas.

2.- Actividad del grupo

- La actividad desarrollada por el obligado tributario era la de "Servicios de publicidad, relaciones públicas" clasificada en el Epígrafe número 844 del IAE.

Su actividad estaba ligada a la explotación de diferentes pruebas deportivas de motociclismo, principalmente el Campeonato del Mundo de Motociclismo ("Moto GP"). La organización de estos eventos deportivos se efectúa al amparo de diversos contratos de cesión de derechos con la correspondiente federación deportiva, que era la titular en última instancia de todos los derechos.

Por lo que concierne a Motor GP, la Federación Internacional de Motociclismo (FIM) cedió a Dorna SPORTS, SL y a la sociedad británica Two Wheel Promotions Ltd (ambas pertenecientes al grupo Dorna) los derechos de explotación de esta competición deportiva que constituye la principal fuente de ingresos del grupo. La cesión de derechos está vigente hasta el año 2026.

3.- Estructura del grupo

Las líneas básicas de la estructura del grupo en enero de 2003 se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

- Una sociedad operativa española (DORNA SPORTS, S.L.), cabecera del grupo en España que es la que lleva a cabo la explotación de los derechos de Moto GP. Esta sociedad posee el 100% de otras dos sociedades españolas, Dorna Worldwide SL (Sociedad Unipersonal) y Dorna Off Road S.L., Sociedad unipersonal, (posteriormente se denominará Internacional Events Services SL).

- La entidad Dorna Worldwide S.L., también lleva a cabo actividades comerciales vinculadas a pruebas deportivas de motociclismo aunque con menor relevancia económica que las que explota DORNA SPORTS, SL.

-Dorna Off Road S.L. ostenta los derechos de varias pruebas de motociclismo. A partir de 2006, esta entidad pasa a denominarse INTERNACIONAL EVENTS SERVICES, SL centrando su actividad en la explotación de las zonas de VIP Village vinculadas a los grandes premios de Moto GP.

- Además de las dos sociedades filiales mencionadas existen otras entidades españolas del grupo que se encuentran en fase de liquidación, y sin relevancia fiscal para las actuaciones inspectoras.

- Finalmente, el grupo Dorna posee el 100% de varias empresas residentes en otros países, principalmente en Japón, Alemania, Holanda y Reino Unido.

-En cuanto a la distribución del capital social, hasta 1998, el Grupo Dorna pertenecía a Banesto; con fecha de 17 de junio de 1998, Banesto vendió todas las participaciones de Dorna a una sociedad de nueva creación residente en Luxemburgo denominada "Internacional Sports Rights Management, S.L." (en adelante, ISRM) que se constituyó el 27 de mayo de 1998. Con fecha 17 de junio de 1998 ISRM amplió su capital social en cuya virtud la entidad pasó a estar controlada por una entidad de capital riesgo residente en Luxemburgo, denominada CVC Capital Partners (en adelante, CVC) que ostentaba el 88% de su capital y también por uno de los directivos de DORNA, D. Claudio, que poseía el 12%.

Con esta transmisión se produjo un cambio en el control de grupo DORNA, con la entrada de un nuevo socio mayoritario (la entidad de capital riesgo CVC) y de uno de sus directivos.

- En enero de 2003, el capital social de DORNA SPORTS, S.L. presentaba la siguiente composición:

- Una participación mayoritaria del 75% en manos de ISRM, la sociedad instrumental cuyo control correspondía a CVC, residente en Luxemburgo.

- Los directivos del grupo, D. Claudio y D. Florentino , residentes en España que poseían respectivamente un 12% y un 6,5% de participación.

- Y por último, la entidad holandesa Ballota BV que poseía un 6,5% del capital social.

4.- Operaciones realizadas en 2003

-El 26 de junio de 2003, la Junta General y Extraordinaria y Universal de Dorna Sports, S.L. (B82043753) adoptó el acuerdo de reducir el capital social (entonces fijado en 1.224.419,84 euros) en la cuantía de 265.042,54 euros, mediante la adquisición derivativa de sus propias participaciones sociales para su posterior amortización, según el procedimiento previsto en los artículos 79 y 40.1 b) de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada .

La oferta de compra de las participaciones de la sociedad se fijó en 139,07 euros por participación.

En el acta de la Junta General se hace constar que, "la totalidad de los socios... se pronuncian en el sentido de ofrecer en venta un número cuasi-proporcional a la participación de cada uno de ellos en el capital social...". El último Balance de situación de la entidad, cerrado a 1 de diciembre de 2002 recogía, entre otras las siguientes partidas (importes en millones de euros):

ACTIVO

Gastos establecimiento

Fondo de Comercio

25

31.082

Capital social

Reserva legal

PASIVO

1.222

310

A.A. Fondo Comercio -12.432 Reserva reduce, capital 328

Reserva Voluntaria 4.541

Beneficio 2002 9.486

En la misma Junta General se acuerda, por unanimidad, aplicar íntegramente los beneficios del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2002, a incrementar la reserva voluntaria.

En consecuencia, fruto de las decisiones adoptadas en esta Junta General, la ejecución del acuerdo de adquisición derivativa de participaciones sociales y su posterior amortización supuso una reducción de los fondos propios de la entidad en las siguientes cuantías:

Precio de adquisición de las participaciones propias: 12.245.669,78

Reducción del capital social. 265.042,54

Reducción reservas voluntarias: 11.980.627,24

-El 26 de junio de 2003 2wp Events, SL adquiere el 100% de las participaciones de Dorna Sports, SL por un precio de 53.102.655,16 euros.

La entidad 2wp Events, SL 2WP, hasta entonces inactiva, tenía un capital social de 72.000 euros que pertenecía a los socios de Dorna Sports, S.L., que ostentaban similares porcentajes de participación a los poseídos en esta última entidad.

Tras la transmisión, 2wp Events, SL, que poseía el 100% de las participaciones de Dorna Sports, SL (B83497461), presentaba la siguiente composición:

* Una participación mayoritaria del 73,5 en manos de Dorna Holding, SARL, la sociedad instrumental residente en Luxemburgo, cuyo control correspondía a CVC.

*Los directivos del grupo, D. Claudio y D. Florentino, residentes en España que poseían respectivamente un 11,76% y un 6,37% de participación.

* La entidad holandesa Ballota BV que poseía un 6,37% del capital social.

- Otros socios residentes: 2%.

Se resalta la entrada en el capital social de 2wp Events, con un 2%, de un grupo de personas físicas, en su mayoría empleados y directivos de Dorna Sports, SL. Las participaciones asignadas a estos socios provocaron una disminución proporcional en el porcentaje que ostentaban en enero de 2003 los otros socios de Dorna Sports, S.L. La Inspección de los tributos pone de manifiesto que la valoración del grupo Dorna a efectos de la transmisión se fijó en algo más de 53 millones de euros, resultando significativo que este conjunto de empleados haya podido acceder a controlar un 2% del capital social con un desembolso de 1.440 euros (que fue la aportación que realizaron a 2WP EVENTS, SL).

En todo caso, con esta transmisión no se produjo ningún cambio en el control del grupo Dorna, puesto que sigue perteneciendo a los mismos socios, sin que tampoco se observe ningún cambio en la configuración del Consejo de administración del grupo Dorna.

- La compra de estas participaciones se financió mediante un préstamo sindicado formalizado el 24 de junio de 2003, en el que como prestamistas figuraban un grupo de entidades bancarias coordinadas por la Societé Generale, S.A. y como prestatario: Dorna Sports, S.L. y Elendur, S.L.

Esta última entidad, Elendur, S.L., fue constituida el 16 de diciembre de 2002 y en el momento de formalizar el préstamo estaba controlada al 100% por la sociedad luxemburguesa Dorna Holding, SARL. El 26 de junio de 2003, Elendur, SL otorgó a 2wp Events, S.L., un préstamo participativo por importe de 53.246.971,17 euros, que se destinó en su totalidad a financiar la compra de las referidas participaciones y a sufragar los gastos derivados de la misma.

La razón por la que el préstamo recibido de las entidades financieras se transformó en préstamo participativo por Elendur, SL era la de permitir que 2wp Events, SL dotara una provisión por depreciación de la cartera en Dorna Sports, SL sin incurrir en causa de disolución, dado que el préstamo participativo recibido se computa como fondos propios.

El importe total de los gastos financieros derivados del préstamo (intereses y gastos de formalización) es el siguiente:

Período 01/07/2003 a 30/06/2004: 4.886.007,73 euros

Período 01/07/2004 a 31/12/2004: 4.278.006,00 euros

En torno a los riesgos que asume Elendur, S.L., en virtud del préstamo recibido, se indicaba que esta sociedad, cuyo capital social en 2003 asciende a 3.500 euros, carece de activos con los que poder responder a las obligaciones derivadas del préstamo que asume frente a las entidades crediticias.

En última instancia la responsabilidad frente a las entidades crediticias corresponde a 2WP Events SL.

- Como ya se indicó, el 23 de octubre de 2003, 2wp Events absorbió a Dorna Sports S.L, otorgándose escritura de fusión el día 1 de diciembre de 2003 y acogiendo dicha operación al régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la LIS). Tras esta fusión impropia (recordemos, que el 26 de junio de 2003 2wp Events, SL había adquirido el 100% de las participaciones de Dorna Sports, SL) la absorbente cambió su razón social, pasando a denominarse como la absorbida Dorna Sports, SL. Como consecuencia de la referida fusión afloró un fondo de comercio por importe de 9.550.275,27 euros, que la absorbente procede a deducir de la base imponible de cada periodo anual en la cuantía de 477.513,76 euros (la vigésima parte).

Operaciones realizadas en 2004

-El 1 de diciembre de 2004 se produce otra transmisión de participaciones de

Dorna que es una réplica de la transmisión efectuada en junio de 2003.

En efecto, los socios de 2wp Events, SL (denominada tras la fusión impropia Dorna Sports, SL) venden a la entidad Miralita, S.L. el 99,815% de sus participaciones sociales por importe de 105.802.302,96 euros. La entidad adquirente Miralita, S.L. se constituyó en junio de 2004 con un capital social de 72.000 euros, y también estaba participada y controlada por los socios de Dorna Sports, S.L, según el siguiente detalle:

- Dh 2004, SARL, sociedad luxemburguesa instrumental controlada por CVC, ostentaba un porcentaje de participación del 74,25% (esto es, el mismo porcentaje de participación que el poseído por la mercantil Dorna Holding, SARL).

- Modus Faciendi, S.L., sociedad de nueva creación propiedad de D. Claudio y su esposa, un porcentaje del 11,88%. Es decir, D. Claudio poseía en Miralita (a través de Modus Faciendi) el mismo porcentaje de participación que el ostentado en Dorna Sports, S.L.

- Honoris Gratia, S.L., sociedad de nueva creación propiedad de D. Florentino y su esposa, un porcentaje del 6,435%. Es decir, D. Florentino poseía en Miralita, (a través de Honoris Gratica) el mismo porcentaje de participación que el ostentado en Dorna Sports, S.L.

- La entidad holandesa Ballota BV que poseía un 6,435% del capital social, esto es, el mismo porcentaje que el poseído en Dorna Sports, S.L.

- Otros socios residentes: 1%, esto es, el mismo porcentaje que el poseído en Dorna Sports, S.L.

-Esta operación de compraventa se financió con un préstamo sindicado formalizado el 24 de noviembre de 2004, en el que como prestamistas figuraban un grupo de entidades bancarias coordinadas por la Societé Générale, S.A. y como prestatario, la entidad luxemburguesa Motofin, SARL (el 100% de esta entidad estaba en manos de Dh2004, SARL; como se indicó, Dh2004, SARL estaba controlada por CVC y era propietaria del 74,25% de Miralita, S.L.).

-El 1 de diciembre de 2004 Motofin, SARL transformó el préstamo bancario recibido en un préstamo participativo a favor de Miralita, S.L., que ésta destinó a financiar la compra de las referidas participaciones (105.802.302,96 euros), a cancelar el anterior préstamo participativo que Dorna mantenía con Elendur, SL, y a cancelar otro préstamo que Dorna tenía con Societé Générale.

La razón por la que el préstamo recibido de las entidades financieras se transformó en préstamo participativo era la de permitir que Miralita, S.L. no incurriera en causa de disolución cuando tuviera que dotar una provisión por depreciación de las participaciones adquiridas, dado que el préstamo participativo recibido se computa como fondos propios.

Los intereses devengados por el préstamo ascienden a 13.375.596,39 euros (período de 2005), y a 12.488.570,81 euros (período de 2006).

Los gastos derivados de la formalización del préstamo ascienden a 558.963,36 euros (período de 2005), y a 3.299.125,23 euros (período de 2006).

En resumen, este nuevo préstamo va a servir para financiar la adquisición de participaciones de Dorna Sports S.L.; y para refinanciar los préstamos anteriores de Dorna Sports S.L.

-Sobre las garantías aportadas para obtener esta financiación, Miralita, S.L., Dorna Sports S.L. y las demás empresas del grupo asumen la posición de garantes, si bien la responsabilidad de cada una de ellas está limitada al importe de la financiación recibida. Además, se establece una prenda sobre el 100% de las participaciones sociales de Motofin, SARL, Miralita, S.L. y Dorna Sports, S.L.

- Por otra parte, como consecuencia de la fusión impropia llevada a cabo entre Isrm, SL y Dorna Sports, SL el 21 de diciembre de 1999, surgió en sede de la entidad absorbente (ISRM) una diferencia de fusión (fondo de comercio) por importe de 31.082.350,70 euros. En cada periodo impositivo anual la entidad absorbente practicó una deducción en la base imponible por este concepto equivalente a la veinteaava parte de su importe (1.554.117,54 euros) de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS). Tras dicha fusión, ISRM modificó su razón social pasando a denominarse como la absorbida con la forma mercantil de sociedad limitada.

En virtud de la operación de fusión llevada a cabo en 1999, Dorna Sports, S.L. (B83497461) continúa practicando en su base imponible la deducción fiscal del fondo de comercio contabilizado en la entidad Dorna Sports, S.L. (B82043753).

En cada uno de los períodos objeto de comprobación, Dorna Sports, SL (B83497461) deduce en su base imponible las siguientes cantidades por este concepto:

Julio 2003/junio 2004: 1.554.117,54 euros. Julio 2004/diciembre 2004:777.058,77 euros 2005: 1.554.117,54 euros 2006: 1.554.117,54 euros

-La Inspección de los Tributos pone de manifiesto que se ha producido un error al trasladar los importes de las deducciones por doble imposición internacional incluidos en la declaración del período 01/07/2003 a 30/06/2004 (Impuesto soportado por el sujeto pasivo, artículo 29 de la LIS) a las casillas de la liquidación del impuesto, pues el importe efectivamente deducido (1.157.855,20 euros) resulta excesivo en 1.158,12 euros. Este exceso de 1.158,12 euros se corresponde con las deducciones de la entidad Dorna Off Road, S.L., procedentes de ejercicios anteriores a la incorporación al grupo. La base imponible individual de Dorna Off Road, S.L., para el período impositivo 01/07/2003 a 30/06/2004, fue negativa y ascendió a - 257.039,83 euros.

6.- Regularización considerada procedente por la Inspección

La regularización practicada comprende los siguientes elementos tributarios:

A) Improcedente deducción del fondo de comercio surgido en las fusiones impropias realizadas en los ejercicios 1999 y 2003, ya que a las mismas no les resultaba aplicable el régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS al no encontramos con operaciones de reestructuración o de racionalización de las actividades realizadas por las entidades participantes en las operaciones de fusión, esto es, que no concurre el denominado "motivo económico válido" que se requiere para poder aplicar dicho régimen tributario especial (artículo 110.2 de la LIS ; actualmente, el artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS), por cuando que la finalidad perseguida por las operaciones de fusión a que se ha hecho referencia era meramente fiscal, a saber, la afloración de un fondo de comercio financiero.

B) Asimismo, la Inspección de los Tributos entiende que las transmisiones de las participaciones efectuadas en junio de 2003 y en diciembre de 2004, tuvieron por objeto lograr un mayor ahorro fiscal, ya que los socios del obligado tributario, de manera consciente y de común acuerdo, crearon la apariencia de un negocio jurídico (la compraventa de participaciones) que era distinto de aquel efectivamente realizado, y que no es otro que la obtención por los socios de una retribución por su participación en los fondos propios.

De este modo, se obtiene una minoración de la carga tributaria derivada de la tributación en sede de los socios personas físicas, ya que el importe obtenido de la transmisión tributa como ganancias patrimoniales al tipo del 15%, en lugar de tributar como rendimientos de capital mobiliario. Además, en sede de la entidad, se obtiene una minoración de la carga tributaria mediante la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13 y 16 de la LGT , la Inspección de los Tributos considera que el hecho imponible efectivamente realizado ha sido una distribución de rentas a los socios por su participación en los fondos propios de la sociedad. Y que por tanto, no resultan deducibles los gastos financieros derivados de los préstamos obtenidos para la adquisición de participaciones sociales, dado que se han destinado a proporcionar una retribución de los fondos propios (artículo 14.1 letras a) y e) del TRLIS), sin ser necesarios para la entidad que los ha soportado ni tener correlación alguna con sus ingresos, puesto que se han asumido en interés directo y exclusivo de los socios.

7.- Remisión de actuaciones al Juzgado de Instrucción

En relación con los ejercicios 2003, 2004 (tres períodos que abarcan desde el 1 de enero al 30 de junio de 2003; desde el 1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004; y desde el 1 de julio al 31 de diciembre de 2004) y con respecto a los ejercicios 2005 y 2006, la Inspección de los Tributos emitió sendos Informes sobre presuntos Delitos contra la Hacienda Pública cometidos en relación con la tributación derivada de las operaciones societarias (las compraventas simuladas de las participaciones) llevadas a cabo por el Grupo Dorna en los 2003 y 2004.

En base a este Informe se interpuso por parte de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes una denuncia ante el Juzgado de Instrucción, por la comisión de presuntos delitos contra la Hacienda Pública, quedando las actuaciones correspondientes a dichos periodos suspendidas en vía administrativa.

Mediante escrito fechado el 22 de diciembre de 2009, el Fiscal Jefe de la Fiscalía Provincial de Madrid comunicó al Delegado Especial Ajunto Ejecutivo de la AEAT de Madrid que se procedía al archivo de la denuncia presentada ante la Fiscalía por la comisión de un posible delito contra la Hacienda Pública, al no considerarse que existan motivos para su persecución penal. Asimismo, el 19 de febrero de 19 de febrero de

2010, el Juzgado de Instrucción nº 51 de Madrid acordó el sobreseimiento provisional y archivo de la causa nacida de la denuncia presentada por la AEAT.

8.- Liquidaciones giradas

Emitidos por el actuario los preceptivos informes ampliatorios, fundamentando las propuestas de liquidación contenidas en las actas, y una vez presentadas alegaciones por el obligado tributario, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación por los siguientes períodos e importes.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERIODOS 2003 Y 2004

Cuota 4.275.169,36 € Intereses de demora 1.273.964,57 € Deuda a ingresar 5.549.133,93 €

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERIODOS 2005 Y 2006

Cuota 10.088.562,22 € Intereses de demora 2.055.183,55 € Deuda a ingresar 12.143.745,77 €

Pero además, tramitando el correspondiente expediente sancionador, el Jefe de la Oficina Técnica dictó acuerdo de imposición de sanción por importe de 4.916.444,77 euros en lo que respecta al período 2003/2004 y de 12.324.179,08 euros, en lo que se refiere al período 2005 y 2006.

SEGUNDO. - Disconforme la entidad comprobada con los acuerdos de liquidación y sanción indicados, interpuso reclamaciones en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fueron desestimadas por resolución de 5 de octubre de 2011.

TERCERO. - La entidad Dorna Sports, S.L (CIF B84760800) interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia (si bien que limitado a la liquidación del Impuesto de Sociedades y sanción de los ejercicios 2005 y 2006), ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 443/2011, dictó sentencia, de fecha 23 de octubre de 2014, con la siguiente parte dispositiva:

"F A L L A M O S

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en nombre y representación de la entidad mercantil DORNA SPORTS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, desestimatoria de las reclamaciones acumuladamente interpuestas representada contra el acuerdo de liquidación e imposición de sanción, adoptados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006 (Grupo de consolidación fiscal 134/05), debemos declarar y declaramos la nulidad de tales resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, en lo referente, de un lado, a la amortización del fondo de comercio, en los ejercicios examinados, derivado de las operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y primer semestre de 2003; así como en la aplicación indebida de circunstancias agravantes de las sanciones impuestas, en todos los ejercicios objeto de examen, desestimando en todo lo demás las pretensiones articuladas en el escrito de demanda, sin que proceda imponer las costas procesales causadas en el presente recurso, dada la naturaleza meramente parcial del vencimiento. "

CUARTO. - El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia, y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en este Tribunal Supremo, en 9 de enero de 2015, en el que solicita su anulación y posterior desestimación del recurso contencioso-administrativo, "particularmente en lo referente a la aplicación de las circunstancias agravantes de las sanciones impuestas, con la única salvedad de la amortización del fondo de comercio derivado de las operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y primer semestre de 2003."

QUINTO.- Por su parte, la representación procesal de Dorna Sports, S.L. igualmente preparó recurso de casación contra la sentencia, y luego de haberse tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en este Tribunal Supremo, en 23 de enero, de 2015, por el Procurador de los Tribunales D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en el que solicita su anulación y su sustitución por otra que estime el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso (en cuanto al rechazo de la deducibilidad de los gastos financieros devengados en los ejercicios 2005 y 2006, por razón del préstamo contraído para la financiación de la operación de adquisición de participaciones efectuada el 1 de diciembre de 2004) y la sanción que la Audiencia Nacional acordó como leve.

SEXTO .- El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Dorna Sports, S.L., por medio de escrito presentado en 10 de julio de 2015, en el que solicita su desestimación, con imposición de las costas procesales.

SEPTIMO .- La representación procesal de Dorna Sports, S.L. se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 29 de julio de 2015, en el que solicita su inadmisión o, en su defecto, su desestimación, con imposición de las costas procesales a la recurrente.

OCTAVO.- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del dos de febrero de 2016, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal, continuando deliberándose hasta el día 23.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada comienza por precisar el objeto del recurso contencioso-administrativo, como las cuestiones planteadas en el mismo y, que por ello habrían de ser resueltas por la Sala. Y lo hace de la siguiente forma:

"**PRIMERO** .- Es el objeto de este litigio la resolución del Tribunal Económico- Administrativo de 5 de octubre de 2011, por las que se desestiman las reclamaciones interpuestas -y posteriormente objeto de acumulación en esa vía previa- contra los siguientes actos administrativos:

-Liquidación NUM002 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades y ejercicios 2005-2006 (Grupo de consolidación fiscal 134/05), con una cuota a ingresar de 10.088.562,22 euros e intereses de demora de 2.055.183,55 euros.

-Acuerdo de imposición de sanción A2895011026000247, derivado de la regularización practicada por la liquidación arriba indicada, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (Grupo fiscal 134/05, ejercicios 2005 y 2006) e importe de 12.324.179 euros

SEGUNDO .- Debemos significar, por naturales exigencia de orden expositivo - dada la inusitada extensión de la demanda y la extraordinaria complejidad del suplico del citado escrito procesal, en que parecen mostrarse más bien motivos de nulidad y no pretensiones, como sería propio de ese lugar crucial del escrito rector- que este recurso jurisdiccional es el resultado de haberse fraccionado artificiosamente una misma resolución del TEAC, la ya reseñada de 5 de octubre de 2011, en que se analizaron cuatro reclamaciones diferentes, registradas bajo nº R.G. NUM003 , R.G. NUM004 , R.G. NUM005 y R.G. NUM006 , en relación los acuerdos de liquidación dictados el 29 de junio de 2010, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos 2003/04 por una parte; y 2005 y 2006 por otra parte; así como frente a los acuerdos de imposición de sanción dictados por el mismo órgano y por el mismo concepto impositivo y ejercicios.

Es de aclarar, por tanto, que en este proceso únicamente se examina dicha resolución en lo relativo a los ejercicios 2005 y 2006, así como a la parte (indivisible de la anterior) de la resolución del TEAC que revisa las resoluciones relativas a ellos, no así en cuanto a los actos de determinación de la deuda tributaria y sanción en lo referente a los periodos abarcados entre el 1 de julio de 2003 y el 31 de diciembre de 2004.

En el asunto que nos ocupa ahora, el fondo de la cuestión se refiere a dos ajustes de diferente naturaleza: la improcedente deducción de las cantidades derivadas del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto como consecuencia de operaciones societarias de fusión llevadas a cabo en 1999 y junio de 2003 (antes del inicio del periodo objeto de comprobación); así como la improcedente deducción, a juicio de la Inspección, de los gastos financieros en que incurrió la entidad recurrente, en tanto son calificados como simulados relativamente, por encubrir un reparto de dividendos a los socios. Tales negocios jurídicos, a los que se hará alusión, han sido ya examinados, en lo que respecta al régimen del IRPF de los socios, en diversas sentencias de la Sección 4ª de esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional a que más adelante se hará abundante referencia.

(...)

" **TERCERO** .- Debe indicarse que la sentencia de esta misma Sala y Sección, de esta misma fecha, dictada en el recurso nº 316 / 2011, ha examinado, en los términos que seguidamente se recogen, la conformidad con el ordenamiento jurídico de la resolución de 15 de junio de 2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima las reclamaciones interpuestas frente al acuerdo de 1 de

febrero de 2010, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del período 2003 (del 1 de enero al 30 de junio) y frente al acuerdo sancionador de 8 de octubre de 2010. Dicha sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, en su virtud, anula los actos allí enjuiciados, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, siendo la sentencia firme por irrecurrible, dada la cuantía de la pretensión allí ejercitada.

En la citada sentencia se analizan los diversos motivos de nulidad esgrimidos contra los actos administrativos impugnados en el litigio, que son reproducidos en éste, de suerte que procede una remisión *in toto* a los términos de la expresada sentencia, en lo que se refiere a la parte de la regularización que afecta al fondo de comercio financiero, siendo de aclarar que los motivos referentes a la duración de las actuaciones inspectoras y a las demás denunciadas relativas a la regularidad del procedimiento seguido son objeto de un análisis más detallado a partir del fundamento jurídico séptimo, por remisión a otras sentencias anteriores, toda vez que la claridad con que aparecía perfilada la nulidad de los actos de revisión de negocios jurídicos celebrados en ejercicios afectados por la prescripción hacía innecesario, en la sentencia que se transcribe y continúa, una profundización en el análisis de dichos motivos invalidatorios.

Dice así la mencionada sentencia, que debemos seguir íntegramente en lo referido al expresado motivo:

"La entidad recurrente fundamenta su impugnación, sustancialmente, en los siguientes motivos: 1. La nulidad o, subsidiariamente, la anulabilidad del acuerdo impugnado por ausencia de pronunciamiento sobre las pruebas aportadas en la reclamación económico-administrativa; 2. La improcedente ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, por la deficiente motivación del acuerdo de ampliación por doce meses de dicho plazo; 3. El transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y prescripción del derecho a comprobar el período objeto de liquidación, al amparo de lo establecido en el citado art.

150, en relación con el art. 66, ambos de la Ley General Tributaria, al ser improcedentes las dilaciones imputadas al contribuyente; 4. La prescripción del derecho a comprobar el ejercicio 1999 y la consiguiente imposibilidad de corregir en el ejercicio cerrado a 30 de junio de 2003 los efectos de la operación de fusión realizada en el ejercicio 1999; 5. La improcedente calificación de la liquidación recurrida como provisional; 6. La infracción por dicha liquidación de la limitación sobre el cómputo de intereses contenida en el artículo 150.3 de la Ley General Tributaria; 7. La regularidad de la adquisición de las acciones de la sociedad DORNA PROMOCIÓN DEL DEPORTE, S.A. y de la fusión realizada en el ejercicio 1999, e inexigibilidad de que la adquisición tuviera lugar en la forma directa planteada por el acta y la liquidación; 8. La nulidad de las sanciones por incumplimiento de la obligación de abstención, por prescripción del derecho a sancionar y por falta de culpabilidad".

"El Abogado del Estado, por su parte, rechaza el argumento de la inadecuada ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y de la prescripción asociada, defiende la existencia de interrupciones en el procedimiento inspector por causas imputables a la actora y, en cuanto al fondo, entiende que la normativa tributaria permite a la Administración comprobar la legalidad de operaciones efectuadas por los contribuyentes en ejercicios prescritos en la medida en que se proyecten, como es el caso, en ejercicios no prescritos".

"SEGUNDO.- Al primer motivo formal aducido por el recurrente se ha referido ya la Sección Cuarta de esta misma Sala en la sentencia de 22 de enero de 2014, dictada en el recurso núm. 1043/2011 interpuesto por la hoy recurrente respecto de una regularización inspectora en la que también se aducía la nulidad de la resolución del órgano de revisión económico-administrativo por no pronunciarse sobre las pruebas aportadas por el contribuyente en la correspondiente reclamación".

"Se decía en la sentencia indicada, y reiteramos ahora por considerar plenamente ajustado a derecho el argumento esgrimido por la Sala, lo siguiente:

"El primer motivo que invoca la demandante se refiere a la falta de consideración de las pruebas documentales y periciales (financiera y contable) solicitadas y aportadas ante el TEAC, obviada sin pronunciamiento en las resoluciones recurridas. Considera que con ello se vulnera el derecho a la prueba y a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE), y subsidiariamente invoca indefensión (artículo 63.2 Ley 30/1992 y 7.2 LGT)".

"Sostiene que el TEAC ha vulnerado el artículo 236.4 LGT, que establece que "las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la

práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas".

"Al examinar este mismo motivo en el recurso 1043/2011 expresamos que es cierto que la parte actora aportó la citada prueba ante el TEAC en defensa de sus alegaciones, referentes a la calificación que había efectuado la Inspección de las operaciones llevadas a cabo entre 2003 y 2004; si bien ha de apuntarse que las referidas pruebas aparecen incorporadas a las actuaciones y admitidas, no fueron consideradas, porque el TEAC, en línea con lo argumentado por la Inspección, calificó los hechos comprobados como simulación. A través de las consideraciones que fundamentan su decisión, el TEAC desestima las conclusiones del informe emitido por catedrático acreditado y experto en capital riesgo (y los que se aportaron a mayor abundamiento)".

"Los informes periciales son precisos a fin de aportar un "conocimiento técnico, científico, artístico o práctico" al Tribunal "para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos" (artículo 335 LEC). El informe aludido no solo se limita a exponer determinados hechos (la normalidad de las operaciones de capital riesgo), sino que se adentra en el ámbito de las valoraciones jurídicas, constituyendo lo que es propio de la fundamentación de la demanda; razón por la que ni el TEAC ni la Sala puede admitir y valorar tales pruebas - tras su estudio en profundidad - como auténticas pruebas periciales".

"Esta postura ya ha sido puesta de relieve por la Sala en sendas ocasiones, a fin de excluir de la valoración probatoria que es propia de la labor de enjuiciamiento del Tribunal, las puras opiniones jurídicas: " A lo expuesto se añade que si bien formalmente resulta admisible, no puede aceptarse en su contenido, porque en realidad encubre una pericial jurídica articulada prescindiendo total y absolutamente de las garantías procesales que rodean su proposición y práctica, al margen de la consideración, que es tan evidente que huelga insistir en ello, de que no cabe la pericial de opinión jurídica, no sólo porque la materia de interpretación de las normas es atribución exclusiva del tribunal sentenciador, que no precisa de auxilio alguno en esa tarea esencial, sino porque tales dictámenes de encargo llegan de ordinario a conclusiones favorables a los intereses de quien los encomienda".

"Abundando en lo expuesto, conviene recordar que la prueba pericial, en su valoración, debe ser objeto de una doble reducción: a) la primera de ellas, que afecta a los hechos; b) la segunda restricción es de mayor calado y obliga a prescindir de las opiniones de los peritos en que se dictamine sobre cualquier cuestión de interpretación jurídica, respecto de cuya materia está rigurosamente excluida la prueba pericial, no sólo porque en materia de interpretación de las normas el órgano jurisdiccional no precisa de auxilio alguno de las partes, sino por la más poderosa razón de que admitir una "pericial jurídica" es tanto como quebrantar el equilibrio entre las partes procesales y, por ende, el derecho constitucional a un proceso con todas las garantías, en la medida en que se trata de imponer una determinada solución jurídica o desacreditar otra".

"Afirmado lo anterior, el dictamen acompañado emitido por un profesional de la elección de la entidad actora, es improcedente en su valor probatorio, siendo necesario dejar constancia de que la admisión como prueba de cualquiera que pudiera proponerse y, por tanto, las dificultades que presenta el examen previo y su inadmisión preliminar, son directa consecuencia de la aplicación a nuestro proceso del nuevo régimen de la prueba establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, que rige en nuestro proceso contencioso-administrativo por razón de la supletoriedad de aquélla, disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 4 de julio de 2013, rec. 258/2010)".

"Por último, se ha de apuntar que el TEAC en ningún momento rechazó las pruebas aludidas, y que las mismas obran incorporadas a las actuaciones, como parte de las mismas. El motivo deber ser rechazado".

"TERCERO.- El segundo de los motivos de impugnación es el de la improcedente ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, pues a juicio de la actora dicho plazo carece de la necesaria motivación".

"Según consta en autos, el acuerdo de ampliación se adoptó por el Inspector Jefe en fecha 11 de noviembre de 2008, notificado el 12 de noviembre de 2008, exponiéndose en el Antecedente de Hecho Segundo como motivo de la ampliación lo siguiente:

"1. Existencia de un elevado volumen de operaciones en el ejercicio 2003, encontrándose la sociedad en dicho período obligada a la auditoría de sus cuentas anuales.

2- Tributación como sociedad integrante de un grupo de consolidación fiscal en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 2003 (Grupo 170/01).

3. Necesidad de comprobar el IVA y las retenciones en unidad y de forma simultánea con el impuesto sobre sociedades;

4. Dificultad técnica y jurídica en el análisis de la documentación de la empresa. En particular: a) El idioma en el que están realizados la mayor parte de la documentación, redactados exclusivamente en inglés; b) En los periodos impositivos objeto de comprobación, la tributación de las empresas fue realizada en varios grupos consolidados distintos; c) Incidencia en la fiscalidad de las sociedades, en el periodo objeto de comprobación, de operaciones de fusión acogidas al Régimen Especial de Fusiones, en el Impuesto sobre Sociedades".

"Ya hemos declarado en ocasiones anteriores que la concurrencia de las circunstancias determinantes de la ampliación ha de apreciarse de manera conjunta en relación a todos los conceptos objeto de comprobación y ejercicios inspeccionados, pues aun siendo posible que en relación con un concepto o en un ejercicio concreto no existiera esa especial complejidad, la concurrencia de todos ellos en un mismo procedimiento de inspección sí permite apreciarla (en este sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia: STS de 16 de mayo de 2013 rec. cas. 4602/2010 -, que confirma la Sentencia dictada en fecha 12 de mayo de 2010 rec. 28/2009 -; entre otras)".

"Por tanto, las actuaciones inspectoras fueron válidamente ampliadas a un plazo de 24 meses, de conformidad con el art. 150.1 LGT y art. 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria".

"Y en cuanto a la motivación del acuerdo de ampliación, conviene recordar cuál es la jurisprudencia aplicable, expresada en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de noviembre de 2008, dictada en el rec. casación núm. 2224/2006 , según la cual:

"Por lo que hace al primero de los motivos referente a la falta de justificación de la ampliación del plazo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación es conveniente precisar el alcance del motivo.

En este sentido, y como el Abogado del Estado afirma la cita del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril , es rechazable por la elemental consideración de que la redacción invocada se incluyó en ese texto legal por la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero , fecha posterior a cuando tuvo lugar el Acuerdo ampliatorio del plazo que fue el 22 de Diciembre de 1998. Es patente que en Diciembre de 1998 no estaba vigente el texto legal invocado.

De este modo el precepto que fundamenta la petición de la recurrente es el ya citado artículo 29 de la Ley 1/98 , que proclama: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice...".

"El precepto citado no debe ser interpretado en el sentido de que basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el apartado a) menciona para que resulte procedente la ampliación del plazo. Es preciso, además, justificar, a la vista de las específicas circunstancias del caso concreto que se contempla, la necesidad de ampliación del plazo. De manera que una cita genérica del precepto con pura mención de la existencia de alguna de las circunstancias que relaciona es insuficiente. Es preciso explicar en qué medida, en el caso en que la ampliación se acuerde, se produce la complejidad derivada de las previsiones legales. Por tanto, no es justificación suficiente la mera cita sobre la concurrencia abstracta de las circunstancias que el precepto legal menciona. En el asunto analizado resulta patente, sin embargo, esa complejidad. Las regularizaciones propuestas tienen suficiente complejidad, como enseguida veremos, para justificar esa ampliación; además, algunas de estas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. El hecho de que la recurrente considere insuficiente el ritmo a que las actuaciones se sujetaron no puede hacer olvidar las dificultades que de la comprobación efectuada y de la complejidad de las actuaciones realizadas y de los trabajos de examen y análisis de la contabilidad y comparativos que era necesario llevar a cabo".

"En consecuencia, y a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso examinado, la resolución ampliatoria adoptada estaba justificada, pese a que estuviera insuficientemente motivada, lo que obliga, a su vez, a entender que no se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones, lo que comporta la no apreciación de la prescripción alegada, y, en definitiva, el rechazo del motivo".

Debe añadirse a lo anterior que, en lo relativo a los ejercicios 2005 y 2006, no se preconiza en la demanda efecto prescriptivo alguno derivado de la alegada superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, lo que refuerza aun más la improcedencia del motivo, máxime si se tiene en cuenta que resulta difícil sostener con éxito en este proceso jurisdiccional la idea de que las actuaciones de comprobación seguidas frente a la sociedad demandante no han revestido en su desarrollo una especial complejidad, precisamente habilitante de la prórroga legal del plazo máximo de su duración legal (art. 150.1 LGT), a pesar de la motivación que se ha reflejado, cuando la demanda articulada en este proceso para impugnar sólo una parte de los actos administrativos dictados como consecuencia de aquéllas, cronológicamente acotado a los ejercicios 2005 y 2006, ha necesitado nada menos que 375 folios para mostrar su pretensión invalidatoria y sustentarla en Derecho, lo que revela, de forma inequívoca, que la propia recurrente acepta inequívocamente la realidad de esa extraordinaria complejidad inherente a la regularización, a la vista de la inaudita extensión de su escrito rector. Como hemos declarado reiteradamente, por otra parte, la excesiva duración de la actuaciones inspectoras, incluso por falta de eficacia de la prórroga legal acordada, no integra en sí misma un motivo de nulidad autónomo ni conduce a la caducidad del procedimiento, sino que obliga a una nueva actividad de cómputo de los plazos a efectos de eliminar, en caso de tal superación o exceso temporal, el efecto interruptivo de la prescripción extintiva de las facultades de comprobación, actividad que la demanda, pese a su extensión y prolijidad, no ha llevado a cabo la demanda.

CUARTO.- Prosigue en estos términos la citada sentencia de esta misma fecha dictada en el recurso nº 316/11 , seguido también a instancia de DORNA SPORTS, S.L.:

"CUARTO.- El siguiente motivo de impugnación es el relativo a la duración de las actuaciones inspectoras y prescripción del derecho a comprobar determinados períodos objeto de liquidación, al amparo de lo establecido en el citado art. 150, en relación con el art. 66, ambos, de la Ley General Tributaria . Alega la actora que no procede excluir del cómputo 49 de los días imputados por la Inspección, por lo que el acto de liquidación debió dictarse a lo sumo el 19 de diciembre de 2010 (una vez aceptada la validez del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras) siendo así que fue dictado el 2 de febrero de 2010, produciéndose de este modo la prescripción del período liquidado, pues la diligencia levantada por la Inspección no interrumpía dicho cómputo, al carecer de transcendencia tributaria (diligencia de 24 de julio de 2008 - cuarenta y nueve días-)".

"En la citada diligencia se solicita del contribuyente determinada documentación (copia de todas las facturas emitidas o recibidas con la entidad Two Wheel Promotions Limited, de todo el período de inspección y explicación de su naturaleza) y en el apartado cuarto se dispone que: "El representante del sujeto pasivo desea realizar las siguientes manifestaciones: El representante del sujeto pasivo manifiesta que por motivos organizativos de la empresa no va a poder atender a la inspección hasta el día 12 de septiembre de 2008. Por este motivo solicita aplazamiento de las actuaciones inspectoras hasta dicha fecha. La inspección advierte al compareciente que el tiempo transcurrido será considerado dilación imputable al contribuyente, en virtud de lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

"Y en el apartado quinto de esta diligencia consta: "En este momento se suspenden las actuaciones, las cuales se reanudarán el próximo día 12 de septiembre de 2008 a las 10 horas en las Oficinas de la inspección. Se advierte al interesado que la no aportación o aportación parcial de la documentación considerada, así como su incomparecencia, se considerará dilación imputable al contribuyente..."

"Pues bien, la Sala considera que dicha diligencia tiene por objeto la aportación de determinada documentación relevante para efectuar la liquidación, sin que la parte actora haya probado lo contrario. Señala el actor que "no consta en el expediente que la documentación requerida no fuera debidamente cumplimentada sin retraso por el sujeto pasivo", lo que no deja de ser una manifestación puramente apodíctica carente de soporte probatorio alguno: hubiera bastado para acreditar que el demandante ya había aportado la documentación interesada con reflejar los particulares del expediente en los que consta la aportación de tal documentación".

"Además, constando expresamente que fue el propio contribuyente quien solicitó un aplazamiento, dicho periodo ha de considerarse como dilación no imputable a la Administración, y por ello han de excluirse del cómputo de los 24 meses, pues al plazo máximo de duración del procedimiento inspector fijado por la ley, ya

sea el de 12 meses o el ampliado de 24 meses, ha de añadirse el de las dilaciones imputables al interesado (SSTS de 20 de junio de 2012 -rec. cas. 5550/2008 - y 16 de mayo de 2013 -rec. cas. 4602/2010 -, entre otras)".

"Deben, pues, rechazarse los motivos de impugnación relacionados con el procedimiento inspector, al ser procedente el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras y no haber superado el citado procedimiento el plazo legal de duración (veinticuatro meses, en el caso)".

QUINTO .- La repetidamente citada sentencia debe igualmente reproducirse en lo que respecta al fondo del asunto ventilado en el proceso en que se dictó, que coincide plenamente con el objeto impugnatorio parcial de este recurso, en lo referente a la amortización del fondo de comercio financiero, por razones cronológicas, esto es, debido a la imposibilidad de discutir la validez y eficacia de operaciones societarias llevadas a cabo en ejercicios afectados por la prescripción extintiva, es decir, en lo que respecta a la existencia o no de motivos económicos válidos presentes en las operaciones desarrolladas en un periodo anterior y ajeno a la comprobación (esto es, 1999 y 2003 -primer semestre-), en tanto tales operaciones, en sus consecuencias fiscales, no fueron objeto de controversia y ajuste en relación con los periodos en que se celebraron, pues no nos consta que hubiera una regularización en relación con el ejercicio 1999, toda vez que la efectuada en el periodo 1 de enero a 30 de junio de 2003, fue precisamente el objeto de otro proceso donde no se afrontó el examen acerca de la procedencia de aplicar el régimen de neutralidad fiscal a la fusión por absorción llevada a cabo en este periodo. Señala a propósito de esta cuestión la expresada sentencia de esta Sala, dictada en esta misma fecha, lo siguiente:

"QUINTO.- En cuanto al fondo del asunto, solo existe en el presente procedimiento (en lo que hace a la liquidación tributaria confirmada por el TEAC) una cuestión controvertida: la Inspección niega el derecho a la amortización de un fondo de comercio derivado de una operación de fusión producida en un ejercicio prescrito (el 1999) por entender que dicha operación no podía acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto, pues la operación efectivamente realizada no era de reestructuración empresarial o de racionalización de actividades, sino que perseguía una finalidad exclusivamente fiscal: que aflorase un fondo de comercio financiero que podría amortizarse en los ejercicios siguientes".

"Según consta en autos, el 21 de diciembre de 1999 INTERNATIONAL SPORTS RIGHTS MANAGEMENT, S.L. absorbe a DORNA PROMOCIÓN DEL DEPORTE, S.L. Tras la absorción, la primera (ISRM) modifica su razón social y pasa a denominarse DORNA PROMOCIÓN DEL DEPORTE.

Esa operación de fusión por absorción genera un fondo de comercio en la absorbente de 31.082.350,70 euros que es amortizado contablemente por DORNA en los ejercicios siguientes (a razón de 1/20). De acuerdo con el artículo 89.3 del texto refundido de la ley del impuesto, en el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2003 (ejercicio regularizado) se practica una deducción de 777.058,77 euros, coincidente con la amortización de dicho fondo de comercio".

"Debe anticiparse que la Sala coincide con los argumentos del demandante sobre la imposibilidad de que la Inspección, al regularizar un ejercicio no prescrito, pueda comprobar la legalidad de operaciones o negocios jurídicos que han tenido lugar en un período impositivo prescrito".

"Cabe calificar como verdadero acto propio de la Administración no solo aquél en el que ésta manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino también el supuesto en el que mediante actos tácitos o presuntos se produce aquella declaración, con tal que tales actos sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos".

"A partir de tal premisa, la Sala considera que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, como aquí ocurre, no se puede declarar realizada con finalidad fraudulenta (o de pura pretensión fiscal, ajena a una verdadera motivación económica válida) una operación (de fusión por absorción) realizada en el año 1999, cuyas magnitudes han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración".

"Recordemos que la operación de fusión que nos ocupa (efectuada en el año 1999) se acogió al régimen especial (de neutralidad fiscal) establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto (entonces la 43/1995). Recordemos también que de dicha operación surgió un fondo de comercio que es deducible por la absorbente en los porcentajes legalmente previstos en los ejercicios siguientes.

Cuando la Inspección inicia la regularización inspectora que ahora nos ocupa (el 19 de diciembre de 2007) ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias

originadas y declaradas en el ejercicio 1999, así como los efectos resultantes de las mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1999 en el que se realizó la operación de fusión, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover un procedimiento inspector para declarar (como pretende hacerse ahora) que aquella fusión no respondía a "motivos económicos válidos", refuerza la conclusión que ya hemos anticipado".

"La operación de fusión constituye un negocio jurídico celebrado en 1999 que, como se ha expuesto, no fue objeto de comprobación por la Administración. Ganó firmeza, por tanto, el acogimiento de tal operación al régimen especial de neutralidad fiscal. Si ello es así, no cabe considerar que la ausencia de motivo económico empresarial ha tenido lugar en ejercicios posteriores a aquél en el que tuvo lugar el negocio mismo (ejercicio 2003), por hechos no sobrevenidos, sino presentes en el referido periodo.

Quiere ello decir que la omisión inicial de toda iniciativa comprobadora al respecto, referente a la valoración de los negocios concertados en 1999 y su eventual propósito de fraude o evasión fiscal o, dicho de otro modo, su ausencia de sustancia económica, se ha tratado de reconstruir o subsanar a posteriori por parte de la Inspección, con la intención de negar la deducibilidad de un fondo de comercio surgido de aquella operación de fusión, siendo así que ni siquiera se rechaza por la Inspección la existencia misma de la operación de fusión, ni sus condiciones, ni sus consecuencias, aportándose por el contribuyente cuantos datos fueron requeridos para acreditar tales extremos".

"Considera el TEAC, sin embargo, que el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria no supone la imposibilidad de la Administración de investigar o comprobar datos, negocios u operaciones producidos en años anteriores que están prescritos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora.

Es cierto que tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003 se ha abierto un cauce para que la Administración pueda exigir, en supuestos como el que ahora nos ocupa, la acreditación de la procedencia del negocio jurídico, acto u operación que está en la base del beneficio fiscal aplicado, aunque tales actos, negocios u operaciones hubieran tenido lugar en ejercicios afectados por la prescripción. El artículo 106.5 de dicha ley dispone, en efecto, que "en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales".

"Ocurre, sin embargo, que tal precepto no estaba vigente en el período objeto de regularización (1 de enero a 30 de junio de 2003) por lo que, ni siquiera con una interpretación extraordinariamente amplia de la potestad atribuida por dicha norma a la Administración, cabría su aplicación al supuesto ahora controvertido.

Tampoco da cobertura a una interpretación como la postulada por el TEAC lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en la redacción vigente en el ejercicio regularizado (derivada de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), pues tal precepto se refiere exclusivamente a la acreditación de la procedencia y cuantía de las "bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos", siendo así que en el caso de autos no nos hallamos ante un supuesto de tal naturaleza (bases negativas), sino a otro bien distinto: la amortización en ejercicios posteriores de un fondo de comercio afluído en una operación de fusión efectuada en un ejercicio prescrito".

"SEXTO.- La tesis expuesta fue ya defendida por la sentencia de esta misma Sala y Sección de 24 de enero de 2013, dictada en el recurso núm. 440/2009, en la que negamos que la Administración pudiera declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones efectuadas en un ejercicio prescrito, aunque se proyectaran fiscalmente en ejercicios no prescritos.

La identidad entre el supuesto abordado en aquella sentencia y el analizado ahora es prácticamente absoluta, con una irrelevante diferencia: en la anterior sentencia se declaraba fraudulento un negocio que tuvo lugar en un ejercicio afectado por la prescripción y en el caso que ahora estudiamos se declara que carece de motivo económico válido (por responder a un designio puramente fiscal) una operación efectuada en un período impositivo prescrito".

"El supuesto de hecho era, por tanto, el mismo que aquí se controvierte: el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizados en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o,

dicho de otro modo, la posibilidad de alterar o recalificar el régimen jurídico y fiscal de aquellos negocios con ocasión de la comprobación de un ejercicio en el que se producen determinados efectos que tienen su causa en los mismos".

"Lo importante es que el criterio expuesto en la sentencia de 24 de enero de 2013 ha sido confirmado en su integridad por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, en cuya sentencia de 4 de julio de 2014 (recurso de casación núm. 581/2013) se dice expresamente lo siguiente:

"En el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 --ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria-- que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal período, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003, la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles".

"Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización --en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos --y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza-- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios".

Debe señalarse que también debemos acoger el presente recurso judicial en lo referente a la imposibilidad de examinar, por las mismas razones, la operación de fusión por absorción celebrada en junio de 2003, en cuanto a la validez y eficacia del régimen de neutralidad fiscal de la citada operación, siendo de especificar que el negocio jurídico citado, que ahora examinamos desde la perspectiva de la amortización del fondo de comercio, fue realizado en un momento anterior al ejercicio partido que en este proceso se estudia, no obstante lo cual, debemos aclarar que dicho ejercicio partido precedente de 1 de junio de 2003 a 30 de junio del mismo año ha sido objeto de regularización -y también de otro proceso jurisdiccional seguido ante esta Sala- sin que en él se pusiera en tela de juicio otra cuestión que la relativa a la inexistencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial determinante del fondo de comercio que se amortiza, sin poner, en cambio, en duda la validez y eficacia de los negocios celebrados en dicho período 2003, respecto de cuya eventual simulación nada dice la Administración.

Efectivamente, el motivo sexto de los aducidos en la demanda tiene por rúbrica "Imposibilidad de cuestionar en la comprobación del ejercicio iniciado el 1 de Julio de 2003 la regularidad de la adquisición por 2WP EVENTS S.L., el 26 de junio de 2003, del 100% de las participaciones sociales de DORNA SPORTS S.L.", indicándose al efecto que todos los ajustes fiscales practicados por la liquidación recurrida se fundamentan en la pretendida simulación de la adquisición de participaciones sociales de Dorna Sports S.L. realizada en póliza de compraventa de fecha 26 de junio de 2003.

Sin embargo, se afirma, el primer ejercicio objeto de comprobación y liquidación por los acuerdos recurridos es el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2005. Por consiguiente, indica la demanda, los ajustes practicados en relación con el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2005 se fundan en la pretendida simulación de una operación de compraventa de participaciones sociales realizada en un ejercicio anterior, el concluido el 30 de junio de 2003, en relación con cuya comprobación la Administración no ha planteado ninguna irregularidad, invalidez o simulación referida a la operación de adquisición de participaciones realizada en dicho ejercicio.

Dice la demanda al respecto de dicha cuestión:

"Como consecuencia de las normas generales sobre prescripción, carga de la prueba y anulación de actos en perjuicio de los interesados, resulta evidente que la Administración no puede corregir en un ejercicio

posterior los efectos propios de una operación realizada en un ejercicio prescrito o plantearla en un ejercicio posterior, sin haberlo hecho en la comprobación ya realizada del ejercicio en el que la misma tuvo lugar, todas las cuestiones relacionadas con la pretendida simulación o irregularidad a efectos fiscales de la operación que motiva los ajustes practicados.

En el presente caso, la operación de adquisición de participaciones sociales de Dorna Sports realizada el 26 de junio de 2003 no puede declararse simulada en la comprobación del ejercicio iniciado el 1 de enero de 2005 porque dicha operación tuvo lugar en un ejercicio anterior y porque la Administración debe asumir la carga de haber probado- o intentado probar- en dicho ejercicio anterior el carácter simulado de la operación realizada en el mismo, sin que, en otro caso, pueda cuestionar determinados efectos derivados de su realización".

"La carga de la prueba respecto del carácter simulado de la operación de adquisición de participaciones efectuada el 26 de junio de 2003 corresponde a la Administración y la misma debe de ejercerse en la comprobación del ejercicio en que tuvo lugar la operación cuya simulación se pretende, es decir, en el ejercicio concluido el 30 de junio de 2003 y no-como aquí sucede- en un ejercicio posterior.

La Administración tributaria ha comprobado el ejercicio concluido el 26 de junio de 2003, que concluyó mediante Acta de disconformidad NUM007 y con liquidación NUM008 . Ni el Acta ni la liquidación, sin embargo, plantean en ningún momento cuestión alguna relacionada con la pretendida simulación, planteada en un ejercicio posterior a su realización, de la operación de adquisición de participaciones realizada el 26 de junio de 2003".

"Como consecuencia del resultado de dicha comprobación y liquidación del ejercicio cerrado el 30 de junio de 2003, que ha sido recurrida por otros motivos, la Administración tributaria no puede pretender probar el carácter simulado de la operación realizada en un ejercicio anterior y no cuestionada en dicho ejercicio, ni desconocer tampoco los efectos favorables para el contribuyente derivados de dicha comprobación y liquidación".

Procede, en suma, una remisión integral a lo que se ha dicho en la citada sentencia de esta Sala y Sección, de la misma fecha de la presente (recurso nº 316/11), pues la Sentencia del Tribunal Supremo a que se ha hecho referencia anterior contiene una declaración de orden general, a que debemos sujetarnos, sobre la imposibilidad de acometer el examen acerca de la legalidad de los actos, operaciones y negocios celebrados en ejercicios afectados por la prescripción de la potestad de liquidar -como lo era en este caso el de 1999-, situación a la que en rigor debe equipararse aquella otra en que, habiéndose producido efectivamente una regularización en el ejercicio de referencia (en este caso el que va del 1 de enero al 30 de junio de 2003) lo haya sido por razón de motivos jurídicos y ajustes diferentes a los que posteriormente se tratan de invocar, con infracción de la doctrina de los actos propios, cuya conexión con el principio de confianza legítima, que resulta clara y evidente, late indudablemente en esa sentencia.

En otras palabras, resulta concluyente la voluntad de regularizar el ejercicio 2003, en lo relativo a la amortización del fondo de comercio, para llegar a la evidencia de que no se ha querido efectuar ajuste alguno, en una comprobación de alcance general, acerca del carácter simulado de ciertos negocios concluidos durante ese periodo, lo que impide revisar ese criterio más tarde a fin de determinar una nueva deuda tributaria por razón de los efectos futuros de ese considerado negocio relativamente simulado, para cuya conclusión es determinante la aplicación al caso debatido de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo a que hemos hecho continua alusión.

SEXO .- La sentencia reproducida finaliza con un fallo estimatorio, tanto en lo que se refiere a la liquidación en ella objeto de fiscalización, como en lo atinente a la sanción impuesta, cuya nulidad surge de la improcedencia de la liquidación y la consecuente inexigibilidad de la deuda nula, con pérdida sobrevinida de tipicidad de la infracción imputada, lo que se afirma de la siguiente manera:

" **SÉPTIMO** .- Procede entonces, siendo ya innecesario abordar el resto de los motivos de impugnación de la demanda, estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, lo que determina la nulidad -por falta de tipicidad- de las sanciones tributarias impuestas en el acuerdo también confirmado por el TEAC, sin que proceda la imposición de las costas procesales causadas, al no apreciarse temeridad o mala fe en los términos del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional en la redacción aplicable al caso a tenor de la fecha de interposición del recurso".

Obviamente, el fallo de esta sentencia, en lo referido al mencionado motivo de regularización y la sanción correlativa - amortización del fondo de comercio financiero generado como consecuencia de una operación de fusión por absorción llevada a cabo en ejercicios inatacables debido a la prescripción, que quedan fuera

del alcance de la actividad inspectora- ha de ser también el de anulación, en este punto, tanto de la liquidación como de la sanción, respecto de los ya mencionados ejercicios 2005 y 2006.

Por lo demás, en este asunto también debemos analizar también la procedencia de los actos de liquidación y sanción sometidos a enjuiciamiento en lo que respecta los demás ajustes efectuados, en lo referente a los negocios declarados relativamente simulados y sus efectos.

SÉPTIMO .- Por lo que se refiere a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, que es el otro de los motivos de impugnación que aquí se ventila, debemos señalar que la misma cuestión ya fue ampliamente resuelta, a efectos del IRPF, por las sentencias de esta Sala, Sección 4ª, de 16 de octubre de 2013 (3 sentencias) y 22 de enero de 2014 (2 sentencias), a cuyos términos hemos necesariamente de remitirnos, toda vez que los hechos que constituyen el sustrato fáctico de este asunto y los que fueron objeto de valoración y enjuiciamiento, a que se hará seguida referencia, son en sustancia los mismos, a partir de la consideración de que unos mismos negocios jurídicos de compraventa de participaciones sociales y que la Inspección consideró, con el respaldo jurídico del TEAC, como relativamente simulados, en realidad constituían un reparto de dividendos a los socios de la actora.

Esa simulación, en consecuencia, tenía como efecto el ajuste necesario en sede de la sociedad, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a los fines de negar deducibilidad a los gastos financieros generados como consecuencia de una compraventa que, en rigor, no sería tal (en la tesis administrativa), pero también debía proyectarse sobre la situación jurídica de los socios individuales, en sus impuestos personales (IRPF o Impuesto sobre la Renta de No Residentes), dada la calificación operada como dividendos.

Quiere ello decir que las sentencias firmes de la Sección 4ª no pueden, en modo alguno, ser pasadas por alto en este recurso, antes bien deben constituirse en el eje de nuestra decisión judicial, no ya sólo por razones de respeto a la cosa juzgada prejudicial, que no puede ser obviada ante la consideración de que estamos ante unos mismos negocios jurídicos, en que sólo varía la perspectiva desde la que se examinan, sino también por concordancia de esta Sala y Sección con el que consideramos acertado criterio de las mencionadas sentencias de la Sección 4ª a la hora de valorar los hechos y de aceptar, en esencia, la calificación como simulados, con simulación relativa, de los negocios jurídicos objeto de análisis en ellas.

Dice así, por ejemplo, la sentencia de 16 de octubre de 2012, de la citada Sección 4ª, dictada en el recurso nº 1043/11 :

"PRIMERO.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron con fecha 3 de abril de 2009, y se extienden al IRPF 2004, como actuaciones de carácter general.

En el curso de las actuaciones de comprobación se han puesto de manifiesto una serie de operaciones de organización que afectaron a entidades de las que era socio el obligado tributario y que se pueden resumir del siguiente modo:

1.- DORNA SPORTS SL era la sociedad dominante del grupo fiscal 170/01 hasta el 30 de junio de 2003. En junio de 2003 el 100% de sus participaciones sociales fueron adquiridas por la entidad 2WP EVENTS SL. En virtud de esta adquisición 2WP EVENTS SL se convirtió en la sociedad dominante del grupo fiscal 182/04.

Posteriormente DORNA SPORTS SL fue absorbida por 2WP EVENTS SL. La fusión impropia se inscribió en el Registro Mercantil con fecha 30 de diciembre de 2003. A raíz de esta operación 2WP EVENTS SL cambió su razón social y pasó a denominarse DORNA SPORTS S.L.

- La entidad MIRALITA SL adquirió en diciembre de 2004 el 99.815% del capital social de DORNA SPORTS SL, pasando a ser la sociedad dominante del grupo fiscal 134/05, en los periodos impositivos 2005 y 2006.

- La sociedad TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES SL adquirió en el segundo semestre de 2006, el 80,40 % de las participaciones de MIRALITA SL. En 2007

TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES SL absorbió, entre otras entidades a DORNA SPORTS SL y a MIRALITA SL. Tras la fusión, TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES SL pasó a denominarse DORNA SPORTS SL.

- D. Claudio y D. Florentino , residentes en España, fueron socios de todas las entidades anteriores, y ha formado parte de los Consejos de Administración de las mismas.

2.- La actividad del GRUPO DORNA era la de "Servicios de publicidad, relaciones públicas" -epígrafe 844 del IAE-. Estando su actividad ligada a diferentes pruebas deportivas de motociclismo, principalmente el

Campeonato del Mundo de Motociclismo (Moto GP). La organización de estos eventos deportivos se efectúa al amparo de diversos contratos de cesión de derechos con la correspondiente federación deportiva, que era la titular en última instancia de todos los derechos.

3.- En enero de 2003 el capital social de DORNA SPORTS SL presentaba la siguiente composición:

- Una participación mayoritaria del 75% correspondía a ISRM, sociedad cuyo control correspondía a CVC, residente en Luxemburgo.

- D. Claudio y D. Florentino, residentes en España, poseían el 12 y el 6.5% respectivamente.

- La entidad holandesa BALLOTA BV poseía el 6,5 %.

4.- El 26 de junio de 2003 2WP EVENTS SL adquiere el 100% de las participaciones de DORNA SPORTS SL, por un precio de 50.102.655,16 €. La entidad 2WP EVENTS SL hasta entonces había permanecido inactiva y tenía un capital de 72.000 € que pertenecían a los socios de DORNA SPORTS SL, los cuales ostentaban un porcentaje de participaciones similar en ambas entidades.

En concreto y tras la transmisión 2WP EVENTS SL, que poseía el 100% de las participaciones de DORNA SPORTS SL, presentaba la siguiente composición:

- Una participación mayoritaria del 73,5% pertenecía a DORNA HOLDING SARL, sociedad residente en Luxemburgo y perteneciente a CVC.

- D. Claudio y D. Florentino, residentes en España, poseían el 11,76 y el 6,37%, respectivamente.

- La entidad BALLOTA BV el 6,37%.

- Otros socios residentes el 2%.

Con esta transmisión no se produjo ningún cambio en el control del GRUPO DORNA, perteneciendo esencialmente a los mismos socios y sin que se produjese ningún cambio en el Consejo de Administración del grupo. Por lo que respecta a Don Florentino transmitió las 20.718 participaciones que ostentaba en DORNA SPORTS SL, que representaban el 6% del capital social. El importe recibido, que es objeto de regularización, fue de 3.451.764,22 €, que se recibió del siguiente modo:

- componente fijo: 26/6/2003: 2.881.252,26 €

- variable deuda: 31/7/2003: 289.799,72 €

- variable caja: 5/4/2004: 280.712,24 €.

En la autoliquidación el Sr. Florentino calificó las rentas derivadas de sus participaciones sociales en Dorna Sports SL como ganancias patrimoniales con un precio de generación superior a un año, declarando una ganancia imputable a 2003 de 3.831.259,62 € (parte recibida en el ejercicio). En la declaración de 2004 no incluyó la variable de caja por importe de 280.712,24 €.

5.- Para financiar la compra de estas acciones se solicitó un préstamo sindicado, el cual se formalizó el 24 de junio de 2003, en el que como prestamistas figuraban varias entidades bancarias coordinadas por la SOCIETE GENERALE SA y como prestatarios: DORNA SPORTS SL y ELENDUR SL.

ELENDUR SL, fue constituida el 16 de diciembre de 2002 y en el momento de formalizar el préstamo estaba controlado al 100% por la sociedad luxemburguesa DORNA HOLDIN SARL.

El 26 de junio de 2003 ELUNDUR SL otorgó a 2WP EVENTS SL un préstamo participativo por importe de 53.246.917,17 €, el cual se destinó a financiar la compra de las participaciones antes descritas y a sufragar los gastos derivados de la operación.

El capital social de ELENDUR SL en el año 2003 ascendía a 3.500 €, careciendo de activos con los que responder a las obligaciones derivadas del préstamos frente a las entidades crediticias, siendo responsable ante las entidades crediticias, en última instancia, 2WP EVENTS SL.

6.- El 21 de julio de 2004 los socios minoritarios de DORNA SPORTS SL (empleados y directivos que poseían el 2% del capital) transmiten al resto de los socios 7.200 participaciones de DORNA SPORTS SL de manera proporcional a las participaciones que ostentaban con anterioridad. Como consecuencia de esta transmisión los socios minoritarios pasan a poseer el 1% del capital de DORNA SPORTS SL.

7.- El 1 de diciembre de 2004 se produce otra transmisión de las participaciones de DORNA SPORTS SL. Así los socios de 2WP EVENTS SL (denominada tras la fusión impropia DORNA SPORTS SL) venden a

MIRALITA SL, el 99,815% de sus participaciones sociales por un importe de 105.802.302,96 €. El precio por participación se fijó en 147,22 €. Sobre el 0,185% restante, que pertenecía a D. Claudio y D. Florentino, se acordó una opción de compra que, finalmente, se ejercitó en 2005. Sobre el régimen fiscal aplicable a esta opción de compra versa el presente litigio.

La entidad adquiriente MIRALITA SL, se constituyó en junio de 2004 con un capital social de 72.000 € y se encontraba participada y controlada por los socios de DORNA SPORTS SL. En concreto:

- DH 2004, SARL, sociedad luxemburguesa controlada por CVC, ostentaba un porcentaje de participación del 74,25%.

- MODUS FACIENDI SL, sociedad de nueva creación propiedad de D. Claudio (80%) y su esposa (20%), poseía el 11,88%.

- HONORIS GRATIA SL, sociedad de nueva creación propiedad de D. Florentino (80%) y su esposa (20%), poseían un porcentaje del 6,435%.

- La entidad holandesa BALLOTA BV poseía un 6,435%.

- Otros socios residentes en España poseían el 1%.

Estos porcentajes se correspondían exactamente con los porcentajes de los que eran titulares en DORNA SPORTS SL.

8.- El Consejo de Administración de MIRALITA SL, el 24 de noviembre de 2004, acordó aprobar la suscripción de uno o más contratos de compraventa en virtud de los cuales se adquiriese la totalidad de las participaciones sociales de DORNA SPORTS SL, por parte de MIRALITA SL, debiéndose realizar las operaciones, a más tardar, el 1 de diciembre de 2004. Don Florentino transmitió a Miralita 45.864 participaciones sociales de DORNA por un precio de venta de 6.752.098,08 €. En su autoliquidación calificó las rentas obtenidas como ganancia patrimonial generada en un periodo superior a un año.

La operación de compraventa se financió con un préstamo sindicado formalizado el 24 de noviembre de 2004, en el que como prestamistas figuraban un grupo de entidades bancarias coordinadas por la SOCIETE GENERALE SA y como prestatario la entidad luxemburguesa MOTOFIN SARL (el 100% de esta entidad pertenecía a SH 2004 SARL y, a su vez, DH 2004 SARL estaba controlada por CVC).

El 1 de diciembre de 2004 MOTOFIN SARL transformó el préstamo bancario recibido en un préstamo participativo a favor de MIRALITA SL que está destinado a financiar la compra de las referidas participaciones (105.802.302,96 €), a cancelar el anterior préstamo participativo que DORNA mantenía con ELENDUR SL y a cancelar otro préstamo que DORNA tenía con SICIÉTÉ GENERALE SA.

Para obtener esta financiación MIRALITA SL, DORNA SPORTS SL y las demás empresas del grupo asumen la posición de garantes, si bien la responsabilidad de cada una de ellas está limitada al importe de la financiación recibida. Además se establece una prenda sobre el 100% de las participaciones de MOTOFIN SARL, MIRALITA SL y DORNA SPORTS SL.

9.- El 6 de octubre de 2005 D. Claudio y D. Florentino vendieron a MIRALITA SL, el total de las participaciones de DORNA SPORTS SL, que aún les pertenecían (el 0,185% de su capital social), completándose de esta forma la transmisión del total de las participaciones sociales de DORNA SPORTS SL, a favor de MIRALITA SL. El precio quedó fijado en la cantidad de 147,22 € por participación, cuyo pago se hizo efectivo el 6 de octubre de 2005. Los importes recibidos fueron: D. Claudio 127.198,08 € y D. Florentino 68.898,96 €.

10.- De las indicadas operaciones no se derivó cambio alguno en el control del GRUPO DORNA, ya que los socios mantuvieron similares porcentajes de participación en el capital social de MIRALITA SL y no se produjeron variaciones en los órganos de administración de la entidad.

11.- La Inspección de los Tributos elaboró informe sobre la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública cometido en la relación con las operaciones societarias llevadas a cabo por el GRUPO DORNA en los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006. Con base a los mismos la Delegada Central de Grandes Contribuyentes formuló denuncia ante el Juzgado de Instrucción por presuntos delitos contra la Hacienda Pública, quedando las actuaciones correspondientes a dichos periodos suspendidas en vía administrativa.

Por escrito de 22 de diciembre de 2009 el Fiscal Jefe de la Fiscalía Provincial de Madrid comunicó al Delegado Especial Adjunto Ejecutivo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), que se

procedía al archivo de la denuncia al no considerarse que existiese delito. Con fecha 19 de febrero de 2010 el Juzgado de Instrucción nº 51 de Madrid acordó el sobreseimiento provisional y archivo de la causa incoada".

La valoración de los hechos a cargo de la Inspección de los Tributos se refleja, en la sentencia que se reproduce, en sus fundamentos jurídicos segundo y tercero, en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- En el acta e informe preceptivo la Inspección considera acreditado que con las operaciones de junio de 2003 y diciembre de 2004 los socios, de manera consciente y de común acuerdo, con la finalidad de procurar una ventaja fiscal, crearon una apariencia de negocio jurídico de compraventa de participaciones, que es distinto del que realmente se lleva a cabo; y que no es otro que una redistribución de beneficios por participación en fondos propios.

Esta lícita minoración de la carga tributaria se consigue, de un lado, permitiendo que los rendimientos de capital mobiliario tributen como ganancia patrimonial; y por otro, mediante la disminución de la carga tributaria a través de la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos. Se considera conforme a los artículos 13 y 16 LGT que el hecho imponible ha sido una distribución de rentas a los socios por su participación en fondos propios; y en consonancia la regularización pretende que la operación se adecue a la auténtica naturaleza de las mismas, conforme al artículo 23.1 a) 4º del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF) es decir, rendimiento de capital mobiliario. Las sumas percibidas en 2004, calificadas como rentas de capital, debían imputarse a ese ejercicio según el criterio de exigibilidad (artículo 14 LIRPF), y que debían atribuirse únicamente a Don Florentino, quien estaba casado en régimen de separación de bienes.

La Inspección considera que el procedimiento se ha desarrollado dentro del plazo legal; y que es procedente calificar como rendimientos de capital mobiliario los importes que las entidades DORNA SPORTS SL y MIRALITA SL satisfacen a los socios en abril de 2004 y diciembre de 2004 en concepto de precio de venta de participaciones sociales de las mismas.

La compraventa de participaciones de junio de 2003 dio lugar al acta NUM000 relativa al impuesto de sociedades 2003/04 de DORNA SPORTS S.L. (b83497461), incoada a DORNA SPORTS SL (B84760800) como sucesora, dictándose acuerdo de liquidación de 29 de junio de 2010, en el que se afirma que la operación es simulada, de acuerdo con los siguientes razonamientos:

1º) La entidad adquirente 2WP Events SL está controlada por los socios de la transmitente, Dorna Sports SL, que mantiene en aquellas similares participaciones.

2º) 2WP Events se constituye con un capital mínimo de 72.000 €, y no realiza actividad alguna, siendo una entidad instrumental con el fin de llevar a cabo la retribución de los fondos propios. Así se deduce de las cuentas anuales, de acuerdo con las cuales adquiere a TWP la explotación de los derechos organizativos de las pruebas de motos GP, cuya explicación no es posible porque tiene un único empleado, Florentino. La titularidad de los derechos organizativos corresponde formalmente a la filial británica TWP aunque la actividad se diseña y ejecuta desde Dorna Sports.

3º) Los porcentajes de participación no producen variación en la distribución del capital social.

4º) Después de la venta de participaciones no se produce modificación en el Consejo de Administración de la entidad adquirida. El Consejo de la adquirente reproduce la composición del Consejo de la adquirida.

5º) Desde el punto de vista de los socios, la cuestionada compraventa ha supuesto una elevada rentabilidad que no encuentra referencia alguna en criterios de mercado, y que solo puede justificarse como distribución encubierta de rentas de capital, a costa de incrementar el endeudamiento de la entidad que los satisface.

Debe resaltarse la entrada de algunos empleados con una participación conjunta del 2% que no justifica la compleja operativa seguida.

Esta divergencia entre realidad jurídica y realidad subyacente se pone de manifiesto también en las cuentas anuales - individuales y consolidadas-. Refiere el acuerdo que "en las cuentas anuales se valoran las participaciones adquiridas a su valor neto contable, lo que significa una excepción al principio general de valoración a precio de adquisición, motivada porque no se trate de una transmisión real de activos entre personas jurídicas diferentes; y por otro lado, que en las cuentas anuales consolidadas la mención al "sentido económico de la operación" justifica el hecho de no reconocer un fondo de comercio de consolidación y, siguiendo los criterios del ICAC, de prevalencia del fondo económico sobre la denominación jurídica empleada. La indicada referencia en las cuentas consolidadas al "sentido económico de la operación" viene a constatar

que hay una discrepancia entre la forma jurídica empleada y la realidad negocial existente, y que esta divergencia es notoria y conocida por los socios y administradores.

En el mismo sentido procede mencionar el informe emitido por el despacho Uría & Menéndez, a petición del obligado tributario, en el que se alude a las salvedades formuladas por el auditor (p.21 y ss. del informe ampliatorio), en virtud de las cuales no se considera correcto que se reconozca contablemente un fondo de comercio como consecuencia de la fusión ente 2WP EVENTS SL y DORNA SPORTS SL (B82043753), ya que la operación previa no puede considerarse como una transmisión jurídica real.

Asimismo, en apoyo de la expresada divergencia, se han de tomar en consideración los informes emitidos por varias agencias de calificación de riesgo crediticio, cuyos extractos aparecen recogidos en las páginas 31 y siguientes del informe ampliatorio al acta, y de cuyo análisis se desprende que en ellos no existe referencia que permita sustentar la realidad de las operaciones de compraventa, tanto la llevada a cabo en junio de 2003, objeto del presente expediente, como la que tuvo lugar en diciembre de 2004, ya que en todos ellos se concluye que ambas operaciones tienen por objeto "el pago de un dividendo extraordinario a los socios del grupo DORNA" y refinanciar la deuda generada por operaciones anteriores de la misma naturaleza.

El proceso de búsqueda de financiación tampoco es el propio de una operación de compraventa, ya que en ningún caso existe mención al comprador y vendedor como sujetos diferentes con intereses contrapuestos, de donde se deduce que no se trata de que el comprador acuda a las entidades de crédito para financiar la adquisición de participaciones de DORNA SPORTS, sino que son los socios de esta entidad, los que piden financiación para una operación que les permita seguir manteniendo la titularidad de esas participaciones.

También corrobora el carácter simulado de la operación, la estructura de financiación empleada consistente en que Events S.L. no recibe directamente los préstamos de las entidades crediticias sino a través de la entidad Elendur SL, que transforma el crédito bancario recibido a favor de Events con el fin de proporcionar a la entidad fondos propios suficientes para no incurrir en causa de disolución, como consecuencia de las pérdidas que afloran al reconocer las participaciones adquiridas por su valor teórico".

En cuanto a la supuesta compraventa de participaciones sociales el 1 de diciembre de 2004 (Acta A02 NUM001) relativa al impuesto de sociedades de Miralita SL (si bien fue incoada a DORNA como sucesora), la liquidación se pronuncia en términos semejantes, de los que destaca que:

- La operación de compraventa de participaciones es una réplica de la llevada a cabo en junio de 2003.
- La entidad adquirente Miralita está controlada por los socios de la adquirida (Dorna Sports SL (B83497461), antes 2WP Events SL), que en aquella mantiene idénticos porcentajes de participación. Miralita no ha realizado ninguna actividad comercial al margen de la relativa a su participación en los préstamos para financiar la operación.
- La transmisión de participaciones no produce variación en la distribución de capital social del grupo (no se altera el control del grupo no se produce entrada efectiva de nuevos socios).
- Después de la venta de participaciones no se produce modificación alguna en el Consejo de Administración de la entidad adquirida; por su parte el Consejo de Administración de la adquirente va a estar formado por personas que ya formaban parte del órgano de gobierno de la adquirida.
- Desde el punto de vista de los socios la compraventa de participaciones ha supuesto una elevada rentabilidad que no encuentra referencia alguna en criterios de mercado y que solo puede justificarse como distribución encubierta de rentas de capital a costa de incrementar el endeudamiento de la entidad que los satisface".

"TERCERO.- La Inspección, en el acuerdo de liquidación de 9 de julio de 2010, confirma que las operaciones de junio de 2003 y diciembre de 2004 fueron negocios simulados, en la medida en que no se produjo la finalidad propia de la compraventa, que es la transmisión de las participaciones a un tercero, puesto que los titulares siguieron siendo los mismos; de manera que el negocio que realmente se ha llevado a cabo en ambos casos es el de obtención de una retribución por la participación en fondos propios de la entidad. Esta apariencia se ha creado con el fin de reducir la carga tributaria que se materializa tributando las rentas obtenidas por el socio, como ganancias patrimoniales al tipo especial del 15%, cuando de acuerdo con la naturaleza de estas rentas, como rentas de capital, se deberían haber integrado en la base imponible general, cuyo tipo efectivo de gravamen hubiera superado con creces el 15%, dado lo elevado de las rentas del contribuyente. La Inspección sostiene que la tributación que viene a exigir se ampara en lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley General Tributaria ("En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho

imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes..."). Por lo tanto, los pagos por importe de 280.712,24 € y 6.752.098,08 € realizados al obligado por DORNA SPORTS SL y por Miralita SL en 2004, han de considerarse como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.1 a) 4º del texto refundido de la LIRPF, que incluye como rendimientos por la participación en los fondos propios de cualquier entidad a "cualquier utilidad... procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

El acuerdo de liquidación señala que se ha evitado cualquier supuesto de sobreimposición, ya que en virtud de las regularizaciones practicadas respecto de las entidades pagadoras de los rendimientos no se ha determinado cuota alguna a ingresar en concepto de las retenciones de capital mobiliario no practicadas sobre las rentas aquí regularizadas. En concreto el pago realizado a DORNA SPORTS SL fue regularizado mediante acuerdo de 22 de marzo de 2010 y el pago realizado por Miralita SL ha sido regularizado en esa misma fecha".

OCTAVO.- Descritas las operaciones, en una narración fáctica que, en lo sustancial, es coincidente con la que interesa a efectos de este recurso jurisdiccional, la sentencia que literalmente se reproduce examina los motivos de nulidad aducidos en dicho proceso frente a los actos de liquidación allí impugnados, relativos como ya hemos indicado al régimen del IRPF de los socios de la mercantil DORNA SPORTS, lo que se lleva a cabo en sus fundamentos jurídicos cuarto y siguientes, en la forma que a continuación transcribimos:

"CUARTO.- A continuación procede examinar los motivos de impugnación que ha planteado la demandante, comenzando por los motivos formales.

El primer motivo que invoca la demandante se refiere a la falta de consideración de las pruebas documentales y periciales (financiera y contable) solicitadas y aportadas ante el TEAC, obviada sin pronunciamiento en las resoluciones recurridas. Considera que con ello se vulnera el derecho a la prueba y a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE), y subsidiariamente invoca indefensión (artículo 63.2 Ley 30/1992 y 7.2 LGT).

A través de tales pruebas la ahora demandante pretendía justificar la regularidad financiera de las operaciones cuestionadas en la liquidación y sanción, por lo que aportó Informe emitido por Don Simón, catedrático acreditado y experto en capital riesgo (Doc. 2 del escrito de alegaciones presentado ante el TEAC), cuyas conclusiones evidencian que las operaciones de adquisición apalancada (LBO) y recapitalizaciones apalancadas (leveraged recapitalizations) son operaciones normales y propias de las entidades de capital riesgo (ECR), cuya finalidad es invertir los fondos que gestionan en un periodo de tiempo acotado (5-8 años), para desinvertir y obtener las plusvalías generadas durante ese periodo, con traslado del riesgo a las entidades financieras que proporcionan fondos para una nueva adquisición por parte de una nueva compañía. Asimismo aportó prueba pericial contable (Informe de Don Pablo Jesús, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad), y prueba pericial mercantil a cargo de Don Benjamín, catedrático de Derecho Mercantil, todas ellas con el mismo fin, ya que pretenden poner de relieve la regularidad de las operaciones con apalancamiento y del tratamiento jurídico y contable que se les ha otorgado.

Sostiene que el TEAC ha vulnerado el artículo 236.4 LGT, que establece que "Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas".

Al examinar este mismo motivo en el recurso 1043/2011 expresamos que es cierto que la parte actora aportó la citada prueba ante el TEAC en defensa de sus alegaciones, referentes a la calificación que había efectuado la Inspección de las operaciones llevadas a cabo entre 2003 y 2004; si bien ha de apuntarse que las referidas pruebas aparecen incorporadas a las actuaciones y admitidas, no fueron consideradas, porque el TEAC, en línea con lo argumentado por la Inspección, calificó los hechos comprobados como simulación. A través de las consideraciones que fundamentan su decisión, el TEAC desestima las conclusiones del informe emitido por Don Simón, en su condición de catedrático acreditado y experto en capital riesgo (y los que se aportaron a mayor abundamiento).

Dicho Informe contiene una explicación pormenorizada del contenido y alcance de las operaciones de capital riesgo en sus diversas modalidades, destacando que se trata de actuaciones normales en el mercado europeo y americano. A la luz de esta operativa, analiza las adquisiciones de participaciones llevadas a cabo en 2004 por la entidad MIRALITA SL para hacerse con la totalidad del paquete de acciones de DORNA SPORTS SL, y llega a conclusiones diversas de las planteadas por la Inspección. La discrepancia tiene

lugar en el terreno jurídico (significado y finalidad de las operaciones de LBO -leveraged by- out- y MBO -management by-out-), y en la calificación fiscal de las mismas. Por lo tanto, sin perjuicio del interés que ofrece la documentación aportada, no puede considerarse que estemos en presencia de un auténtico informe pericial, desde el momento en que las conclusiones del mismo se asientan en el terreno jurídico.

Los informes periciales son precisos a fin de aportar un "conocimiento técnico, científico, artístico o práctico" al Tribunal "para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos" (artículo 335 LEC). El informe aludido no solo se limita a exponer determinados hechos (la normalidad de las operaciones de capital riesgo), sino que se adentra en el ámbito de las valoraciones jurídicas, constituyendo lo que es propio de la fundamentación de la demanda; razón por la que ni el TEAC ni la Sala puede admitir y valorar tales pruebas -tras su estudio en profundidad- como auténticas pruebas periciales.

Esta postura ya ha sido puesta de relieve por la Sala en sendas ocasiones, a fin de excluir de la valoración probatoria que es propia de la labor de enjuiciamiento del Tribunal, las puras opiniones jurídicas: "A lo expuesto se añade que si bien formalmente resulta admisible, no puede aceptarse en su contenido, porque en realidad encubre una pericial jurídica articulada prescindiendo total y absolutamente de las garantías procesales que rodean su proposición y práctica, al margen de la consideración, que es tan evidente que huelga insistir en ello, de que no cabe la pericial de opinión jurídica, no sólo porque la materia de interpretación de las normas es atribución exclusiva del tribunal sentenciador, que no precisa de auxilio alguno en esa tarea esencial, sino porque tales dictámenes de encargo llegan de ordinario a conclusiones favorables a los intereses de quien los encomienda.

Abundando en lo expuesto, conviene recordar que la prueba pericial, en su valoración, debe ser objeto de una doble reducción: a) la primera de ellas, que afecta a los hechos; b) la segunda restricción es de mayor calado y obliga a prescindir de las opiniones de los peritos en que se dictamine sobre cualquier cuestión de interpretación jurídica, respecto de cuya materia está rigurosamente excluida la prueba pericial, no sólo porque en materia de interpretación de las normas el órgano jurisdiccional no precisa de auxilio alguno de las partes, sino por la más poderosa razón de que admitir una "pericial jurídica" es tanto como quebrantar el equilibrio entre las partes procesales y, por ende, el derecho constitucional a un proceso con todas las garantías, en la medida en que se trata de imponer una determinada solución jurídica o desacreditar otra.

Afirmado lo anterior, el dictamen acompañado emitido por un profesional de la elección de la entidad actora, es improcedente en su valor probatorio, siendo necesario dejar constancia de que la admisión como prueba de cualquiera que pudiera proponerse y, por tanto, las dificultades que presenta el examen previo y su inadmisión preliminar, son directa consecuencia de la aplicación a nuestro proceso del nuevo régimen de la prueba establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, que rige en nuestro proceso contencioso-administrativo por razón de la supletoriedad de aquélla (disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción) (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 4 de julio de 2013, rec. 258/2010).

Por último, se ha de apuntar que el TEAC en ningún momento rechazó las pruebas aludidas, y que las mismas obran incorporadas a las actuaciones, como parte de las mismas. El motivo, deber ser rechazado".

"QUINTO.- Prescripción del derecho a comprobar: Indebido cómputo de la prolongación del plazo de las actuaciones administrativas del tiempo transcurrido entre la interposición de denuncia ante el Juzgado de lo Penal (26 de junio de 2009, que dio lugar al Auto de 29 de junio de 2009, de incoación de diligencias previas 3410/2009) y el Auto de 19 de febrero de 2010 dictado por dicho Juzgado (auto de sobreseimiento).

El inicio de las actuaciones de comprobación tuvo lugar el 3 de abril de 2009 y la notificación de la liquidación el 13 de julio de 2010. A juicio de la recurrente las actuaciones, deberían haber concluido el 3 de abril de 2010 (puesto que no hay acuerdo de ampliación).

No obstante, dice el demandante, el Juzgado de Instrucción nº 51 de Madrid remitió el 2 de Marzo de 2010 a la dependencia central el Auto de 19 de febrero de 2010. No obstante, esta había tenido conocimiento del Auto con fecha 1 de marzo, y con fecha 5 de marzo notificó a los recurrentes la reanudación de las actuaciones inspectoras, indicando que el plazo para la conclusión de las mismas sería el previsto en el artículo 150.5 de la LGT . Si bien, entiende que no se produjo previamente la ampliación del plazo, y no es procedente aplicar el artículo 150.5 LGT .

El demandante alega que la ampliación del plazo es necesaria, por la remisión que el acuerdo de reinicio hace al artículo 150.5 LGT . Como consecuencia de ello la prescripción no se considera interrumpida hasta la reanudación de actuaciones el 5 de marzo de 2010, cuando el derecho a comprobar había prescrito.

El artículo 150.4 LGT dispone que "4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley , dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento".

El artículo 180.1 LGT , con objeto de evitar una duplicidad de sanciones (penales y tributarias), dispone que "1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes".

El significado de los preceptos transcritos, no es el que pretende hacer valer la parte demandante. La norma general es que el plazo de duración de las actuaciones es 12 meses desde la notificación de inicio hasta la notificación de la liquidación, o cuando se entienda producida (artículo 150.1 LGT).

Existen además supuestos de interrupción, en los que el plazo queda paralizado, y de ampliación de plazo, por doce meses más, en los supuestos previstos legalmente (artículo 150.1 tercero LGT). La interrupción justificada comprende, entre otros, el caso en que se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal. En tal supuesto, las actuaciones quedan suspendidas - artículos 180.1 LGT - considerándose una interrupción justificada, que una vez que se alza la suspensión permite la ampliación del plazo.

A su vez, en tal caso, cuando se reanudan las actuaciones, se aplica el párrafo segundo del apartado quinto del artículo 150 LGT , que indica que la duración del procedimiento será, o bien el plazo que reste (desde la interrupción justificada) o bien seis meses (plazo mínimo), sin perjuicio de que quepa la ampliación de plazo (artículo 150.4 LGT).

Este es el sentido que ha de darse al precepto, que encaja con el tenor literal, frente al que no puede prevalecer la interpretación que ofrece el demandante (artículo 3.1 CC).

Por consiguiente si las actuaciones se iniciaron el día 3 de abril de 2009, y se interrumpen de forma justificada entre el 26 de junio de 2009 (fecha de la denuncia) y el

1 de marzo de 2010, fecha en que la Administración conoce el archivo, y reanuda las actuaciones mediante notificación de 5 de marzo, resulta que durante todo ese periodo el plazo quedó paralizado; y como la liquidación se notifica 13 de julio de 2010, resulta que el procedimiento se prolongó durante 2 meses y 23 días (en una primera fase) y durante 4 meses y 13 días (segunda fase) , lo que hace un total de 7 meses y 5 días (s.e.u.o.). Quiere ello decir que el plazo fue observado y que el motivo debe rechazarse".

"SEXTO.- Modificación de la propuesta contenida en el acta e improcedente calificación de la liquidación como liquidación provisional.

La demandante alega que la liquidación reputó la regularización como provisional, en la medida en que se practica "en función de la liquidación que mediante acuerdo de esta misma fecha se dicta respecto de MIRALITA SL", conforme al artículo 101.4 de la LGT ("...podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección:

...a) cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones ... que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme").

Sin embargo remarca que a pesar de que la liquidación dice confirmar la propuesta del acta, en esta, la liquidación que se propone tiene la consideración de definitiva por haberse practicado en un procedimiento inspector previa comprobación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria. De ahí que entienda que el cambio de calificación sea contrario al artículo 101.3 a) LGT y a la presunción de veracidad de las actas (144.1 LGT). Añade que no se ha seguido el procedimiento de modificación del artículo 188.3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (audiencia de 15 días alegaciones, caso de rectificación de la propuesta del acta, en relación a elementos sobre los que no se ha podido alegar). La consecuencia de tal infracción, concluye, es la nulidad de la liquidación.

El motivo tampoco puede ser estimado porque la consecuencia de la incorrecta calificación de la liquidación o de la vulneración del procedimiento no es la nulidad, sino la correcta calificación de la liquidación como definitiva, en su caso, ya por errónea aplicación de las normas (artículo 101 LGT y 190 y 191 RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de Gestión e Inspección), ya por no haber seguido el procedimiento para modificar la calificación contenida en el acta.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado acerca de esta cuestión, en el sentido indicado, insistiendo en que "...el principio general que inspira la actuación de la Inspección de los Tributos es la comprobación e investigación completa y definitiva del hecho imponible de que se trate, y, en cambio, es excepcional la comprobación e investigación parcial, pues en eso consisten las actas previas, sin que pueda admitirse una aplicación extensiva de éstas, sobre todo como medio para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar, creando una situación de inseguridad en los contribuyentes.

La Sala considera, por tanto, que el Acta incoada no debió ser previa, sino definitiva. En este punto concreto se acepta el primer motivo casacional, pero, en cambio, rechazamos sus consecuencias jurídicas.

En efecto, las Actas previas dan lugar a liquidaciones provisionales y a cuenta de la liquidación definitiva ulterior, pero la circunstancia de que en lugar de acta previa, debió ser acta definitiva no afecta en absoluto a los hechos consignados en la misma, ni a la propuesta de liquidación, pues lo único que se produce es que el Acta es definitiva y la liquidación que fue considerada como provisional, debe ser declarada como definitiva, con los efectos correspondientes (...).

(Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 26 Marzo 2004, rec. 11050/1998 ; en el mismo sentido, Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 Marzo 2003, rec. 3686/1998).

Quiere ello decir que el cambio de calificación de la liquidación, respecto de la consignada en el acta, no es sino una irregularidad no invalidante, ya que en este supuesto no se siguió el procedimiento, que obligaba a dar traslado para alegaciones a la recurrente, pero por el contrario los hechos contenidos en el acta permanecen invariables; El hecho relevante es que tal vicio provoque indefensión, mermando las posibilidades de defensa, cosa que no ha sucedido desde el momento en que pudo recurrir y "realizar las alegaciones que estimó oportunas frente al acuerdo de liquidación". (SAN (Con-Adm) de 5 de diciembre de 2012 (Rec. 298/2011), 5 de diciembre de 2012 (Rec. 123/2011), de 16 de febrero, 6 de abril y 29 de junio de 2011 (Rec. 143 y 144/2009 y 306/2010) y 15 de octubre de 2009 (Rec. 146/2006), entre otras muchas).

Procede, por lo tanto, analizar si por razones materiales la liquidación debe ser provisional o definitiva. El art. 190.2.c) permite que la liquidación pueda tener carácter provisional cuando "alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme", entendiéndose que se producen estas circunstancias "cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas

ellas". Pues bien, la Administración razona que como se está investigando a MIRALITA SA y de la investigación pueden derivarse nuevos hechos, procede calificar de provisional a la liquidación.

Lo cierto es que se había comprobado la totalidad del hecho imponible y de la obligación (así lo asevera el acta), y que las salvedades de la Inspección se deben al hecho de que las retenciones aplicadas al demandante no se liquidan a la sociedad, para evitar una sobreimposición de modo que la cuota de la sociedad resulta ser cero, y se liquidan únicamente los intereses de demora y la sanción por falta de ingreso en tiempo y forma, tal y como hemos visto en el recurso nº 1158/2012 seguido a instancia de DORNA SPORTS SL (como sucesora de MIRALITA SL) resuelto mediante sentencia de 16 de octubre de 2013 .

Ahora bien, para que la liquidación pueda calificarse como provisional es preciso que "alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de otras obligaciones....que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme" y, en el caso de autos, como sostiene el recurrente este supuesto no se da. En efecto, la obligación de IRPF recurrida no depende de ninguna otra obligación tributaria o de regularización; las retenciones no practicadas en relación con los mismos hechos no se extienden a la cuota y, por último, la retención exigible no ha sido deducida -ni se considera deducible- en la liquidación de IRPF que se recurre.

Quizás por ello el TEAC añade un nuevo argumento y sostiene que se está investigando el ejercicio de 2006 de MIRALITA en el que los socios vendieron de nuevo sus participaciones. Pero, sin perjuicio de que el ejercicio al que se refiere el presente proceso es el del año 2004, sabemos por la prueba practicada que por el IRPF de 2006 fue incoada acta de comprobado y conforme por la transmisión realizada a la entidad TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES SL, dándose conformidad al importe de las autoliquidaciones presentadas. No hay por lo tanto, causa alguna que justifique la calificación de la liquidación como provisional.

Por consiguiente, el motivo debe rechazarse ya que no es causa de nulidad, sin perjuicio de otorgar a la liquidación la calificación que merece, como definitiva".

"SÉPTIMO.- Infracción por la liquidación de la limitación sobre cómputo de intereses del artículo 150.3 de la LGT . La recurrente alega que dicho precepto establece que "El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento". Por consiguiente, como quiera que el procedimiento se ha excedido en su duración, como consecuencia de las actuaciones penales, los intereses no deben devengarse más allá del término legal de un año.

La finalidad perseguida por este precepto es la de evitar que el contribuyente soporte las consecuencias derivadas de la tardanza de la Administración en resolver o tramitar conforme a unos plazos reglamentarios, entre ellas, la de tener que sufragar los intereses de demora por el tiempo excedido de dicho plazo reglamentario.

En el presente caso, el tiempo de duración de las actuaciones está amparado por la norma procedimental que lo contempla, como un supuesto de interrupción justificada, y por lo tanto, no estamos ante la hipótesis prevista por el artículo 150.3 de la Ley General Tributaria (en el mismo sentido, AN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S de 24 Enero 2013, rec. 145/2010; Sección 2ª, Sentencia de 2 Octubre 2008, rec. 158/2006; Sección 2ª, Sentencia de 19 Noviembre 2009, rec. 304/2006). El motivo debe decaer, puesto que no hay un exceso procedimental ajeno a las previsiones legales. No hay inobservancia del plazo, porque este queda paralizado como consecuencia de las actuaciones penales, y se reinicia a la conclusión de estas".

"OCTAVO.- Indebido cómputo en la liquidación del pago fraccionado del precio recibido en abril de 2004 correspondiente a la compraventa de las participaciones sociales de 26 de junio de 2003.

La demandante invoca vulneración del artículo 14.1.c) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF) toda vez que la liquidación incorpora a la renta del ejercicio 2004 el importe de la partida denominada "variable caja"

(280.712,24 €) percibido por los recurrentes el 5 de abril de 2004, como consecuencia del precio aplazado de la venta de las participaciones sociales de 26 de junio de 2003 (ejercicio no comprobado y prescrito). Dicho importe no debe, a juicio de la demandante, imputarse al ejercicio 2004 porque se habría devengado en 2003, como consecuencia de la compra de las participaciones con fecha 26 de junio de 2003. No resulta aplicable la regla de imputación según cobro porque entre la fecha de venta y la del cobro del pago aplazado no había transcurrido más de un año (artículo 14.2 d) RDL 3/2004).

La regla general del artículo 14.1 del TRLIRPF se enuncia del siguiente modo: "Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios: a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

"La Inspección ha considerado el criterio de la exigibilidad, conforme a los términos pactados entre las partes; y por esta razón imputó el rendimiento al periodo comprobado, ya que no había sido declarado por el sujeto pasivo ni en 2003 ni en 2004. La exigibilidad del precio de venta ("componente variable") se sitúa en fecha 21 de marzo de 2004, porque se pactó que se abonaría en el plazo de cinco días desde la emisión por parte del Auditor de Cuentas de la Sociedad del Informe de Auditoría en el que se determine, de conformidad con el contrato de préstamo, el "Excess FLOR FLOR" en el ejercicio social cerrado a 31 de diciembre de 2003. Como quiera que tal informe se emitió el 15 de marzo de 2004, la exigibilidad no tiene lugar hasta cinco días mas tarde, que es cuando se produce el abono. De ahí, que la regla general aplicada deba reputarse correcta.

A su vez, debe ponerse de relieve que la norma invocada por el demandante (artículo 14.2 d) TRLIRPF) tampoco es aplicable. La consideración fiscal de "operación a plazo" exige que entre la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo transcurra más de un año; cosa que aquí no sucede ya que la compraventa tuvo lugar el 26 de junio de 2003 y el abono de la parte del precio cuestionada el 21 de marzo de 2004, cuando no había transcurrido el periodo de un año. Se desestima el motivo".

En relación con los motivos de nulidad a que da respuesta dicha sentencia, que aceptamos en su integridad, dada su identidad con los aquí esgrimidos, cabe efectuar algunas consideraciones complementarias:

1.- Por lo que respecta a las pruebas supuestamente denegadas por el TEAC, no sólo cabe analizar la cuestión, como lo hace la sentencia reproducida, apelando al carácter jurídico que, obviamente, poseen los abundantes dictámenes presentados por la reclamante en la vía económico-administrativa, calificación que hacemos nuestra ahora, sino que además cabe decir que no se ha ocasionado indefensión de clase alguna por razón de ese pretendido rechazo pues, aun aceptando dialécticamente que la recurrente haya sido privada, en la vía económico-administrativa, de una prueba materialmente improcedente y, cuando menos, innecesaria para el enjuiciamiento del asunto, como la sentencia la sentencia de 16 de octubre de 2012, de la citada Sección 4ª, dictada en el recurso nº 1043/11 , esa misma prueba ha sido reproducida en el periodo probatorio del proceso judicial de referencia y también en éste, pues mediante auto de 25 de junio de 2013 se abrió el periodo probatorio y se admitieron todas las pruebas propuestas excepto la testifical y, en particular, respecto de las pruebas periciales y documentales privadas propuestas, se han admitido y declarado pertinentes, teniéndose por reproducidas y extendiendo sus efectos al presente recurso las pruebas practicadas en los recursos nº 316/11 y 459/11.

Quiere ello decir que el problema jurídico ya no puede ser, en modo alguno, la pretendida indefensión ocasionada por el TEAC al rechazar unas pruebas pedidas en dicha vía -que, de ser concurrente, habría de conducir a una sentencia parcialmente estimatoria con retroacción de actuaciones y reenvío al TEAC para que admitiera las pruebas en su día denegadas, lo que carece de sentido una vez las mismas diligencias probatorias han sido traídas luego a este proceso-.

La demostración de que no hay indefensión, ni originariamente ni, menos aún, tras la sustanciación de este litigio, es que en el suplico de la demanda no se promueve, como pretensión única, la expresada retroacción de actuaciones y devolución al TEAC a los efectos de subsanación del mismo defecto formal, sino que lo que se interesa, por el contrario, es la nulidad de los actos de liquidación y sanción, contra los que la demandante ha tenido oportunidad sobrada para aducir los hechos y sustentarlos jurídicamente en la forma que ha tenido por conveniente, como lo advierte la gran extensión de la demanda, que no parece afectada por la falta de actividad probatoria que más tarde ha podido ser llevada a cabo, lo que por lo demás traslada la cuestión a un problema distinto, el de la valoración judicial de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, que es cuestión diferente a la suscitada.

La segunda irregularidad denunciada al respecto, tampoco puede tener favorable acogida, pues aun partiendo del deber de identificarse que incumbe a los miembros del TEAC que suscriben la resolución, sistemáticamente incumplida en sus resoluciones (art. 35.b) de la Ley 30/1992 y 34.1.f) de la LGT de 2003), que parece tácitamente reconocer el Abogado del Estado en su escrito de contestación, que no aborda la

cuestión, no por ello ese defecto formal, en las circunstancias bajo las que se denuncia, puede determinar la nulidad de la resolución del TEAC, conforme a lo establecido en el artículo 63.2 de la propia Ley 30/1992, pues no aparece perfilado que se haya ocasionado indefensión con ello a la parte recurrente o que con tal omisión se haya impedido la formación de la voluntad del TEAC, para cuya averiguación habría sido necesaria una actividad probatoria específica de la recurrente, que en este caso no se ha producido, pues la razón primordial por virtud de la cual es exigible que los funcionarios integrantes de un órgano administrativo colegiado, como es el TEAC, se identifiquen y no queden ocultos, es doble: de un lado, evitar que concurra a la adopción de la decisión algún miembro del colegio decisor aquejado de alguna causa de abstención o recusación, lo que no consta ocurriera en este caso; en segundo lugar, para corroborar que hay quórum y que la decisión se adopta con todas las garantías por un órgano colegiado válidamente constituido y que resuelve por mayoría de sus miembros, conforme a la Ley, que es cuestión que, en realidad, tampoco pone en duda la parte recurrente. Nuevamente aquí, además, cabe reiterar cuanto se ha dicho en los párrafos precedentes en relación con la necesaria retroacción de actuaciones en caso de que un defecto de constitución del TEAC hubiera determinado la nulidad de la resolución recaída en la vía revisora, lo que por lo demás dejaría incólumes los actos de liquidación y sanción cuya nulidad pretende la recurrente en su minucioso suplico de la demanda, pretensión que, en rigor, resulta inconciliable con la denuncia de un defecto formal invalidante producida en la vía económico-administrativa.

"NOVENO.- 9.1.- El análisis de la cuestión de fondo que se plantea requiere partir del hecho de que la operación objeto de regularización por la liquidación impugnada es la compraventa de las participaciones sociales de la entidad DORNA SPORTS, S.L por parte de la entidad MIRALITA, S.L el 1 de diciembre de 2004. En concreto, la consideración que han de tener los importes recibidos por los socios residentes por la enajenación de sus participaciones en DORNA SPORTS, S.L, pues, mientras éstos los incluyeron en sus respectivas declaraciones por el IRPF como ganancias patrimoniales con periodo de generación superior a un año, la Inspección estimó que se trataba de rendimientos de capital mobiliario (art. 23.1.a) 4º del RD Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), sujetos a retención del 15% (art. 73 RD 1775/2004 y art. 103 TRLIRPF); de ahí que la entidad pagadora, MIRALITA, S.L, viniera obligada a practicar e ingresar en el Tesoro la retención a cuenta del IRPF correspondiente. La citada operación consistió en síntesis, en lo siguiente:

El 1 de diciembre de 2004 los socios de la entidad Dorna Sports SL (B83497461) venden a la sociedad Miralita SL (B84007418) el 99,815% de sus participaciones sociales en Dorna Sports SL, quedando el resto, un 0,1855%, en poder de D. Claudio y de D. Florentino, porcentaje sobre el que se acuerda una opción de compra que finalmente se ejercerá en octubre de 2005.

MIRALITA, S.L se constituyó en junio de 2004 con un capital social de 72.000 €, y estaba participada y controlada por los socios de DORNA SPORTS, S.L, los cuales, bien directamente, o bien a través de sociedades de su propiedad, poseían en MIRALITA, S.L el mismo porcentaje de participación que en DORNA SPORTS, S.L.

El precio fijado por la citada compraventa de participaciones llevada a cabo el 1-12-04 asciende a 105.802.302,96 €.

Esta compra se financia mediante un préstamo sindicado que un grupo de bancos concede a la sociedad luxemburguesa Motofin SARL, controlada al 100 % por el socio mayoritario del grupo Dorna, la cual transforma el mismo en un préstamo participativo a favor de MIRALITA, S.L que ésta destinó a financiar la compra de las referidas participaciones (105.802.302,96 €), y a cancelar otros dos préstamos anteriores que DORNA mantenía con ELENDUR, S.L y con SOCIÉTÉ GÉNÉRALE.

MIRALITA, S.L, DORNA SPORTS, S.L y las demás empresas del grupo asumen la posición de garantes para obtener la financiación, si bien la responsabilidad de cada una de ellas está limitada al importe de la financiación recibida. Además se establece una prenda sobre el 100% de las participaciones sociales de MOTOFIN, SARL, MIRALITA, S.L y DORNA SPORTS, S.L.

9.2.- La operación descrita se corresponde, en principio, con lo que en el ámbito mercantil se denominaría "compra apalancada" o "Leveraged Buy-Out" (LBO).

Sobre este tipo de operaciones se ha pronunciado el Tribunal Supremo en dos recientes sentencias de 12 de noviembre de 2012 (Rec. 4299/2010) y 25 de abril de 2013 (Rec. 5431/2010). Dichas sentencias sostienen que la "fusión apalancada" es una operación consistente en que una sociedad existente o creada al efecto -"sociedad vehículo", "holding company", "venture capital" o "newco"- se endeuda para adquirir el control de otra realizando una "compra apalancada" o "leverage Buy Out (LBO). Posteriormente la adquirente

absorbe a la controlada -"sociedad objetivo" o "target company"-, dando lugar a una fusión hacia delante o "forward leveraged buy-out" o es absorbida por ella, produciéndose la fusión inversa o "reverse leveraged buy-out". El coste financiero de la adquisición termina recayendo en todo caso sobre el patrimonio de la sociedad adquirida.

Señalan dichas sentencias que esta clase de operaciones, usuales en el mercado de capital riesgo -"private equity"- son "frecuentes en España" y planteaban la duda, desde el punto de vista mercantil de si podían entenderse prohibidas por lo establecido en el artículo 81 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en la medida en que podían ser entendidas como un supuesto de asistencia financiera para la adquisición de acciones propias o de las emitidas por una sociedad del grupo. Pues bien, de la Segunda Directiva del Consejo 77/91/CEE, de 13 de diciembre de 1976, en relación con la Directiva 2006/68/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de septiembre de 2006, optó por la necesidad de eliminar estas prohibiciones para sustituirlas por garantías en protección de los accionistas y terceros. En consonancia con la misma en nuestro ordenamiento jurídico la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles regula la posibilidad de este tipo de fusiones con las debidas garantías en su artículo 35.

Ponen de manifiesto estas sentencias que las ventajas que presentan este tipo de fusiones frente a la adquisición ordinaria de la "sociedad objetivo" son múltiples: a.- el apalancamiento permite con una inversión reducida tomar el control de una empresa de gran dimensión; b.- la compañía de capital riesgo o "private equity" incrementa muy notablemente los beneficios que obtiene del capital invertido; c.- las entidades financiadoras de la compra apalancada consiguen garantizar el cobro de la deuda con los activos de la empresa comprada; d.- la confusión de patrimonios permite que el pago de la deuda se haga por la propia compañía adquirida, evitándose a la adquirente, que no carga con el coste fiscal de los repartos de dividendo por la prima que hubiera necesitado la segunda para hacer frente a la deuda contraída por la operación, y, en fin, e.- la compañía comprada asume el coste financiero, pero rebaja significativamente su carga fiscal, al deducir como gasto los intereses satisfechos por los préstamos y la amortización del fondo de comercio que con la fusión se pone de manifiesto".

Concluyen las sentencias que las "fusiones apalancadas pueden perseguir objetivos diversos, no solamente fiscales, como, por ejemplo, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial, evitando la sobrecapitalización, o armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión". Debiendo examinarse "caso por caso, cuales son los objetivos o designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes, puesto que sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la fusión apalancada no se realizó por motivos económicos válidos". Careciendo de relevancia que "la Dirección General de Tributos haya admitido la existencia de motivos económicos válidos en operaciones similares".

9.3.- Se comparte con la parte recurrente, y ello no lo cuestiona la Inspección, que este tipo de operaciones son frecuentes y válidas desde el punto de vista mercantil, lo que es objeto de discrepancia en este recurso son los efectos fiscales de la operación concreta que estamos analizado para los socios residentes de DORNA SPORTS, S.L ("sociedad objetivo" o "target company"), por la venta de sus participaciones a MIRALITA, S.L ("sociedad vehículo" o "newco").

No obstante, hay que señalar que si bien estas operaciones apalancadas estaban dirigidas a la adquisición de una sociedad, facilitando la financiación de la adquisición, con alguno de los objetivos mencionados en las Sentencias reseñadas, según resulta de los estudios e información recogida en el expediente, se vienen también utilizando en últimos tiempos con otra finalidad, cual es la de financiar grandes pagos de rentabilidades mediante el mecanismo de la "recapitalización de dividendos" o "recaps", que consiste en que una entidad de capital riesgo obtiene una rentabilidad a su inversión sin necesidad de desprenderse de ella. Así, la empresa adquirida por una entidad de capital riesgo obtiene un préstamo, asumiendo una deuda adicional, que destina a pagar al fondo de capital riesgo una rentabilidad, manteniendo éste la propiedad de la compañía.

Señala la Inspección que estas operaciones se instrumentan sobre la base de complejas estructuras de financiación y negocios jurídicos simulados con los que se persigue crear la apariencia de que existe una transmisión real de participaciones, con el fin de obtener una ilícita reducción de la carga fiscal, tanto en sede de la sociedad como en la tributación de los socios y accionistas, así como proceder al reparto de rentas a los socios/accionistas eludiendo las normas mercantiles que limitan la distribución de beneficios y la exigencia de una capitalización mínima.

Así, en el presente caso apreció la existencia de simulación en la operación al considerar acreditado que los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico, compra venta de participaciones, que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo, y que no es otro que el de obtención de una retribución por la participación en los fondos propios. Esta ilícita minoración de la carga tributaria se obtuvo al permitir, de un lado, que los rendimientos de capital tributaran como ganancias patrimoniales de los socios; y por otro, mediante la disminución de la carga tributaria de las sociedades operativas a través de la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos. Igualmente, con la simulación se persiguió eludir las normas societarias sobre reparto de beneficios y sobre disolución de sociedades.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13 y 16 de la LGT, se considera que el hecho imponible efectivamente realizado ha sido una distribución de rentas a los socios por su participación en los fondos propios de la sociedad.

Y de acuerdo con tales preceptos, y dado que el hecho imponible efectivamente realizado por Miralita SL ha sido el de una distribución de rentas de capital mobiliario, procede a regularizar la obligación de practicar retención por esta sociedad en relación con las rentas satisfechas a los socios residentes en diciembre de 2004".

"DÉCIMO.- La doctrina del Tribunal Supremo sobre la simulación puede sintetizarse en las siguientes consideraciones:

1.- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000, FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil .

2.- En el ámbito tributario, la simulación se recoge en la actualidad en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que establece que «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «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» (apartado 2), y que «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» (apartado 3).

3.- La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil, pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990, FD Tercero].

4.- En este sentido la STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009), consideran que existe simulación cuando se realizan "una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la "causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009) -. No siendo óbice para su apreciación la "realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. (Rec. 3797/2008) -.Y, además y en todo caso, "las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" - STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 153 y 1231/2008) -. Añadiendo la sentencia que "no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza -no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...[siendo] lo relevante es

descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

Siendo posible que el negocio simulado se presente como "un negocio ficticio (esto es no real" -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado- y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica transferencia alguna de derechos - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009)-. Así, la STS de 8 de marzo de 2012 (Rec. 4789/2008) razona que no cabe apreciar una operación o negocio jurídico aisladamente, sino que debe analizar el "conjunto destinado" a la obtención de la ventaja fiscal.

5.- En todo caso, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto); y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa simulandi" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L.G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003).

6.- Por ello, considera el Tribunal Supremo que la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000), FD Sexto]. En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010) y 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008), entre otras muchas-".

7.- Por lo que se refiere a la simulación relativa, ya afecte a la causa del contrato..., ya a los sujetos o al contenido del mismo, sería preciso para que exista que el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico aparente) no sea realmente querido por aquéllas, que buscan otro negocio jurídico distinto (o negocio simulado). O, como tiene declarado la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de septiembre de 1990 , 16 de septiembre de 1991 (RJ 1991, 6274), 8 febrero de 1996 (RJ 1996, 952), la "simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, por responder éste a otra finalidad jurídica distinta", añadiéndose en la última de las referidas sentencias que 'el concepto jurisprudencial y científico de simulación contractual, que es un vicio de declaración de voluntad de los negocios jurídicos por el cual, ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, que puede ser lícito o ilícito, dan a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer'».

Como regla general el negocio simulado se presenta como un negocio ficticio (esto es, no real) -aunque puede ocultar en algunas ocasiones un negocio verdadero-, como un negocio simple -aunque una importante modalidad del mismo es el negocio múltiple o combinado-, y, en fin, como un negocio nulo, por cuanto no lleva consigo, ni implica, transferencia alguna de derechos.

8.- «La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir» (STS 15 de julio de 2002).

«Simulación, pues, y no mero fraude de Ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocio realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. 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').

9.- Y en cuanto a la economía de opción basada en motivos económicos válidos, se ha sostenido (como recuerda la Sentencia de 18 de marzo de 2013 -rec. 392/2011 -) que si bien es legítima la llamada economía de opción, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03 , FJ 4º, letra d)], cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 /05, FJ 4 º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 /05 , FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima.

No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La «economía de opción» no ampara tal clase de comportamientos [sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 373/07 , FJ 4º)].

DÉCIMO .- La sentencia referida afronta, en los fundamentos jurídicos undécimo y siguientes, el análisis de los restantes motivos planteados que, en relación con la simulación, tratan de desacreditar dicha calificación jurídica y los efectos que a partir de su apreciación establece la Administración tributaria, motivos que, es de reiterar, se vuelven a esgrimir en este proceso, en los términos que seguidamente se transcriben:

"UNDÉCIMO.- A continuación procedemos a examinar los motivos de fondo planteados por los demandantes, que son coincidentes con los que esgrimieron en los Recursos 1158/2012 , 1082/2011 y 1043/2011 (sentencias de 16 de octubre de 2013). Alteración en la composición del patrimonio: incremento patrimonial derivado de la transmisión de participaciones sociales de Dorna Sports a Miralita SL e inexistencia de dividendo.

11.1.- A lo largo de este motivo el demandante enuncia el concepto de ganancia patrimonial del artículo 31.1 del TRLIRPF ("son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos"). Y alega que el acta considera que las sumas recibidas como consecuencia de la compraventa de las participaciones de DORNA SPORTS SL el 1 de diciembre de 2004 son rendimientos de capital mobiliario (artículo

23.1.4º TRLIRPF: "cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe"). Es decir, un beneficio o utilidad procedente de la condición de socio de los recurrentes, que no habrían realmente transmitido por precio ningún bien o derecho a la entidad adquirente.

La liquidación adolece, a juicio del demandante, de toda prueba y no contiene ninguna argumentación en relación a la ausencia de valor de las participaciones sociales vendidas a cambio de un precio, o bien a que no fueron transmitidas. Por el contrario, dice, hay prestaciones equivalentes, y la calificación de dividendo resulta incompatible con la efectiva transmisión de las mismas. Es irrelevante que los recurrentes fueran titulares de una participación de la entidad adquirente de sus participaciones sociales en Dorna Sports SL, pues es evidente que también se ha producido una alteración en su patrimonio, y que la participación indirecta suscrita con anterioridad no resulta ni puede resultar equivalente a la transmitida, debido a la financiación recibida de terceros.

Olvida la Administración que no había reservas a distribuir, no obstante lo cual el TEAC ni siquiera hace pronunciamiento acerca de este motivo de oposición".

"11.2.- La Sala no comparte este razonamiento porque los fundamentos que expone el TEAC desvirtúan las consideraciones que hace a este respecto la demandante. En efecto, la tesis que sostiene el TEAC y la Inspección es que se ha producido una transmisión de participaciones que ha permitido, a través de un incremento del endeudamiento, mantener los mismos porcentajes de participación de los socios en las sociedades adquirida (DORNA SPORTS SL) y adquirente (MIRALITA SL), y al mismo tiempo otorgar a los socios una importante rentabilidad. Según la tesis de la Inspección, las plusvalías resultan de la operación de compra financiada a través de un grupo de entidades financieras lideradas por Société Générale, con unas partidas claramente definidas como destinadas a reestructurar la deuda, pagar un beneficio o dividendo extraordinario, y los gastos de la operación (así se desprende de los informes de las entidades de crédito

que han financiado la operación). El conjunto y su correcta calificación (artículo 13 LGT) ha permitido decir a la Administración, que la transmisión es puramente aparente (simulación relativa), pues no hay verdadero cambio de socios ni de los órganos de gestión en las sociedades adquirente y transmitente, ya que estos permanecen integrados por las mismas personas. Y es aquí donde detecta unas operaciones que adolecen de causa (artículo 1275 Código Civil), porque lo que se pretende es un reparto de beneficios y no una transmisión real de las participaciones de DORNA SPORTS SL; es decir, no se quería una verdadera transmisión sino el abono de importantes utilidades a los socios, que recuperan su inversión, sobre la base de la denominada compra apalancada.

Este razonamiento echa por tierra, sin duda, la eventual inexistencia de reservas. El mecanismo utilizado de recapitalización de dividendo ("leveraged recapitalization") permite eludir el escollo y precisamente, aunque no existen reservas o beneficios a distribuir, la mecánica jurídica escogida (propia del capital riesgo) permite esta alta rentabilidad.

Además el endeudamiento se produce, conforme verifica la Inspección, a través de unos préstamos, que solicitan los socios de la entidad transmitente; para posteriormente transformarlos en préstamos participativos a favor de la adquirente, que los integra en su contabilidad como parte de sus fondos propios.

11.3.- La Sala valora la prueba y llega a la conclusión arriba indicada, en virtud de las razones que expone a continuación, coincidiendo esencialmente con la Administración:

1.- Tras la enajenación de sus participaciones los socios mantienen similares porcentajes de control sobre el grupo Dorna.

En efecto, en diciembre de 2012 se constituye la entidad ACAÑIR SLU cuyo capital social asciende a 3.500 € y que pertenece al 100% a SEGUIMIENTOS TRIBUTARIOS SA. El 3 de junio de 2003 D. Florentino adquiere a SEGUIMIENTOS TRIBUTARIOS por 3.500 € la totalidad de las participaciones de ACAÑIR SLU, cambiando la denominación social -se denomina 2WP EVENTS SL-, el objeto y el domicilio social. También cambia el capital social dividiéndolo en 35.000 participaciones de 0.10 € -3.500 €-; por último se modifica la estructura del Consejo de Administración que pasa a estar desempeñada por miembros de DORNA SPORTL SL.

Con fecha 24 de junio de 2003 se acuerda la ampliación de capital de 2WP EVENTS SL creando 685.000 nuevas participaciones sociales de 0,10 €. El socio único renuncia a al ejercicio del derecho de suscripción preferente quedando el capital integrado de la siguiente forma: DORNA HOLDING SARL 73,50 %; Claudio 11,76%; Florentino 6,37%, BALLOTA BV 6,37% y otros residentes (empleados del a empresa) 2%.

El 26 de junio se adquiere el 100% de las participaciones de DORNA SPORTS SL por 2WO EVENTS SL. De este modo el 100% de DORNA pasa a ser: DORNA HOLDING SARL 73,50 %; Claudio 11,76%; Florentino 6,37%, BALLOTA BV 6,37% y otros residentes (empleados del a empresa) 2%. Cantidades prácticamente idénticas a las correspondientes antes de la operación pues el 75% correspondía a ISMR (Luxemburgo) entidad controlada por CVC; el 6.5% a BALLOTA BV, el 12% a D. Claudio y el 6,5% a D. Florentino , la variación se produce por la entrada de un 2% de empleados de la empresa, no siendo significativa.

En julio de 2004 la distribución de participaciones de la entidad era la siguiente: DORNA HOLDING SARL (Luxemburgo) 74,25%; BALLOTA BV (Holanda) 6,435%; Claudio 11,88%; Florentino 6,435% y otros socios 1%.

Pues bien, en junio de 2004 se constituyó la entidad MIRALITA SL como sociedad unipersonal, con un capital social de 3.500 €, siendo el socio único de la entidad SEGUIMIENTOS TRIBUTARIOS SA. En octubre de 2004 D. Florentino adquiere la totalidad de las participaciones de MIRALITA SL, cambiándose su objeto y domicilio social que pasa a estar en la sede del GRUPO DORNA. Igualmente se cambia el valor nominal de las participaciones, quedando dividido el capital social en 175.000 participaciones de 0,02 € cada una -lo que hace un total de 3.500 €-. D. Florentino vende sus participaciones a HONORIS GRATIA SL por 3.500 €. El 24 de noviembre de 2004 se amplía el capital de MIRALITA en 68.500 €, mediante la emisión de 3.425 participaciones de 0,02 €. El socio único renuncia parcialmente al derecho de suscripción de nuevas participaciones y tras la ampliación del capital la distribución del mismo queda establecida del siguiente modo:

- DH 2004 SARL 74,25% (el mismo porcentaje que DORNA HOLDING SARL). Esta entidad es una sociedad luxemburguesa controlada por CVC CAPITAL PARTNERS. Pues bien, ambas entidades eran controladas por la misma entidad. Así los titulares últimos de la inversión de DORNA HOLDING SARL son. CVC EUROPEAN EQUITY PARTNERS II LP (56,69%); CVC EUROPEAN EQUITY PARTNERS II (Jersey)

LP 18,31%; CITICORP CAPITAL INVESTORS EUROPE LTD 20%; y CAPITAL VENTURE NOMINESS LTD 5%. Pues bien, los titulares últimos de DH 2004 SARL son los mismos y mantienen los mismos porcentajes.

- MODUS FACIENDI SL es una sociedad que asume el porcentaje del 11,88% que pertenecía a D. Claudio y cuyo capital pertenece en un 80% al mismo y en un 20% a su esposa D^a Ariadna .

- HONORIS GRATIA SL asume el porcentaje del 6,435% que correspondía a Florentino . Su capital pertenece en un 80% a D. Florentino y el 20% restante a su esposa D^o Marta .

- Los empleados asumen el mismo porcentaje del 1%.

Por lo tanto, tras la adquisición por MIRALITA SL del 99,815% de las participaciones de DORNA SPORTS SL -el precio de la participación se fija en 147,22 €-

. El capital queda distribuido del siguiente modo:

MIRALITA SL adquiere el 99,815% de DORNA SPORTS SL. El capital de MIRALITA SL queda distribuido de la siguiente forma: DHL 2004 SALR 74,25% -entidad con la misma composición societaria que DORNA HOLDING SARL- ; BALLOTA BV 6,435%; MODUS FACIENDI SL -entidad perteneciente a D. Claudio y a su esposa 11,88%; HONORIS GRATIA SL -entidad perteneciente a D: Florentino y su esposa- e, 6,435%; otros residentes el 1%.

Basta comparar las distribuciones de capital descritas para concluir, sin ninguna duda, que tras las LBO se ha mantenido la misma distribución de capital con una ligera variación motivada por la entrada de los trabajadores, cuya participación ha oscilado entre el 1 y 2 %; y la entrada de sociedades instrumentales que no han alterado la titularidad real de las participaciones.

2.- No se produce modificación en la composición de los órganos de administración después de la venta de participaciones.

En efecto, tras la adquisición en la operación de 2003 de DORNA SPORTS SL la distribución del Consejo de Administración de DORNA fue:

- CVC DIRECTORSHIP 1 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- CVC DIRECTORSHIP 2 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- CVC DIRECTORSHIP 4 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- D. Florentino .
- D. Claudio .
- D. Fidel .
- D. Héctor .
- D. Erasmo (no residente). La de 2WP EVENTS SL fue:

- CVC DIRECTORSHIP 1 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- CVC DIRECTORSHIP 2 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- D. Florentino .
- D. Claudio .

Y tras la fusión entre ambas entidades:

- CVC DIRECTORSHIP 1 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- CVC DIRECTORSHIP 2 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- CVC DIRECTORSHIP 4 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.
- D. Florentino .
- D. Claudio .
- D. Fidel .
- D. Héctor .

- D. Erasmo (no residente).

Por lo tanto, tras la LBO de 2003 los miembros del Consejo de Administración fueron los mismos.

Por su parte, tras la operación de 2004 la composición del Consejo de Administración de DORNA SPORTS SL no sufre alteración y, por otra parte, el Consejo de Administración de MIRALITA SL está formado por:

-CVC DIRECTORSHIP 1 SL Participada por CVC CAPITAL PARTNERS EUROPA 100%.

- D. Florentino .

- D. Claudio .

3.- Los socios, mediante la operación, obtienen una elevada rentabilidad por su condición de tal, sin que se aprecie otra finalidad en la operación, ni la parte haya acreditado una finalidad distinta que no sea la percepción de rendimientos por los socios. Este extremo no es discutido.

4.- Los informes emitidos por las distintas entidades de crédito que intervinieron en las distintas financiaciones de las operaciones descritas señalan claramente que con estas operaciones se pretende el pago de un "dividendo extraordinario" a los socios, además de refinanciar la deuda surgida en 2003 como consecuencia de otra distribución encubierta de rentas de capital; los denominados "dividendos recaps" -"dividendos" financiados con un incremento en el nivel de endeudamiento de la sociedad que los reparte-

Así, en el informe de la SOCIÉTÉ GENERALE (SG) de 5 de octubre de 2004 se dice que la finalidad de la operación es la "refinanciación de la deuda existente (80 millones USD); el pago de un dividendo extraordinario (154 millones USD), las comisiones y gastos (6 millones USD) y el capital circulante (5 millones USD). Añadiéndose que CVC ha dado instrucciones para que se prepare un nuevo paquete de financiación para DORNA de 245 millones USD, de los cuales 155 (sic) tienen por objeto efectuar un "pago extraordinario a los accionistas".

En el informe de FITCHRATINGS LTD de 28 de octubre de 2004 se habla de operaciones para "pagar a los accionistas" y se dice que ya se hizo para pagar a los accionistas en 2003 y que con la nueva recapitalización se podrá "pagar nuevamente a los accionistas y también refinanciar las facilidades existentes", añadiéndose más adelante que "la mayor parte de los recaudado se usará para hacer un pago especial de 155 millones USD a los accionistas...".

STANDARD & POOR#S, en informe de 28 de octubre de 2004 también razona que "esta paquete [de financiación] fundará un dividendo extraordinario de 155 millones USD" y habla de que es la tercera recapitalización, pues hubo otras en los años 2011 y 2003.

Por último, CAJA MADRID, en informe de 29 de noviembre de 2004, razona que "la tercera operación de financiación se produjo en 2003 y permitió un pago de dividendo a los accionistas. La operación actual permitirá realizar otro pago de un dividendo extraordinario a los accionistasLa estructura de la operación replica la diseñada con motivo de la operación de 2003". Más adelante habla de "auto adquisición de 148 millones de USD equivalente económicamente a un pago de dividendo". Y termina por decir: "la compra de participaciones sociales como tal no se produce, sino que se trata más bien del pago de un dividendo encubierto a los socios con el consiguiente mayor endeudamiento para la empresa".

5.- A lo anterior cabe añadir, aunque no es decisivo a efectos de simulación, que es significativo que el número de participaciones que el recurrente vende en 2005 sea igual al número de participaciones que adquirió a trabajadores y directivos en julio de 2004. La decisión de venderlos en forma separada al resto de las participaciones que le pertenecen en diciembre de 2004 parece obedecer a su calificación como incrementos de patrimonio con un periodo de generación superior a un año con las consecuencias que lleva aparejada en materia de tributación.

Además, con la realización de esta operación se consiguen, al menos, las siguientes ventajas fiscales:

a.- Los socios residentes en España califican, a efecto de IRPF, las rentas obtenidas como ganancias patrimoniales, tributando las mismas al tipo del 15%, cuando debían tributar por el tipo máximo del impuesto (45%).

b.- Se ha evitado la aplicación de las retenciones a cuenta establecidas en el IRPF. c.- Se ha permitido vincular los pasivos financieros generales con la adquisición de las participaciones sociales de la entidad Dorna Sports SL desfigurando el hecho de que los préstamos se han recibido al margen de la actividad de la empresa, sin correlación alguna con los ingresos presentes o futuros y con la finalidad primordial de proporcionar a los

socios rentas de capital; deduciendo fiscalmente en la base imponible del IS, los gastos financieros y demás gastos de formalización generados por los préstamos con los que se ha financiado la retribución de fondos propios.

No hay pues, cambios en la composición del consejo de administración como consecuencias de las LBO (adquisición con apalancamiento -Leveraged Buyout-), estando la entidad apalancada controlada por las mismas personas y no produciéndose cambio significativo alguno.

Atendiendo a las pruebas practicadas, es que la intención real de los socios fue percibir rendimientos o utilidades de la entidad DORNA. Obsérvese que de las finalidades típicas de las LBO que se citan por las STS de 12 de noviembre de 2012 (Rec. 4299/2010) y 25 de abril de 2013 (Rec. 5431/2010), a saber, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial; armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión o allanar la adquisición de una sociedad, los recurrentes no han justificado ninguno. Lo realmente pretendido y por lo tanto la causa real de su negocio fue anticipar el valor de la plusvalía y repartirlo entre los socios por su mera condición de tales.

Las cartas posteriores de alguna de las entidades financieras, elaboradas a petición de la recurrente para aportarlas a la Diligencias Previas nº 3410/2009, en las que se declarara que el término dividendos recogido en los informes previos que emitieron se utilizaron en una acepción económica y no el sentido jurídico del término "distribución de dividendos" a favor de los socios, no permiten desvirtuar la evidencia que arrojan los demás elementos de prueba. La simulación que se aprecia consistió en percibir unas rentabilidades o utilidades por su condición de socios, distintas de los dividendos, y al margen de la normativa que regula la distribución de los mismos, pues el abono de las utilidades no tiene lugar con cargo a los beneficios o reservas actuales, sino a través del endeudamiento de la sociedad. Por otro lado, ya se ha dicho que no está cuestionando que operaciones de este tipo pueda ser habituales en el mercado de capital riesgo, sino las consecuencias fiscales de la operación concreta realizada".

"DUODÉCIMO.- Infracción de la liquidación y resolución TEAC de las normas generales sobre interpretación y calificación tributaria (artículos 12 y 13 LGT). Opone la demandante que la calificación debe hacerse conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado; la Inspección atiende en la calificación a la naturaleza económica de la operación, cuando el artículo 25 de la Ley 230/1963 (Ley 25/1995 de 20 de julio) ha sido derogado impidiendo atender a ese parámetro. No hay ninguna base fáctica para considerar que la rentabilidad obtenida en la venta pueda ser considerada como un dividendo o reparto de rentabilidades futuras. En este caso hay una alteración patrimonial real determinante de la ganancia de capital.

El motivo viene a abundar las alegaciones expuestas en el fundamento de derecho precedente. Ha de reiterarse lo razonado en el mismo, e insistir en el hecho de que la calificación efectuada por el TEAC y por la Inspección es de carácter jurídico y atiende a la realidad de los hechos y su significación en el marco de las relaciones societarias. Debe rechazarse el motivo".

"DÉCIMO TERCERO.- Inexistencia de perjuicios económicos para la Hacienda Pública y/o confusión patrimonial entre las sociedades y sus socios. Opone el demandante que el TEAC justifica la liquidación en una supuesta utilización abusiva de las personas jurídicas societarias, excediéndose de su función revisora (artículo 83.2 y 237 LGT).

Al contrario de lo que afirma la parte demandante, sí que se ha producido un perjuicio para la Administración Tributaria. Queda patente a través de la regularización, que comporta una modificación de la base imponible, y una mayor tributación, ya que el tipo aplicable a las sumas recibidas por los socios de DORNA SPORTS como consecuencia de la venta de sus participaciones sociales difiere en función de que aquellas se reputen ganancias patrimoniales o rendimientos de capital mobiliario. La propia recurrente afirma en su demanda que tal diferencia no desaparecerá hasta la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que establece el mismo tipo de gravamen para los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales (artículos 46 , 66 y 76)".

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, que es el que en este proceso examinamos, también resulta evidente la existencia de un perjuicio para la Hacienda Pública, efecto por lo demás presente en toda omisión del deber de declarar e ingresar correctamente la deuda tributaria, como resulta en los casos en que se conceptúe como simulado el negocio jurídico operado, pues la necesidad de determinar dicha deuda en función del negocio disimulado, de conformidad con lo establecido en el artículo 16.1 de la vigente LGT , a cuyo tenor: "1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes", fórmula básicamente coincidente con la que definía el artículo 25 de la derogada Ley General Tributaria de 1963 para los casos de simulación, lleva a esa necesaria conclusión.

Partiendo dialécticamente de la existencia de ésta y del conjunto de hechos que se ha descrito y que se determina, es obvio ese perjuicio para la Hacienda Pública, debido a la improcedente deducibilidad de los intereses financieros por razón de préstamos contraídos para la celebración de contratos de compraventa que, por razón de la apreciada simulación, no eran tales.

"DÉCIMO CUARTO.- Inexistencia de beneficios o reservas que pudieran ser distribuidas como dividendo o utilidad, y de diferencias de valor a favor de los socios transmitentes (artículo 23.1 4º RD 3/2004 de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Afirma el demandante que el concepto tributario de dividendo o utilidad no es distinto del concepto mercantil en el que está basado, y exige en todo caso, la existencia de una distribución o entrega que tenga mercantilmente dicha consideración, y que el perceptor tenga la condición de socio, de manera que la causa principal de la distribución sea la mera condición de socio y no cualquier contraprestación coetánea realizada por el socio a la sociedad por un título distinto a la aportación de capital. El concepto tributario ha sido precisado en la Ley 36/2006 de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal; da una nueva redacción al artículo 16.8 del TRLIS e introduce un concepto de "dividendo fiscal" no asociado a la distribución formal de dividendos, en el supuesto de operaciones vinculadas entre un socio y una sociedad, cuando el socio recibe, como consecuencia de las mismas, una diferencia en su favor por encima del valor normal de mercado de cualquier prestación realizada por el socio a la sociedad por un título distinto de las aportaciones de capital.

La norma que se invoca no estaba en vigor cuando se realizaron las operaciones controvertidas. El concepto que utiliza la Inspección para establecer el gravamen es, en cualquier caso, un concepto tributario (artículo 23 TRLIRPF y 12.1 LGT), que permite gravar un determinado hecho imponible una vez que este se ha verificado. No estamos en presencia de un dividendo (artículo 23.1 a) 1º TRLIRPF) sino de una utilidad con origen en la condición de socio, que es una realidad gravable y distinta al dividendo, de acuerdo con el artículo 23.1 4ª TRLIRPF.

Dicha norma dispone que "Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

a) Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

1.º Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad. (...).

4.º Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. (...)". Por lo tanto, tampoco cabe acoger el motivo".

"DÉCIMO QUINTO.- Ausencia de cualquier efecto fiscal favorable para los socios no residentes titulares de la mayoría de capital social de DORNA SPORTS SL que también vendieron sus participaciones.

La demandante opone que la calificación como ganancia o como dividendo (o utilidad) es fiscalmente indiferente para los socios no residentes titulares de la mayoría de capital de DORNA SL, por lo que carecerían de cualquier motivación fiscal para llevar a cabo la operación, ya que no tributarían en España. DORNA HOLDING SÁRL (socio mayoritario - 74,25%- residente en Luxemburgo) no tendría que tributar porque le resultaría aplicable la exención establecida en la Directiva 90/435/CEE, sobre régimen fiscal común aplicable a las matrices y filiales de diferentes estados miembros. En el caso del socio residente en Holanda (Ballota BV, 6,435% del capital de DORNA) tampoco tendría que tributar en virtud de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión (caso Denkavit C-170/05, de 14-12-2006 y Amurta C-379/05, de 8-11-2007).

La Sala considera que, al contrario de lo que mantiene el demandante, aunque la operación controvertida pueda resultar neutra desde un punto de vista fiscal para el socio mayoritario no residente, la misma debe contemplarse en conjunto, porque la venta de las participaciones tiene una pluralidad de consecuencias. En efecto, de un lado, la declaración de la venta de participaciones como ganancia patrimonial con un periodo de generación superior a un año ha permitido un importante ahorro fiscal a los socios residentes; A su vez, las sociedades pagadoras han eludido la tributación en concepto de retenciones de capital mobiliario (recurso 1158/2012 seguido a instancia de DORNA SPORTS, como sucesora de MIRALITA SL), y las sociedades -DORNA SPORTS y MIRALITA SL- se han beneficiado a través del mecanismo de financiación de otras ventajas, al deducir las cargas financieras como gasto en el impuesto de sociedades, así como a la amortización del fondo de comercio. No basta pues contemplar lo que haya podido acaecer en sede de la sociedad no residente mediante el mecanismo de no retención en la fuente por aplicación de la Directiva 90/435 CEE del Consejo, de 23 Julio 1990 (régimen fiscal común aplicable a las sociedades

matrices y filiales de estados miembros diferentes), sino que se ha de indagar el conjunto de la operación y especialmente la tributación que ha tenido lugar en España respecto de los sujetos pasivos residentes, y los beneficios fiscales que han reportado a los citados sujetos. Son precisamente estas circunstancias las que tuvo en consideración la Inspección en la liquidación, así como en las actuaciones precedentes. Sin necesidad de extendernos más allá del impuesto de los socios recurrentes, solo la regularización ha determinado que la cuota tributaria se incremente sensiblemente como resultado de la regularización. Esta tiene implicaciones en la sociedad pagadora MIRTALITA SL, por el ahorro fiscal que supone no tributar en concepto de rendimientos de capital mobiliario, y eludir practicar y abonar las retenciones".

"DÉCIMO SEXTO.- 16.1.- Procedencia de la deducción de los gastos financieros satisfechos a terceros como consecuencia de la financiación de la adquisición de las participaciones y de la normativa comunitaria sobre libertad de establecimiento. Inexistencia de normas especiales sobre limitación de gastos vinculados a la financiación de adquisición de participaciones en grupos de consolidación fiscal e incompatibilidad del ajuste con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS.

Estos dos motivos carecen de objeto en el marco del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque la deducción no se aplica. Es cierto que los préstamos participativos permitían la deducción de la carga financiera en sede del Impuesto de Sociedades (RD 7/1996, de 7 de junio y Ley 10/1996 de 18 de diciembre), de acuerdo con la redacción originaria del artículo 14.2 de la LIS (Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 Marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Dicho precepto establecía que "2. Serán deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica". El precepto ha sido posteriormente reformado, en el marco de las medidas antifraude, para evitar con carácter general la deducción de intereses de préstamos entre entidades vinculadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones (Letra h) del número 1 del artículo 14 introducida, con efectos 1 de enero de 2012, por el apartado segundo. uno del artículo 1 del R.D.-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público).

Todos los argumentos que se traen a colación a lo largo de estos dos motivos tratan de poner de relieve la falta de base para cuestionar la regularidad de la deducción de los gastos financieros de los préstamos destinados a adquirir las participaciones de

DORNA SPORTS SL por parte de 2WP EVENTS SL, a través de Elendur SL y Motofin Sarl, en el impuesto de sociedades; y a su vez, que ello no es sino reflejo de la simulación que da lugar a la regularización IRPF que nos ocupa. Pero como bien afirma el recurrente, las consideraciones que a este respecto hace la Inspección, son indicios de la simulación negocial.

Tales argumentos son a mayor abundamiento, en el sentido de que vienen a completar los efectos elusivos de las distintas operaciones llevadas a efecto para la adquisición de las participaciones de DORNA en 2003.

La proyección que tiene el motivo en el ámbito del IRPF no va más allá de un mero indicio de que lo que se pretendía era un reparto de beneficios, a través de una operación compleja con distintas implicaciones en la tributación de las sociedades intervinientes y de los socios".

"16.2.- A efectos del presente recurso, cabe señalar que no apreciamos infracción de la normativa comunitaria, tal y como pretende el recurrente, por razones que a continuación se exponen.

En la Resolución del TEAC de 5 de octubre de 2011, relativa al impuesto de sociedades que obra en el expediente, el Tribunal confirma la decisión de la Inspección al considerar que estamos ante un negocio simulado y, por lo tanto, "estos gastos financieros han contraídos en beneficio directo y exclusivo de los socios, no en interés de la sociedad, lo que impide que puedan ser considerados fiscalmente deducibles" (art 14.1.a) y e) de la LIS -. Quizás sea conveniente recordar que la norma dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles "los que representen una retribución de los fondos propios" y "los donativos y liberalidades". La misma idea se encuentra a los folios 33 y 70 del informe complementario al acta de disconformidad.

Así, como acertadamente razona el Abogado del Estado, una vez que hemos decidido que existe simulación no cabe la referencia al régimen de operaciones vinculadas, pues "la regularización practicada se fundamenta en que a efectos tributarios no ha existido transmisión de las participaciones sociales,...y por lo tanto no se ha practicado corrección valorativa alguna del importe satisfecho en la operación". Por otra parte y como también sostiene la postulación de la Administración la normativa europea no ampara el uso abusivo o fraudulento del Derecho de la Unión y, volvemos a recordar, hemos apreciado la existencia de una operación simulada con el fin de eludir las consecuencias fiscales del negocio jurídico real.

En este sentido, como se razona por la Inspección "cuando se rechaza la deducibilidad fiscal de estos gastos financieros se hace en base al destino que han tenido los préstamos que generan los mismos y al margen de la residencia del prestamista". De hecho el recurrente, invoca unas sentencias que no son realmente de aplicación al analizar supuestos distintos al que ahora enjuiciamos. Así, la STJUE de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04 . Cadbury Schweppes plc) analiza un supuesto en el que "la legislación sobre las SEC establece una diferencia de trato de las sociedades residentes en función del nivel de tributación de la sociedad en la que poseen una participación que les garantiza el control de ésta"; la 13 de marzo de 2007 (asunto C 524/2004, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) analiza si son lícitas las normas nacionales que imponen restricciones a la facultad de una sociedad residente en dicho Estado miembro de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz directa o indirecta residente en otro Estado miembro, en circunstancias en las que la sociedad prestataria no quedaría sujeta a tales restricciones si la sociedad matriz hubiera sido residente en el Estado de la sociedad prestataria"; y por último, la 17 de enero de 2008 (asunto C 105/07, Lammers & Van Cleeff NV) analiza un caso en el que la legislación nacional establece "una diferencia de trato entre sociedades residentes en función del lugar de establecimiento de la sociedad que, en condición de administradora, les haya concedido un préstamo".

En los supuestos enjuiciados por el TJUE no se analiza un supuesto de aplicación de una cláusula antiabuso de simulación. No obstante, como no podía ser de otro modo, el Tribunal sostiene que no son amparables las operaciones artificiales buscadas con el fin de eludir las consecuencias fiscales de una operación -"wholly artificial arrangement"-

. Teniendo en cuenta la vertiente subjetiva del que lleva a cabo la operación, como la vertiente objetiva de la operación en sí, es decir, que entiende que una determinada operación es abusiva cuando se lleve a cabo por razones puramente fiscales, careciendo de todo motivo económico válido más allá del meramente fiscal. Así en el caso STJUE de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04 . Cadbury Schweppes plc) razona que "los nacionales de un Estado miembro no pueden, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, intentar evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional. Tampoco pueden invocar las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta". En todas las sentencias citadas por el recurrente y a la que podemos añadir la STJUE de 21 de febrero de 2008 (asunto C- 425/2006, Caso del Ministero dell'Economia e delle Finanze contra Pat Service), el Tribunal insiste en que "una práctica abusiva puede ser definida como las transacciones llevadas a cabo por razones puramente fiscales, cuando no trascienda de la citada operación ningún motivo económico válido, exceptuando el mero aprovechamiento fiscal". Y conviene recordar que hemos llegado a la conclusión de que éste es el caso de autos, vista la existencia de simulación relativa con una finalidad fiscal".

"DÉCIMO SÉPTIMO.- Validez de las compraventas e inexistencia de cualquier artificio en las mismas. La parte recurrente sostiene que en la compraventa de las participaciones de los socios minoritarios residentes no hay actuación fraudulenta, ni artificio o simulación total o parcial de la compraventa de participaciones. No se ha seguido, dice, el procedimiento para declarar la existencia de fraude. La supuesta simulación relativa que invoca la Administración como fundamento de la regularización exigiría una prueba de que la venta no fue querida y de que el pago del "dividendo" no respondía a un precio, y además que reunía los requisitos mercantiles y tributarios para ser calificado como dividendo o utilidad y no como un precio. No existe ninguna prueba o indicio de tales hechos. Al mismo tiempo pone de relieve que las entidades financiadoras no pusieron óbices a la operación para la que proporcionan sendos préstamos. Todas estas circunstancias llevan a constatar que existe una compraventa válida y que responden a unas prestaciones reales.

Frente a la argumentación del TEAC, alega que los socios vendedores reciben la plusvalía y el receptor de la financiación cuenta con capacidad avalada por las entidades bancarias que prestan la financiación.

Alega que, al contrario de lo que se afirma en el acta y en el informe complementario, los socios directos de la sociedad adquirente (Miralita SL) y adquirida (DORNA SPORTS SL) eran distintos tanto por lo que se refiere a las distintas sociedades residentes en Luxemburgo titulares del 74,25% del capital social, como por lo que se refiere a las sociedades residentes en España (Modus Faciendi SL y Honoris Gratia SL), que eran

socios de la sociedad adquirente pero no de la sociedad adquirida. El informe pretende que, a pesar de ser entidades diferentes, ello no altera la titularidad de las participaciones: Invoca para ello la titularidad indirecta declarada a efectos de inversión extranjera o en la constitución de sociedades residentes en España (folio 25 y 26 del informe). Dicha titularidad no constituye indicio simulatorio alguno no solo porque las sociedades financiadoras lo conocían sino porque era común en las operaciones conocidas como recapitalizaciones, recompras o "buy-backs".

Tampoco puede ser indicio de simulación la coincidencia parcial en los miembros del Consejo de Administración de las sociedades Miralita SL y DORNA SPORTS SL, dado que esta circunstancia es asumida igualmente por las entidades financiadoras. Además hay miembros del Consejo de Administración de DORNA SPORTS que no lo son de MIRALITA (Don Fidel , Don Héctor y Don Erasmo , además de CVC Director Ship 2 SL y CVC Director ship 4 SL (p.14 y 24 del informe).

La elevada rentabilidad tampoco es indicio de simulación-.

Entiende por lo tanto que los indicios invocados incumplen la Jurisprudencia del Tribunal Supremo para que tengan valor probatorio; y que debería probarse suficientemente la simulación: es decir, la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y la finalidad de ocultación a terceros - la Administración tributaria-.

A través de estos dos motivos vuelve a insistir sobre las mismas cuestiones, ya avanzadas en los anteriores fundamentos. La Inspección considera que los hechos, sí constituyen un indicio de simulación, porque las operaciones llevadas a cabo, aun aprobadas por las entidades de crédito financiadoras, no han comportado un cambio en la titularidad real de las participaciones, que siguen en manos de las mismas entidades y personas, ya directamente ya a través de personas jurídicas que ellas controlan (Modus Faciendi SL y Honoris Gratia SL (de las que son titulares el Sr Claudio y su esposa, y el Sr. Florentino y su esposa, respectivamente). Es decir, a pesar del aparente cambio de titularidad la realidad evidencia que las participaciones siguen bajo el control de un mismo grupo, que es el que gestiona todas ellas a través de unas mismas personas que integran el Consejo de Administración. Es decir, la unidad de control no se ha perdido a pesar de la venta de las participaciones. Y es este hecho esencial el que lleva a la Administración a entender que hay una apariencia negocial de compraventa que encubre un reparto de utilidades extraordinario a favor de los socios, que siguen manteniendo la misma posición en la nueva sociedad adquirente MIRALITA SL. Y por ello entiende, de forma adecuada, que hay una simulación relativa, que obliga a calificar los hechos de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica - artículo 13 LGT - gravando el hecho verdaderamente realizado - artículo 16 LGT -; lo que no produce otros efectos que los puramente tributarios - artículo 16.2 LGT -. De ahí que los hechos puedan conformar negocios habituales en el tráfico mercantil, y conservan su validez, en tanto que no adolecen desde el punto de vista mercantil de ningún defecto aparente, y sin embargo, tales negocios jurídicos exigen en aplicación de las normas tributarias un tratamiento diferente acorde a la realidad que subyace al negocio realizado (simulación relativa).

Los indicios que ha analizado la Inspección revisten una solidez suficiente como para entender que la simulación ha quedado debidamente acreditada. No es óbice a lo anterior el hecho de que las operaciones relacionadas en el acta puedan entenderse comprendidas en las clásicas operaciones de capital riesgo, y que en el Acta NUM009 y NUM010 (venta de las participaciones sociales de MIRALITA SL al grupo Tinagen Grupo de Inversiones SL en fecha 2 de noviembre de 2006 y 21 de diciembre de 2006, así como la venta de las participaciones de MODUS FACIENDI SL - titular del 11,88% de MIRTALITA SL- y de HONORIS GRATIA SL -titular del 6,435% de MIRALITA SL- el 2 de noviembre de 2006), se haya levantado acta de liquidado y conforme sin cuota, en operaciones semejantes, porque en este supuesto sí que hay una venta del paquete mayoritario de acciones de DORNA que pertenecía al grupo CVC, que lo enajena a BRIDGPOINT EUROPE III. La sociedad mayoritaria sí que vende la totalidad de su participación y sale del grupo, cosa que no sucede en las operaciones de 2003 y 2004. Este motivo es el que ha permitido validar en 2006 la autoliquidación de los socios recurrentes, en la que declararon el producto de la venta de sus participaciones sociales en Modus Faciendi SL (socio de MIRALITA SL, dominante del Grupo Dorna) como ganancias patrimoniales (véase la prueba testifical practicada vía informe por la actuario Doña Blanca).

La diferencia entre uno y otro supuesto, es que en las compraventas de 2003 y 2004 los socios y órganos de control de las sociedades adquiridas y adquirentes son los mismos (ya directamente, ya a través de sociedades en las que ostentan el control - Modus Faciendi y Honoris Gratia, en el caso de Sr. Claudio y el Sr. Florentino -), de modo que a pesar de concertar formalmente una compraventa de participaciones sociales de DORNA, lo cierto es que al término de las mismas, los socios continúan en poder de las mismas,

sin pérdida de la titularidad real a pesar de las transmisiones y los mecanismos de financiación empleados para obtener importantes plusvalías".

"DÉCIMO OCTAVO.- Incoherencia del planteamiento de la Inspección para la cuantificación de la cuota en el ejercicio 2004: inaplicación de la deducción por doble imposición. A juicio de la recurrente si lo gravado es la distribución de un dividendo, será necesario corregir la doble imposición que tributará de forma indebida en el socio y en la sociedad sin corrección de la doble imposición establecida para estos supuestos en el artículo 23 del TRLIRPF. Tampoco se ha considerado que la totalidad del precio recibido por la compraventa de 1 de diciembre de 2004 más el importe recibido el 5 de abril de 2004 (6.752.098,08 € y 280.712,24 €) ha de deducir el valor de los títulos cuyo coste era de 4.586,40 €.

No podemos entender que se haya producido un problema de sobreimposición que exija un ajuste para evitar la doble tributación. La sobreimposición no existe cuando los rendimientos de capital no han sido gravados en sede de la sociedad MIRALITA SL, conforme se indica en la liquidación (véase acta de la sociedad y liquidación). La norma del artículo 81 del TRLIRPF pretende corregir la doble tributación en sede de la sociedad y de los socios de unas mismas rentas o dividendos; lo que sucederá cuando esas rentas se hayan integrado en la base imponible de la sociedad para ser sometidas a gravamen. Pero ello no ha sucedido, precisamente porque no ha habido propiamente dividendos en sede de la sociedad, sino que esta ha procedido a endeudarse para lograr reestructurar la deuda de la entidad así como un reparto extraordinario de "beneficios". Este reparto, no ha generado ninguna tributación, que deba ser corregida, a través del mecanismo de la deducción por doble imposición. Por lo tanto, no procede acoger el motivo".

"DÉCIMO NOVENO.- Inaplicación de la reducción de los rendimientos en un 40% por tener un periodo de generación superior a dos años. A través de este motivo viene a poner de manifiesto que la Administración debió aplicar la reducción del 40% de la base imponible puesto que los rendimientos de capital tienen un periodo de generación superior a dos años (artículo 24.2 a) de la Ley 40/1998 y RD Legislativo 3/2004).

La Administración considera, por el contrario, que no procede aplicar el coeficiente de irregularidad porque no se puede considerar que el rendimiento se haya generado en un periodo de generación superior a dos años, y por otro lado, tampoco tiene encaje el rendimiento en los tasados supuestos de rendimientos de capital mobiliario obtenidos de "forma notoriamente irregular en el tiempo" del artículo 24 del TRLIRPF. La integración de estas rentas ha de efectuarse por tanto en la parte general de la base imponible por su valor o importe íntegro.

El artículo 23 TRLIRPF 3/2003 (Rendimientos íntegros del capital mobiliario) dispone que "Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

a) Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

1.º Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

2.º Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, facultan para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

3.º Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

4.º Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

5.º La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario".

A continuación, el artículo 24, bajo el título "Gastos deducibles y reducciones", dispone que:

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes: a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.

2. Como regla general, los rendimientos netos se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) Cuando tengan un período de generación superior a dos años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Ambas normas se encuentran en la Subsección segunda de la Sección segunda del capítulo I del Título II del TRLIRPF; quiere ello decir, que tanto el artículo 23 como el

24 se aplican de forma específica a los rendimientos de capital que nos ocupan. De ahí que la reducción sería procedente en caso de que el rendimiento se hubiera generado en un periodo de tiempo superior a dos años, o bien, si fuera notoriamente irregular en el tiempo, en los casos que reglamentariamente se determine. El periodo de generación será el tiempo que media entre la aportación patrimonial y el momento del pago de la utilidad que ha dado lugar a la regularización (el tiempo durante el que se ha devengado), pues la inversión inicial es la que da origen al beneficio o rendimiento mobiliario.

La demandante sostiene que tal aportación debe situarse en 1998, fecha en la que se hacen las primeras aportaciones a DORNA SPORTS SL; sin embargo, tal argumento olvida que desde 1998 se han producido sendas transmisiones entre varias mercantiles, y que la regularización se refiere a la transmisión de 2004, en la que se enajenan las participaciones que el demandante ostentaba en 2WP EVENTS desde 2003. La liquidación aclara que el 1 de diciembre de 2004 el obligado transmite a MIRALITA SL las participaciones sociales de 2WP EVENTS SL (ahora DORNA SPORTS SL) que había suscrito en la ampliación de capital de esta entidad en junio de 2003. Por consiguiente, el periodo de generación en modo alguno es superior a dos años, y no procede aplicar la reducción del 40% el artículo 24 del TRLIRPF, porque entre la adquisición de las participaciones (2003) y la transmisión a MIRALITA SL no han transcurrido dos años".

"VIGÉSIMO.- Doctrina del TEAC sobre adquisiciones apalancadas (artículo 239.7 LGT). El motivo pretende poner de relieve que el TEAC se aparta de los precedentes sobre la materia. Con acierto señala la Abogacía del Estado que la Administración puede apartarse del precedente mediante resolución motivada (artículo 54.1 c) Ley 30/1992), y que en cualquier caso debe existir una identidad entre ambos supuestos de hecho, que no se da en el caso examinado. El caso que cita la demandante (Resolución TEAC 1 de julio de 2010) no guarda identidad con el examinado, ya que se trataba de una operación de compra de acciones entre entidades de un mismo grupo que se financió por medio de otra entidad del grupo radicada en Bélgica; situación que aquí no se contempla, pues el problema no era la posibilidad de comprar a través de este mecanismo y deducir los gastos financieros".

"VIGÉSIMOPRIMERO.- Prohibición de analogía artículo 14 LGT . La demandante mantiene que la calificación como rendimiento de capital mobiliario de las sumas percibidas por la compraventa de participaciones sociales comporta un recurso a la analogía vedado por el artículo 14 LGT (" No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales").

Lo cierto es que no se trata de extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, sino de calificar de forma adecuada el conjunto de operaciones llevadas a cabo, una vez que se ha verificado que existe una simulación, con el objeto de proceder a un reparto de utilidades (rendimientos de capital mobiliario entre los socios de DORNA) - artículo 15 y 16 LGT -".

UNDÉCIMO .- En cuanto a la sanción impuesta, debemos igualmente reproducir la sentencia de referencia, de que se hacen eco las otras dictadas por la Sección 4ª de esta Sala, donde se da respuesta a motivos de la misma naturaleza a los ahora esgrimidos, con las precisiones que más adelante se efectuarán. Debe recordarse que los hechos sancionados son los mismos y que la base subjetiva de la sanción radica, tanto en los asuntos resueltos por la Sección 4ª en relación con el IRPF de los socios como en este asunto, en la previa declaración de simulación que afecta a la diversas operaciones celebradas. Señala, a tal propósito, dicha sentencia:

"VIGÉSIMO SEGUNDO.- Resta por examinar los motivos referentes al acuerdo sancionador. En primer lugar el demandante opone la prescripción del derecho a sancionar la supuesta infracción (artículo 189.3 b) de la LGT). Considera el demandante que el derecho a sancionar ha prescrito porque el plazo de

prescripción no habría quedado interrumpido durante el plazo que medió entre la denuncia y el auto de sobreseimiento firme. El motivo se sustenta en la incompatibilidad de la interrupción de la prescripción con las reglas de la prescripción del Código Penal. El artículo 132 del Código Penal establece que "2. La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas siguientes: 1.^a Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta. 2.^a No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia.

Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en el apartado anterior, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia.

Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrelada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo".

"A la luz de esta norma, el demandante sostiene que como quiera que el Auto de sobreseimiento firme de 19 de febrero de 2010 recayó después de haber transcurrido 6 meses, el cómputo del término de prescripción continuará sin posibilidad de que el mismo se tenga en cuenta a efectos de prescripción.

La norma penal no puede ser invocada en el marco del procedimiento tributario sancionador. El artículo 132.2 del Código Penal, es una norma penal de carácter sustantivo, referente a la prescripción, que no puede ser aplicada fuera del procedimiento penal, conforme establece el artículo 4.2 del Código Civil, que prohíbe que las normas penales y las excepcionales se apliquen a supuestos distintos de los contemplados expresamente en ellos. Se ha de advertir, no obstante, que el ordenamiento tributario es un ordenamiento cerrado, sujeto al principio de legalidad (artículo 7.1 LGT), de ahí que no quepa la extensión analógica o la trasposición de normas de otros sectores del ordenamiento jurídico cuando ya existe una regulación propia y completa de la prescripción y de los mecanismos de interrupción.

En este caso, ha de aplicarse el artículo 189 de la LGT, que después de establecer que las infracciones tributarias se extinguen por fallecimiento, y prescripción, las somete a un plazo de prescripción de cuatro años, que comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

El artículo 189.3 de la LGT regula la interrupción de la prescripción, en el siguiente sentido: "El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos".

Quiere ello decir que si la infracción fue cometida cuando finalizó el plazo de declaración voluntaria, mediante la falta de ingreso de las sumas correspondientes, el 30 de junio de 2005, y si resulta que se iniciaron actuaciones de regularización (fecha 3 de abril de 2009), estas interrumpieron el plazo, así como las posteriores de remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal (denuncia de 26 de junio de 2009); interrupción que se prolonga hasta el auto de 19 de febrero de 2010 en el que se archivan provisionalmente las diligencias penales. En tal fecha se reanudan las actuaciones de regularización, con nueva interrupción

del plazo; y finalmente se incoa procedimiento sancionador, con fecha 6 de octubre de 2010, que concluye mediante acuerdo de 28 de febrero de 2011. El motivo se desestima".

"VIGÉSIMOTERCERO.- Obligación de abstención en el procedimiento sancionador de los actuarios que elaboraron el informe de delito y tramitaron el mismo.

El demandante sostiene que se ha producido una vulneración del artículo 28.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, toda vez que este precepto establece que:

"1. Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el número siguiente de este artículo se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente.

2. Son motivos de abstención los siguientes:d) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate".

La actuaria que formuló la propuesta de resolución intervino en la elaboración del informe de delito incorporado al expediente sancionador, y cuya tramitación dio lugar a la denuncia por delito fiscal frente al recurrente, razón por la que considera que el procedimiento instruido y la propuesta sancionadora están viciadas de nulidad e invalidan la liquidación de la sanción, porque la imparcialidad del funcionario queda comprometida.

El artículo 28 de la Ley 30/1992 aclara que la actuación de autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas en los que concurran motivos de abstención no implicará, necesariamente, la invalidez de los actos en que hayan intervenido (artículo 28.3); sin perjuicio de que los órganos superiores puedan ordenar a las personas en quienes se dé alguna de las circunstancias señaladas que se abstengan de toda intervención en el expediente (artículo 28.4), y de la responsabilidad en que pudiera incurrir el funcionario (artículo 28.5).

A través de estas normas se trata de garantizar el deber de imparcialidad y neutralidad que debe guiar la actuación de los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones (artículo 52 Ley 7/2007 de 12 Abril (Estatuto Básico del Empleado Público)). No obstante, ese deber de abstención, no comporta que en todo caso la consecuencia sea la declaración de nulidad de las actuaciones en las que haya intervenido el funcionario en cuestión; Tal consecuencia sucederá cuando la vulneración de las normas sobre abstención tenga un reflejo efectivo en los derechos que corresponden al reclamante, provocándole una situación de indefensión material por falta de imparcialidad del funcionario actuante. Fuera de tal supuesto no cabe entender que estemos ante un vicio invalidante.

Además, en el caso que se somete a nuestra consideración, la queja viene originada por el hecho de que un mismo actuario habría tenido intervención en la elaboración del informe-denuncia ante la jurisdicción penal y además, con posterioridad, en la elaboración de la propuesta que se formuló en el procedimiento sancionador. Este hecho, que no ha sido negado por la Administración, no tiene encaje en el artículo 28 indicado, porque el precepto exige para poder apreciar que concurre causa de abstención que el funcionario haya intervenido como perito o testigo en el mismo procedimiento administrativo ("en el procedimiento de que se trate", dice la norma); y lo cierto es que no hay intervención como perito o testigo en el mismo procedimiento, sino como funcionario de la Administración en el procedimiento penal y en el procedimiento sancionador como instructor, mediante la elaboración de una propuesta que posteriormente es aceptada y validada por el Jefe de la oficina, a quien correspondía imponer la sanción. Es decir, en cualquier caso, la afectación se habría producido en un acto de trámite, y no en el acto resolutorio que no aparece viciado por la intervención del funcionario (en el mismo sentido, Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 Octubre 2005, rec. 1341/2002)".

Al respecto de dicha cuestión, es conveniente traer a colación los razonamientos del TEAC al respecto, contenidos en la resolución ahora impugnada:

"UNDÉCIMO-. Finalmente, en cuanto a la causa de abstención en los funcionarios de la Inspección de los Tributos que desarrollaron el expediente sancionador, por haber elaborado y tramitado el Informe de delito, este Tribunal ha señalado en la Resolución de 28 de mayo de 2009 (RG 2809/08).

"-En relación a la nulidad de la totalidad de las actuaciones judiciales: la competencia para declarar la nulidad de las mencionadas actuaciones no compete a este Tribunal sino a los órganos de naturaleza jurisdiccional insertos en el Poder Judicial del Estado, careciendo por tanto este Tribunal de competencia para

declara la nulidad solicitada por el reclamante. -En relación a la incompatibilidad por parte de las actuarías que intervinieron como peritos para desarrollar el procedimiento de comprobación e investigación hay reiterar lo ya señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de diciembre de 2002 entre otras: "(..)/a admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente a que como funcionario público debe servir con objetividad los intereses generales sin perjuicio, obviamente del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público. La vinculación laboral de los funcionarios públicos con el Estado que ejercita el ius puniendi o con un sector concreto de la administración pública que gestiona los intereses generales afectados por la acción delictiva concreta que se enjuicie no genera en absoluto, interés personal en la causa ni inhabilita a los funcionarios técnicos especializados para actuar como peritos objetivos e imparciales a propuesta del Ministerio Fiscal, que promueve el interés público tutelado por la Ley".

"En el mismo sentido, en el Fundamento de Derecho SEXTO de la Resolución de 14 de septiembre de 2007 (RG 617/06) se señala:

"La última alegación formulada por la interesada, en relación al acuerdo de liquidación, es la relativa a la existencia de una causa de recusación, en relación al actuario encargado de la tramitación del procedimiento inspector, al haber intervenido el mismo como perito en el procedimiento correspondiente a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 381/04 .

Planteada la cuestión, en el sentido de negar la posibilidad de que el Actuario realizara la comprobación en sede administrativa tras haber sido perito en las diligencias seguidas contra el reclamante por la vía penal, resulta de interés traer aquí el artículo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en el que el recurrente basa su pretensión.

«Artículo 28. Abstención.

1. Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el número siguiente de este artículo se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente.

2. Son motivos de abstención los siguientes:

A) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado.

B) Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato.

C) Tener amistad íntima o en amistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior.

D) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate.

E) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada "directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar».

El artículo 29, señala que tales causas también pueden dar lugar a la recusación por el administrado de las autoridades y el personal de la Administración.

La norma antes indicada determina la concurrencia del supuesto de abstención cuando el funcionario haya actuado como perito en el mismo procedimiento, sin que pueda extenderse sin embargo dicha causa a los casos en que actúe en procedimiento distinto, como es el caso. Más aún, las actuaciones llevadas a cabo durante el proceso penal, no tienen ni tan siquiera carácter administrativo, sino judicial, por lo que se trataría de un procedimiento distinto, no teniendo por lo tanto sentido aplicar las causas recogidas en el artículo 28 de la Ley 30/1992 .

En esta línea ya se ha pronunciado anteriormente este Tribunal, destacando la Resolución de 12 de julio de 2006, en la que, ante una alegación similar a la ahora contemplada, se señaló que: "En cuanto a la alegada convicción del actuario de que existió la comisión de delito por parte del interesado, lo que

según éste le inhabilitaría para conocer del procedimiento en vía administrativa, decir que la función que en materia de persecución del delito compete a la Inspección se limita a considerar que pueda haber existido un incumplimiento tributario de magnitud tal que pudiera ser constitutivo de delito, lo cual no supone formular un juicio puesto que el tanto de culpa será fijado por el órgano Judicial, remitiéndose las actuaciones al Ministerio Fiscal no por el actuario sino por el órgano competente administrativo".

Por lo tanto, en cualquier caso, el actuario y en general, la Inspección, se limitan a elaborar informes cuando estiman que se ha cometido un delito, sin que ello contamine su juicio administrativo, puesto que habrán de acatar el pronunciamiento que el órgano judicial competente en la materia pueda pronunciar, como en el caso que nos ocupa, en el que se produce el sobreseimiento de las diligencias penales. Por otra parte, el conocimiento de las actuaciones administrativas por parte del actuario que inicialmente realizó las mismas ha de resultar casi obligado por un elemental principio de eficacia administrativa en la ejecución del mandato judicial de que se proceda a la depuración de las responsabilidades administrativas que pudieran existir.

En último lugar concluir que el Actuario sobre el que se vierten las manifestaciones que examinamos no produce el acto administrativo que es objeto de recurso. El acto impugnado, la liquidación por Impuesto sobre Sociedades, así como la sanción que de la misma deriva, es un acto del órgano en el que el concreto funcionario se integra, en nuestro caso la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, habiéndose limitado el actuario a formular la propuesta de liquidación, que no nace a la vida jurídica sino mediante la firma del funcionario competente para practicar liquidación, en este caso, el Jefe de la Oficina Técnica de dicha Dependencia, lo que contribuye a garantizar la imparcialidad del acto dictado.

Por lo tanto, este Tribunal entiende que no concurre causa de abstención ni recusación en el inspector actuario por haber sido previamente perito en las actuaciones desarrolladas en sede judicial.

Por tanto, rechazamos las alegaciones del reclamante en este punto".

En consecuencia, entendemos que no concurre causa de abstención alguna en las presentes actuaciones".

A todo ello cabe añadir que no consta que la parte recurrente, a la vista de esta pretendida incompatibilidad, por prejuicio en el conocimiento del asunto, para sustanciar el procedimiento sancionador, padecería el inspector que suscribió el informe previo a la remisión del asunto para su posible consideración como delito fiscal, promoviera la recusación en tiempo y forma de dicho funcionario, toda vez que, una vez conocida esa identidad personal, le merma de imparcialidad que, concurrente o no, se denuncia en relación con el mencionado funcionario, debió conducir a su recusación en dicho preciso momento, lo que priva por completo de validez a esa queja proyectada sobre el citado inspector.

La sentencia dictada por la Sección 4ª de esta Sala a que venimos refiriéndonos continúa su razonamiento del siguiente modo:

"VIGÉSIMO CUARTO.- Vulneración del derecho a la presunción de inocencia y de la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción. La propuesta y el acuerdo sancionador, sostiene el recurrente, se fundamentan en los mismos indicios probatorios invocados por el "informe de delito IRPF 2003-2004" y por el informe general de delito incorporados al expediente administrativo. Dichos indicios probatorios -dice el recurrente- fueron expresamente rechazados por el Auto de Sobreseimiento del Juzgado de Instrucción nº 51 de Madrid, y por el Acuerdo dictado por la Fiscalía Provincial de Madrid, Sección de delitos económicos, Diligencias 146/2009-THS, incoadas conforme al artículo 180 de la LGT. A juicio de la parte actora, los efectos absolutorios del auto de sobreseimiento se proyectan en el procedimiento sancionador, y a tal efecto invoca la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 19 de junio de 2009 ("Ruotsalainen v. Finlandia), toda vez que el planteamiento de la Inspección reitera los mismos indicios de simulación ya rechazados por la jurisdicción penal, en la que se expresa que las actuaciones imputadas a los denunciados no tenían finalidad defraudatoria y no procedía la persecución penal. Por lo tanto, la Administración no puede reiterar en vía administrativa a efectos sancionadores la misma prueba y la misma calificación ya rechazadas en vía penal.

La demandante plantea que el auto de sobreseimiento produce un efecto absolutorio de carácter vinculante en esta jurisdicción. No cabe aceptar la consecuencia que postula, porque la vinculación a los hechos declarados probados por la jurisdicción penal tiene lugar en virtud de los efectos de la cosa juzgada, y en particular por el efecto prejudicial o positivo. Tal efecto se asocia exclusivamente a las sentencias firmes condenatorias (en cuanto a los hechos que declaran probados y que sean integrantes del tipo que definen y castigan) y en las absolutorias (cuando declaran la inexistencia del hecho); a este último supuesto se equipara

el auto de sobreseimiento libre (falta de hechos, inexistencia de delito, o inexistencia de responsabilidad en los encausados - artículo 637 LECr .-) (Tribunal Supremo, Sala Primera, de lo Civil, Sentencia de 30 Octubre 2006, rec. 2848/1999).

El auto de sobreseimiento provisional, en el que se declara que no existe ánimo defraudatorio no produce la vinculación que pretende extender la demandante, ya que dicha resolución carece de los efectos de la cosa juzgada y no impide la reapertura de las actuaciones de regularización suspendidas como consecuencia de la incoación de las diligencias penales (artículo 180.1 LGT), ni la sanción de aquellos hechos, puesto que los mismos no han sido castigados en vía penal (no hay "bis in idem" - artículo 25.2 CE -).

En este sentido no resulta de aplicación la doctrina que cita la demandante, invocando la Sentencia del Tribunal de Derechos Humanos "Ruotsalainen v. Finlandia", porque en aquella ocasión el Tribunal se pronunció sobre el "ne bis in idem", en un caso distinto al que examinamos, ya que se trataba de indagar si eran compatibles una sanción penal y una sanción administrativa por unos mismos hechos, situación que no se produce en el caso de la sanción analizada porque, como hemos visto, no hubo condena penal.

A su vez, la declaración penal de falta de ánimo defraudatorio solo produce efectos en el ámbito penal, pues tal declaración obedece a una ponderación de las pruebas que se vertebran en torno al principio "in dubio pro reo" y a la presunción de inocencia (artículo 24 CE); pero la presunción no se extiende al ámbito tributario de la liquidación, donde los principios que rigen el procedimiento son distintos. El Auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección proceder a la regularización tributaria de la demandante con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 29 Octubre 2012, rec. 3781/200 ; o Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 Noviembre 2011, rec. 4914/2008, y las que en ella se cita, Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre , 77/1983 , de 3 de octubre y 62/1984, de 21 de mayo).

Por esta razón, el artículo 180.1 segundo de la LGT establece que "De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes". El motivo debe desestimarse".

"VIGÉSIMO QUINTO.- Justificación de la existencia de dolo típico y sancionable, según la propuesta sancionadora. La demandante alega que la propuesta de sanción justifica el dolo típico y sancionable sobre la base de: 1) la conducta previa realizada por otros sujetos pasivos en ejercicios anteriores (2001 y 2003); 2) la apariencia de un cambio real en la titularidad de las participaciones de DORNA; 3) la imposibilidad de que el sujeto pasivo ignorara que la adquisición de participaciones sociales constituía una "distribución de rentas de capital a los socios"; 4) el reflejo contable de la operación, que supone el "reconocimiento expreso por parte de la entidad de que no estamos en presencia de una verdadera transmisión de activos"; 5) la condición de administrador del sujeto pasivo y su participación en los acuerdos del consejo relativos a las operaciones simuladas de transmisión de participaciones; 6) de ahí concluye que "ha existido una conducta distinta por parte del obligado tributario dirigida a eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias", creando una apariencia de compraventa de participaciones que encubre el negocio efectivamente realizado, que es la obtención de rentas de capital.

Asimismo la Inspección invoca los informes de las entidades financieras que prestaron los fondos para financiar la operación, como prueba del dolo defraudatorio.

El recurrente trata de desvirtuar cada uno de los argumentos puestos de manifiesto por parte de la Administración para extraer el ánimo doloso en la conducta del obligado. Y así, opone que no procede imputar al demandante, en su condición de socio y administrador de MIRALITA SL, la conducta de otras entidades olvidando el principio de personalidad de la responsabilidad (artículos 178 y 181 LGT).

El argumento olvida que los socios, y entre ellos el ahora recurrente, pertenecían tanto a las entidades adquiridas como adquirentes (ya directamente, ya a través de otras entidades instrumentales) en el periodo comprobado y en los precedentes (2001-2003), y que lo que ha realizado la Inspección ha sido un "levantamiento de velo" de las personas jurídicas para indagar cual era la estructura real de las distintas entidades que sucesivamente intervenían en las operaciones de compraventa de las participaciones sociales de DORNA.

Insiste el demandante en el hecho de que no existe prueba de la falta de los elementos esenciales de la compraventa de MIRALITA SL el 1 de diciembre de 2004, reiterando que solo cabe observar una operación entre sociedades vinculadas que no se encuentra vedada (artículo 16 LSA). El planteamiento no hace sino reiterar los argumentos que ya hemos examinado en torno a la simulación relativa, en la que no puede detectarse una ausencia de consentimiento y objeto (artículo 1261 y 1271 Código Civil), sino la existencia de una causa falsa o distinta de la verdaderamente querida y buscada por las partes, al concertar el negocio jurídico (artículos 1.262 y 1.276 Código Civil). En tal caso no se produce un supuesto de inexistencia (simulación absoluta - artículo 1275 Código Civil -) sino una simulación relativa, porque hay un negocio jurídico que encubre otro (artículo 1.276 Código Civil); es decir, la compraventa de participaciones, y toda la operativa generada para su financiación, vienen a disimular un reparto de beneficios contemplado fiscalmente como utilidades derivadas de la condición de socio -artículo 23.1. 4º TRLIRPF-, que se produce al margen de la legislación mercantil que disciplina el reparto regular de dividendos. Se ha de reiterar, por lo tanto, lo razonado en los precedentes fundamentos acerca de la simulación.

Aceptado el hecho de la simulación, en la que necesariamente intervino el demandante, en su condición de gestor de la entidad DORNA y MIRALITA, difícilmente podemos eludir el dolo (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso- administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 2 Octubre 2009, rec. 1139/2004 ; Sentencia de 7 Julio 2011, rec. 260/2008 ; Sentencia de 14 Marzo 2013, rec. 1528/2012), puesto que de todos los datos que ha examinado la Inspección se desprende que la finalidad de los negocios jurídicos articulados tenía por objeto procurar un importante ahorro fiscal mediante estas artificiosas operaciones, al tiempo que los socios se procuraban importantes plusvalías que quedaron sin gravar, en perjuicio de la Hacienda Pública".

"VIGÉSIMO SEXTO.- La infracción fue tipificada como falta grave al concurrir ocultación (artículo 191.3 y 184.2 LGT), siendo cualificada como muy grave por utilización de medios fraudulentos (artículo 191.4 y 184.3). La demandante se opone, señalando que no concurre ninguna de dichas circunstancias.

Estimamos, en línea con las alegaciones hechas valer por el demandante, que un supuesto como el presente, calificado como simulación lleva implícita la ocultación, y no resulta de aplicación el tipo cualificado (Tributaria Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 7 Julio 2011, rec. 260/2008) previsto en el artículo 184.2 de la LGT , puesto que la ocultación forma parte de la conducta típica.

Y en cuanto a la utilización de medios fraudulentos, la Administración ha entendido que el supuesto sancionado merece la aplicación de la agravación del artículo 184.3 de la LGT , que considera medios fraudulentos el empleo de documentos falsos o falseados siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción.

El TEAC, recogiendo los argumentos de la Inspección señala que los medios fraudulentos concurren mediante el empleo de documentos falsos o falseados, ya que además de las actas de las Juntas Generales y de los Acuerdos de los Consejeros de Administración (por los que se acordaron y autorizaron las compraventas sucesivas), se utilizaron "pólizas" de compraventa de participaciones sociales que reflejan operaciones inexistentes dada la expresión de una causa falsa en los contratos (simulación relativa), dado que dichos documentos desempeñan un papel crucial en la comisión de la infracción.

La Inspección anuda, por tanto, la falsedad a la simulación, mediante la creación externa de una apariencia documentada, y por lo tanto la infracción se reputa muy grave; Sin embargo, no cabe compartir la tesis de la Administración, puesto que los negocios jurídicos responden a una realidad compleja, donde se han materializado unos negocios que han venido a disimular un objetivo distinto. Pero ello no puede equipararse a la falsedad, mendacidad o falta de verdad de lo reflejado en el documento, porque lo cierto es que los negocios jurídicos se han llevado a efecto. Cosa distinta es que encubran una causa distinta de la manifestada en los contratos, y que a las plusvalías latentes repartidas se les ponga el ropaje de una compraventa realizada a través de la financiación de varias entidades sindicadas (recapitalización de dividendos). Por lo tanto, no cabe aplicar la agravación de empleo de medios fraudulentos, puesto que los documentos no son falsos (STS de 28 de junio de 2002, Rec. 3159/1997). En consecuencia, la sanción se mantiene como falta leve, al no poder aplicar los tipos agravados".

"VIGÉSIMO SÉPTIMO.- La demandante planteó finalmente la posibilidad de suscitar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, con el fin de conocer cual es la interpretación de los Tratados y de la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, a fin de lograr el respeto de los principios de equivalencia y efectividad. Se trata de plantear si las autoridades tributarias españolas pueden, en contradicción con la libre circulación

de capitales (artículo 63 TFUE) y con lo establecido en la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, considerar que el precio recibido por la transmisión de participaciones sociales representativas del 100% del capital social de una entidad residente en España por entidades residentes en otro estado miembro de la Unión Europea y por personas físicas residentes en España, tener la naturaleza de dividendo o utilidad sujeto a gravamen en España.

Los órganos judiciales nacionales cuyas sentencias son susceptibles de ulterior recurso, como resulta en este caso por razón de la cuantía del asunto, con acceso a la casación tienen la potestad, pero no la obligación, del planteamiento de dicha cuestión prejudicial; por contrario los órganos jurisdiccionales que, en cada Estado miembro, agoten la instancia tienen el deber de plantear la cuestión prejudicial, siempre que concurren los requisitos exigibles para la viabilidad formal de la cuestión prejudicial, de acuerdo con el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antes artículo 234 TCE), a cuyo tenor:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

a. sobre la interpretación de los Tratados;

b. sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal..."

"Para acudir al "reenvío" prejudicial europeo no basta con que el tribunal nacional que conozca de un asunto albergue dudas interpretativas acerca del Derecho comunitario directamente relacionadas con los litigios sometidos a su conocimiento, ya sean sobre el sentido y finalidad de las distintas normas comunitarias, ya sea respecto de la adecuación y conformidad del ordenamiento interno con dichas normas.

Pero no es suficiente con que existan tales dudas de interpretación o exégesis de los preceptos de Derecho Comunitario europeo, sino que es preciso que tales normas sean relevantes en el marco del litigio que se resuelve; lo que demanda un juicio de relevancia, que nos permita verificar que la duda interpretativa reviste un carácter esencial en la resolución del proceso y que demande una interpretación uniforme en el ámbito de la Unión.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa la demandante no ha ofrecido explicación satisfactoria acerca de la relevancia de la cuestión prejudicial, y de las normas que demandan un reenvío prejudicial a fin de lograr una interpretación uniforme del derecho comunitario o de las normas internas que exigen adaptarse a estas normas. La demandante pretende hacer ver que la calificación jurídica de la Administración tributaria es contraria a la libre circulación de capitales y discriminatoria desde la libertad de circulación (artículo 63 TFUE). Los términos de la controversia no se han planteado en función de la libertad de circulación de capitales, sino en función de la aplicación de las normas internas contenidas en el artículo 23 del TRLIRPF, que permiten calificar determinados ingresos de personas jurídicas residentes como rendimientos de capital mobiliario, modificando la calificación y liquidación realizada por las partes. Ello no guarda relación con la interpretación del Tratado, ni con la Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990 , relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Esta norma permite a los Estados incorporar cláusulas antielusión, que es en definitiva lo que subyace en la regularización. En suma, la cuestión prejudicial no se revela como cuestión precisa en el contexto de la controversia. No estamos ante un problema de interpretación del derecho comunitario ni su aplicación es relevante.

Por último, tampoco es aplicable la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de junio de 2010 (asunto C-487/08), que declaró la vulneración por parte del Reino de España del principio de libertad de circulación de capitales, al establecer un trato discriminatorio entre compañías residentes y no residentes, en tanto que las normas del Impuesto de Sociedades y del IRPFNR fijaban unas exigencias de participación en el capital distintas a unas y otras empresas, según fueran residentes o no, en orden a ser beneficiarias de determinadas deducciones. Resulta evidente que el problema que aquí se ha suscitado era otro.

DUODÉCIMO .- Por último, la Sala acepta en toda su extensión los razonamientos de la expresada sentencia y de las demás que siguen su mismo criterio en cuanto a la sanción, que entendemos ajustada a Derecho en tanto, una vez establecida la existencia de simulación negocial, si bien relativa, con finalidad defraudatoria, no es preciso un razonamiento específico para justificar la presencia del necesario elemento culpabilístico en la sanción, siendo indiferente si, desde el punto de vista dogmático, cabe admitir que dicha apreciación de simulación pudiera, abstractamente considerada, no dar lugar a sanción, pues admitiendo esa mera posibilidad teórica, lo cierto es que en el caso presente la amplia motivación de los actos recurridos conducen a la perfecta configuración de la simulación como elemento favorecedor de la aparición no sólo del tipo sancionador sino del dolo concurrente que justifica la sanción, que por lo demás es inconciliable con la apreciación cualificadora de la ocultación, por ser inherente o implícita a la conducta sancionada, por lo que su proyección sobre la sanción es indebida, por reduplicativa; y también lo es con la de la utilización de medios fraudulentos, no sólo claramente inconciliable con la ocultación (es prácticamente su factor antagónico) sino de improcedente apreciación en este caso, como señala la Sección 4ª, toda vez que la concurrencia de simulación no permite apreciar la falsedad de los documentos en que se plasman las operaciones, cuya calificación como falsos no sólo es indebida, a los efectos sancionadores que ahora nos ocupan, sino claramente extravagante."

SEGUNDO .- Por razones sistemáticas comenzamos primeramente a dar respuesta al recurso de casación formulado por Dorna Sports, S.L, que lo articula sobre la base de veintitrés motivos, en los que, amparo del artículo 88.1. c) en el primero de ellos y de la letra d) del mismo precepto, en los restantes, alega:

1.- Infracción del artículo 24 de la Constitución y 33.2 de la L.J.C.A y de la jurisprudencia recaída sobre éste último, invocándose en concreto la Sentencia de esta Sala de 26 de junio de 2008 (recurso de casación 4618/2004).

2.-Infracción de los artículo 9.3 de la Constitución y 3.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y jurisprudencia de esta Sala, citándose las Sentencias de 4 de noviembre de 2013 (recurso de casación 3262/2012) y 6 de marzo de 2014 (recurso de casación 2171/2012).

3.- Infracción de los artículos 24 de la Constitución y 105.1 y 106.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria y 348 y 376 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil y jurisprudencia del Tribunal Supremo, invocándose, por todas, las Sentencias de 20 de septiembre de 2010 -recurso de casación 3971/2005 - y 13 de mayo de 2011-recurso de casación 3408/2007 -

4.- Infracción de los artículos 24 de la Constitución y 108 de la Ley 58/2003 , General Tributaria y jurisprudencia sobre los mismos.

5.- Infracción del artículo 25 de la Constitución y por inconstitucionalidad de los artículos 68.4 y 150.4 de la Ley 58/2003 .

6.- Infracción de los artículos 26 y 150.3 de la Ley 58/2003 .

7.- Infracción de los artículos 12 y 13 de la Ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre los mismos, citándose, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2003 .

8.- Infracción del artículo 16 de la Ley 58/2003 , y jurisprudencia sobre el mismo, citándose las Sentencias de esta Sala de 14 y 21 de marzo de 2005 .

9.-Infracción de los artículos 23.1 , 31 y 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los artículos 8 y 36 de la Ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre los mismos.

10.- Infracción del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades y de la jurisprudencia sobre el mismo, invocándose, por todas, la Sentencia de esta Sala de 30 de marzo de 2007 .

11.-Infracción de los artículos 4 , 10 , 14.1, apartados a) y e), 14.2 , 20 , 64ª 82 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades y del artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, de Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento de la liberalización de la actividad económica, así como de la jurisprudencia del sobre los mismos. Se invoca la Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto C-324/2000 , Lankhorts, -Hohorst.

12.- Infracción de la libertad de establecimiento recogida en el artículo 49 del Tratado sobre Funcionamiento de la Unión Europea , de 13 de diciembre de 2007 y derecho de los recurrentes a la aplicación del artículo 51 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

13.- Infracción de los artículos 9 , 11.7 y 25.4 del Convenio de Doble Imposición entre España y Luxemburgo .

14.- Infracción de la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE), de los artículos 1 , 2 y 5 de la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990 y del Derecho de la recurrente a la aplicación del Derecho de la Unión Europea (artículo 51 de la Carta de Derechos Fundamentales).

15.- Infracción de los artículos 117.4 de la Constitución , 33 y 71.1.a) de la Ley 29/1998 y 26.5 , 101 y 148.3 de la Ley 58/2003 .

16.- Infracción del artículo 24 de la Constitución , de la certeza en materia sancionadora y del principio acusatorio y de la jurisprudencia sobre los mismos.

17.- Infracción del principio de legalidad en materia sancionadora (artículo 25 de la Constitución), por inaplicación del artículo 132.2. del Código Penal y de la jurisprudencia sobre los mismos.

18.- Infracción del deber de abstención, del artículo 28.2.d) de la Ley 30/1992 , así como del derecho a un juez imparcial y a la presunción de inocencia (artículos 24 de la Constitución y 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales).

19.- Infracción del artículo 24 de la Constitución y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, del principio non bis in ídem y de la jurisprudencia sobre los mismos. Se cita la Sentencia del Tribunal de Derechos Humanos de 19 de junio de 2009 (Asunto Ruotsalainen v. Finlandia).

20.- Infracción de los artículos 25 de la Constitución y 179.2 de la Ley 58/2003 y jurisprudencia sobre los mismos.

21.- Infracción del artículo 24 de la Constitución , en relación con la valoración de la prueba, y con los artículos 14 y 25 de la propia Constitución , 16 , 183.1 y 191 de la Ley 58/2003 , así como jurisprudencia sobre los mismos.

22.- Infracción del artículo 24 de la Constitución y del artículo 209 de la Ley 58/2003 .

23.- Infracción del artículo 24 de la Constitución y 211 de la Ley 58/2003 , así como de la jurisprudencia recaída sobre los mismos, invocándose por todas, la Sentencia de 29 de septiembre de 2014 - recurso de casación 1014/2013 -

TERCERO. - La respuesta de esta Sala a los distintos motivos formulados por Dorna Sports, S.L.es la siguiente:

Motivo 1º Planteamiento

Formulado como se ha dicho, al amparo del artículo 881.c) de la Ley de esta Jurisdicción , sirve para imputar a la sentencia haber infringido el artículo 33.2 de la L.J.C.A .. Se alega que la sentencia produce indefensión en la recurrente al resolver que procede una sanción por infracción tributaria leve, distinta de la que se impone en el acto recurrido y anulado, sin haberse sometido previamente dicha cuestión a las partes.

Decisión de la Sala

La sentencia confirma el criterio de la Administración de concurrencia de dolo típico y sancionable en la infracción del artículo 191 de la Ley

58/2003, esto es, "*dejar de ingresar la deuda tributaria que deberá resultar de una autoliquidación*" , señalando que a partir de la aceptación del hecho de la simulación difícilmente puede eludirse el dolo, invocando al respecto las Sentencias de esta Sala de 2 de octubre de 2009 -recurso de casación 1139/2004 -, 7 Julio 2011- recurso de casación 260/2008 - y 14 de Marzo 2013 -recurso de casación 1528/2012 -.

Ahora bien, el artículo 191 de la Ley General Tributaria cualifica la infracción de leve, grave o muy grave en función de las circunstancias que en él se determinan y en particular considera que la infracción es grave si la base de la sanción excede de 3000 euros y concurre ocultación y muy grave si concurre la circunstancia de utilización de medios fraudulentos.

La Administración, tal como indicamos en el Antecedente Primero, calificó la infracción de muy grave, pero la sentencia, aceptando la pretensión de la demanda -Fundamento de Derecho Vigésimosexto de la misma-, rechaza la concurrencia de la circunstancia de ocultación porque considera que ésta se entiende implícita en la simulación apreciada y rechaza igualmente la concurrencia de la circunstancia de utilización

de medios fraudulentos, por lo que la conclusión no puede ser otra que la de la calificación de la infracción como leve.

Pues bien, la decisión de la sentencia no supone imponer una sanción que corresponda a una infracción nueva, distinta y heterogénea respecto de la contemplada en el acuerdo sancionador, sino, como acaba de indicarse, la exclusión de las circunstancias de cualificación antes referidas.

Por lo expuesto, no resulta preciso dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley de esta Jurisdicción y el motivo no prospera.

En todo caso, debe advertirse que la anulación de las circunstancias de cualificación a las que nos venimos refiriendo por parte de la sentencia es objeto de impugnación por parte del Abogado del Estado a través del recurso de casación que se resuelve a continuación en esta misma sentencia.

Motivo 2º Planteamiento

La recurrente alega la infracción del artículo 9.3 de la Constitución y 3.2 de la Ley 30/1992, así como de la doctrina de la prohibición de ir contra los propios actos, por cuanto se rechaza la deducibilidad de los gastos financieros satisfechos en 2005 y 2006 por razón de los préstamos contraídos para financiar una compra de participaciones, siendo así que la misma tuvo lugar en un ejercicio (2004), que fue comprobado por la Administración, sin plantear su carácter simulado.

A tal efecto, se expone que las actuaciones de comprobación e investigación general iniciadas el 25 de enero de 2008, comprendían por lo que se refiere al Impuesto de Sociedades: -la comprobación de la declaración-autoliquidación del ejercicio 2004, de la entidad Miralita S.L., entidad ésta que en el período de 3 de junio de 2004 a 31 de diciembre de 2004 tributó en régimen tributación individual, y que no formaba parte en dicho período del grupo consolidado 182/04, del que era dominante Dorna Sports, S.L.

-la comprobación de las declaraciones- autoliquidaciones en régimen de consolidación fiscal, de los ejercicios 2005 y 2006, referidas al grupo de consolidación 134/05, del que la entidad Miralita, S.L. era sociedad dominante.

Sin embargo, se añade, no se practicó liquidación alguna a Miralita, S.L. (ni a Dorna, como sucesora de ésta) por el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2004, en el cual dicha entidad tributó en régimen de tributación individual.

Decisión de la Sala

El principio de confianza legítima, elaborado por la jurisprudencia alemana (Vertrauensschutz) está estrechamente ligado al de la seguridad jurídica, habiendo sido calificado de subprincipio de éste último y, como tal, forma parte del Derecho Comunitario. Por ello, la Sentencia del TJUE de 11 de julio de 2002 (caso Marks and Spencer) dice en su apartado 44 que *"procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de protección de la confianza legítima es parte del ordenamiento jurídico comunitario y debe ser respetado por los Estados miembros cuando aplican las normativas comunitarias"* (en el mismo sentido, Sentencias de 26 de abril de 1988, Krücken, 316/86; de 1 de abril de 1993, Lagedery otros, asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91; de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97; y de 8 de junio de 2000, SchloBtraBe, C-396/98).

El principio de confianza legítima persigue un objetivo tan elemental como el de que las relaciones entre los Poderes Públicos y los ciudadanos se desarrollen en un marco de estabilidad, por lo que tiene aplicación tanto en el ámbito de los cambios legislativos -en el que hay una extraordinaria riqueza de aportaciones doctrinales y jurisprudenciales a las que obviamente no nos vamos a referir en este recurso-, como en de la relaciones entre la Administración y los administrados, en la aplicación del ordenamiento jurídico, que es el terreno en el que sitúa la controversia que ha de resolverse.

En este último campo, los principios de buena fe -causa- y de confianza legítima -consecuencia-, fueron introducidos en nuestro ordenamiento jurídico, a través de la nueva redacción del artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por la Ley 4/1999, de 13 de enero y tienen aplicación en todo el marco de relaciones de la Administración y los ciudadanos, porque se trata de principios que exigen una actuación de las Administraciones dentro del cauce de potestades reconocidas por el ordenamiento jurídico, que permita esperar que la actuación futura va ir en el mismo sentido, salvo justificados cambios de criterio.

En relación a la aplicación del principio de seguridad jurídica en el campo de las relaciones entre Administración y administrados, en la Sentencia de 10 de junio de 2013 (recurso de casación 1461/2012), se ha dicho que *"el respeto al principio de protección de la confianza legítima, que rige en un Estado de Derecho las relaciones entre la Administración y los particulares, por imperativo de lo dispuesto en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, determina que una autoridad pública no puede adoptar decisiones que frustren o defrauden las expectativas fundadas de los particulares, derivadas de un previo proceder de la Administración, acorde con la legalidad, que ha provocado que éstos, basados en la situación de confianza suscitada, adecúen su comportamiento procedimental. Este principio no puede invocarse, sin embargo, para legitimar actuaciones de la Administración, de carácter reglado, que se revelen contrarias al ordenamiento jurídico, o que resulten contradictorias con el fin o interés público tutelado por una norma jurídica, pues de ningún modo puede validar una conducta arbitraria de la Administración que suponga el reconocimiento de derechos o facultades contrarios al principio de legalidad."*

Por tanto, el principio de confianza legítima impone que las decisiones de la Administración no supongan un cambio de sentido respecto de los actos administrativos previamente dictados, con base en cuyo fundamento actuó el administrado, dando con ello estabilidad a la relación jurídico administrativa.

En definitiva, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

Ahora bien, cualquiera que sea la forma de manifestación de la voluntad de la Administración, lo que es necesario es que esa voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Este es el supuesto que se daba en la Sentencia de esta Sala de 4 de noviembre de 2013 (recurso de casación 3262/2013) en la que se resolvió el caso Ebromyl, en relación con una declaración de fraude de ley por la deducción de gastos financieros derivados de un préstamo, pero en que dicha declaración se produjo en 21 de diciembre de 2006 respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000/01, 2001/02, 2002/03 y 2003/04, siendo así que la Inspección de los Tributos había comprobado los ejercicios 1995 a 1999, ambos inclusive, de Amylum (sociedad dominada por Ebromyl), de la que Tate & Lyle traía causa, terminando el procedimiento con acta firmada en conformidad, en la que se admitió la deducibilidad de los gastos financieros generados a dicha compañía como consecuencia del pago de intereses de préstamos concertados con entidades vinculadas; igualmente la Inspección de los Tributos investigó a Ebromyl, en relación con los ejercicios 1997 a 2000, incluidos los dos, terminando la tarea inspectora con el acta de comprobado y conforme, en la que la Inspección, teniendo en cuenta que Ebromyl tributaba como compañía dominante del grupo consolidado 134/00, a partir del ejercicio 1 de abril de 2000 a 31 de marzo de 2001, ejercicio no incluido en la comprobación, declara que no podía proceder a la calificación del hecho imponible por lo que se refiere a los importes contabilizados como gastos financieros, elementos a los que no se extendía la comprobación y que correspondían a los dos créditos otorgados por Amycor NV.

En la referida Sentencia de esta Sala se declara que *"La inmensa mayoría de los negocios jurídicos en los que se sustentó la declaración de fraude de ley tuvieron lugar en el periodo comprendido entre 1997 y 1999, precisamente en el lapso temporal a que se referían las comprobaciones de Ebromyl y Amylum, en cuyos procedimientos no apareció el fraude de ley en absoluto, ni siquiera como mera posibilidad."*

Por ello, como argumento soporte de la desestimación del recurso de casación que interpusiera la Administración General del Estado contra la sentencia estimatoria del recurso contencioso-administrativo, se dijo:

"Pues bien, nada hay en el recurso que desmienta los certeros razonamientos de la sentencia recurrida. No niega la Administración que los contratos a los que afecta la declaración de fraude de ley, con ocasión de la comprobación de los ejercicios 2001 a 2004 del grupo consolidado, fueran analizados durante la comprobación llevada a cabo en relación con la sociedad dominante (Ebromyl -ejercicios 1997 a 1999) y una de sus compañías dominadas (Amylum -ejercicios 1995 a 1999), admitiéndose la deducibilidad de los gastos

financieros derivados de los mismos, deducibilidad que después se impide con el expediente de afirmarse que los contratos fueron celebrados en fraude de ley. El acta firmada en conformidad por Amylum es concluyente en ese sentido, hasta el punto de que, más que de una decisión tácita, cabe hablar de un genuino acto expreso por el análisis que de los contratos y de los gastos financieros se hace en la misma. Y la que fue levantada a Ebromyl, con el alcance de comprobado y conforme, conduce al mismo desenlace, debiendo reiterarse aquí el atinado criterio de la Sala de instancia sobre la incorrección de calificar este documento como acta previa, excluyendo toda consideración sobre los gastos financieros en cuestión, sobradamente conocidos por la Inspección y perfectamente idóneos para su calificación. Tampoco se pone en tela de juicio en el recurso que la Administración accediera a una devolución de ingresos indebidos por considerar deducibles los gastos financieros derivados de los contratos que después declaró en fraude de ley.

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

Pues bien, el motivo debe desestimarse por dos razones fundamentales, aún cuando diferentes.

En primer lugar, en la sentencia no se resuelve sobre la infracción de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, como consecuencia de la regularización inspectora llevada a cabo a la sociedad Miralita, S.L. por el ejercicio de junio a 31 de diciembre de 2004.

En segundo, lugar, en el presente caso, a diferencia del supuesto contemplado en la sentencia de esta Sala antes reseñada, los efectos de la operación llevada a cabo en diciembre de 2004, no se produjeron hasta los ejercicios 2005 y 2006 objeto de comprobación.

Motivo 3º Planteamiento

Se formula el motivo como consecuencia de la falta de consideración y valoración de la prueba pericial practicada y de la valoración tanto de los dictámenes periciales como de las declaraciones de los actuarios, según criterios irrazonables o arbitrarios incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles.

Decisión de la Sala

El planteamiento y la argumentación que hace la recurrente en este motivo induce a la confusión, pues puede querer decir que se ha prescindido de ese medio de prueba- que no ha sido tenido en cuenta- o que no ha sido debidamente valorada. En el primer caso, debería haberse utilizado el cauce del artículo 88.1.c).

En ambos casos, no podemos compartir las razones que aduce la recurrente, por lo que el recurso será desestimado.

En efecto, la sentencia impugnada, en su fundamento octavo que antes transcribimos, recogiendo el cuarto de otra de la propia Sala, hace expresa y extensa referencia a la prueba pericial.

Por tanto, no puede decirse que el tribunal de instancia no haya tenido en cuenta la prueba pericial.

Por otra parte, las consideraciones y, en definitiva, la valoración que de la prueba pericial se hace en la sentencia coinciden con su naturaleza y con la doctrina de esta Sala.

Según la jurisprudencia, corresponde al Tribunal de instancia la valoración de la prueba de peritos, conforme a las reglas de la sana crítica (artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), sin olvidar, además, que pese a la amplitud de materias sobre la que puede indudablemente versar (artículo 335 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) no se extiende, desde luego, al terreno de las valoraciones jurídicas.

Además, como se deduce de su lectura, la sentencia recurrida da suficiente cuenta de las razones que justifican su decisión sobre la consideración que merece a la Sala de instancia los informes periciales emitidos.

Por ello se ha de entender adecuadamente motivada, ya que, como bien es sabido, la exigencia de explicitar en los pronunciamientos jurisdiccionales las razones que los sustentan, como garantía del justiciable integrada en su derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva y factor de racionalidad en el ejercicio del poder, se satisface cuando los jueces dan a conocer, las razones que cimientan su fallo (sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º, y 154/1995 , FJ 3º, entre otras muchas).

El motivo queda rechazado.

Motivo 4º Planteamiento

En esta ocasión se consideran infringidos los artículos 24 de la Constitución y 88.3 de la L.J.C.A .y jurisprudencia sobre los mismos, en cuanto a los requisitos legales y jurisprudenciales de la prueba de presunciones.

Decisión de la Sala

Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos.

En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales, que constituyen un válido medio de prueba indirecto, mediante el que a partir de un hecho probado, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC).

En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba.

Pues bien, en el presente caso, la sentencia incluye el razonamiento preciso para entender cumplido el requisito de motivación de la prueba de presunciones, pues en el Fundamento de Derecho Séptimo, que antes quedó transcrito, después de la descripción del conjunto de las operaciones financieras que constituye el hecho probado, base de la inferencia, explica el razonamiento por el que se establece la presunción.

Por otra parte, no es contrario al razonamiento lógico extraer la conclusión a la que llega el Tribunal de instancia de un conjunto de hechos probados que revela:

- 1º) Mantenimiento por los socios de similares porcentajes de participación después de las formales y reiteradas enajenaciones de las participaciones.
- 2º) Inexistencia de modificación en la composición de los órganos de administración.
- 3º) Rentabilidad obtenida por los socios sin referencia en criterios de mercado, que puede explicarse como una distribución de rentas de capital, financiada mediante un incremento del endeudamiento de la entidad, utilizando, al efecto, la intermediación de sociedades ad hoc creadas por los propios socios.
- 4º) No distribución de dividendos, habiendo utilizado mecanismos encubiertos de retribución de fondos propios.

El motivo se desestima. *Motivo 5º*

Planteamiento

Se consideran infringidos los artículos 25 de la Constitución y, por inconstitucionalidad, los artículos 68.6 y 150.4 de la Ley 58/2003 , por considerar un supuesto de interrupción/suspensión justificada del cómputo del

plazo de actuaciones inspectoras, sin límite temporal alguno, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente, que dictó el Auto de sobreseimiento firme.

Especialmente se dirige el motivo contra la consideración de la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal como causa interruptiva de prescripción de la acción sancionadora por parte de la Administración, por considerarlo incompatible con el artículo 132. 2 del Código Penal , en el que se prevé la no interrupción de la prescripción si dentro del plazo de 6 meses desde la presentación de la denuncia no recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrelada o denunciada y en el presente caso, el Auto de sobreseimiento firme, de 19 de febrero de 2010, recayó después de haber transcurrido los 6 meses.

Igualmente, y como consecuencia, se mantiene el carácter inconstitucional de la interrupción, invocándose el artículo 25 de la Constitución .

Decisión de la Sala

Los artículos 68.6 y 150.4 LGT no suscitan dudas de inconstitucionalidad, que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

El artículo 68.6 de la Ley General Tributaria de 2003 , antes de la reenumeración efectuada por la disposición final Primera, Uno.10 del Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre , establecía que cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente. (Esta misma previsión figura en el actual apartado 7 del artículo 68 LGT).

El 150.4 LGT que cita la parte recurrente, en la redacción aplicable, anterior a la modificación introducida por la Ley 34/2015, establecía que cuando se pasara el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remitiera el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 180 de la Ley, dicho traslado producía los siguientes efectos respecto del plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

"a) Se considerara como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación del plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta Ley."

Después de la referida ley de modificación de la LGT, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o la jurisdicción competente sin practicar liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de la Ley, sigue siendo causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector (artículo 150.3.a) LGT (. Y la suspensión del cómputo del plazo finaliza cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración el documento del que derive que ha cesado la causa de suspensión (artículo 150.3, penúltimo párrafo, LGT).

La sentencia de instancia, en su fundamento jurídico octavo, antes transcrito, hace una interpretación correcta de los referidos preceptos, procediendo a su aplicación, como no podía ser de otra manera, salvo que tuviera dudas de inconstitucionalidad que justificasen el planteamiento de la correspondiente cuestión ante el Tribunal Constitucional.

Y, desde luego, tales dudas no las suscita la recurrente con su argumentación.

En efecto, no se trata de una sanción, sino de previsiones razonables que excluyen del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras aquel periodo de tiempo en el que la Administración no puede actuar como consecuencia de la remisión a la jurisdicción penal durante toda la pendencia de la causa ante esta jurisdicción.

De ser una sanción (que no lo es, en modo alguno) estaría, precisa y expresamente, prevista en la ley, en la redacción de los preceptos mencionados, con lo que, en todo caso, se respetaría el principio de legalidad.

Por otra parte, conviene ya adelantar que el artículo 132.2 del Código Penal no es aplicable al procedimiento administrativo.

En efecto, el artículo 132.2 del Código Penal , es una norma penal de carácter sustantivo, referente a la prescripción, que no puede ser aplicada fuera del procedimiento penal, conforme establece el artículo 4.2 del Código Civil , que prohíbe que las normas penales y las excepcionales se apliquen a supuestos distintos de los contemplados expresamente en ellos. Se ha de advertir, no obstante, que el ordenamiento tributario es un ordenamiento cerrado, sujeto al principio de legalidad (artículo 7.1 LGT), de ahí que no quepa la extensión analógica o la trasposición de normas de otros sectores del ordenamiento jurídico cuando ya existe una regulación propia y completa de la prescripción y de los mecanismos de interrupción.

En este caso, ha de aplicarse el artículo 189 de la LGT , que después de establecer que las infracciones tributarias se extinguen por fallecimiento, y prescripción, las somete a un plazo de prescripción de cuatro años, que comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

El artículo 189.3 de la LGT regula la interrupción de la prescripción, en el siguiente sentido: *"El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:*

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos".

Finalmente, conviene precisar que según consta en el Acta de Inspección referida a los ejercicios 2005 y 2006, la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras fue el 25 de enero de 2008, produciendo las mismas el correspondiente efecto interruptivo de la prescripción, por lo que si la infracción fue cometida cuando finalizó el plazo de declaración voluntaria, interrumpieron el plazo de prescripción no consumado, debiendo indicarse que, tras la tramitación de dichas actuaciones y remisión del asunto a la jurisdicción penal, los acuerdos de liquidación y sancionador de fechas 29 de junio de 2010 y 28 de febrero de 2011, respectivamente.

El motivo se desestima. *Motivo 6º*

Planteamiento

Se pretende que la liquidación no comprenda intereses por el tiempo transcurrido con posterioridad a la finalización del plazo máximo de actuaciones inspectoras y hasta la finalización del procedimiento y/o durante el tiempo en el que las actuaciones estuvieron interrumpidas como consecuencia de su remisión a la jurisdicción penal.

Decisión de la Sala

El motivo ha de desestimarse, pues la duración de las actuaciones inspectoras más allá del plazo establecido por la Ley está amparada por la concurrencia de "dilaciones indebidas" imputables al contribuyente y por la interrupción justificada que supone la remisión de actuaciones a la jurisdicción penal, por lo que no resulta posible la aplicación de lo dispuesto en el artículo 150. 3 de la Ley General Tributaria , que sanciona con la no exigibilidad de intereses el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento, desde que se inicie el mismo hasta la finalización del procedimiento.

Ninguna de las pretensiones casacionales, formuladas en forma alternativa, puede atenderse, por lo que el motivo se desestima.

Motivos 7º, 8º y 9º

En el motivo 7º se impugna la sentencia por confirmar la exigibilidad del Impuesto en concepto de utilidad o rendimiento de capital mobiliario, pese a que dicha calificación, en opinión de la recurrente, es incompatible con la naturaleza jurídica del negocio realizado, que es el de compraventa de participaciones.

Entiende la recurrente que no solo los hechos justificados según la prueba practicada y omitidos por la sentencia, sino los admitidos por ella, impiden calificar que el negocio realizado sea exclusivamente el pago de una utilidad o beneficio derivado de la mera condición de socio, pues, en efecto, admite, como cuestión fáctica, que el negocio realizado es una compraventa de participaciones, negocio cuya naturaleza no puede depender de los motivos o efectos pretendidos por los contratantes.

En el motivo 8º se alega infracción del artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de la jurisprudencia de esta Sala sobre el mismo, citándose las Sentencias de 14 y 21 de marzo de 2005 .

Comienza la recurrente por señalar los requisitos que los actos y sentencia recurrida exponen como presupuesto de la apreciación de simulación relativa, esto es:

1.- Inexistencia de transmisión por compraventa y de precio alguno de la misma, no habiendo tenido lugar ninguna transmisión o desplazamiento patrimonial por parte de la recurrente a la entidad adquirente de las participaciones.

2.- Calificación de la alteración patrimonial derivada de la compraventa (salida de las participaciones del patrimonio e ingreso del importe percibido como precio) como un dividendo o utilidad que excluye por su propia definición legal cualquier desplazamiento patrimonial coetáneo efectuado a favor de la entidad pagadora como causa de dicho pago (contraprestación). En efecto, el dividendo o utilidad se percibe "de una entidad por la condición de socio accionista, asociado o partícipe y no como consecuencia de un desplazamiento patrimonial distinto de la aportación originaria por la que se adquirió la condición de socio. Dicho de otra forma, la causa del dividendo o utilidad es la mera condición de socio y el acuerdo de distribución. Si el importe percibido tiene como causa una prestación distinta y coetánea realizada por el socio a la sociedad, el mismo no tiene ni puede tener la condición legal y tributaria de dividendo o "utilidad", por más que su percepción pudiera llegar a considerarse "equivalente económico a un dividendo".

Resume la recurrente que la liquidación y la sentencia exigen como hecho base la inexistencia de transmisión patrimonial y de valor a la entidad adquirente pagadora (Miralita, S.L.) como causa de pago del precio, puesto que se ignora todo precio y valor en relación con las referidas adquisiciones de participaciones llevadas a cabo por la entidad con financiación recibida de los bancos financiadores.

Y tras ello, alega que tanto los actos como la sentencia recurrida carecen de toda argumentación en relación con la ausencia total o parcial de valor de las participaciones sociales que fueron objeto de compraventa mediante precio y por ello, atribuyen íntegramente al precio percibido por aquellas la consideración de dividendo o utilidad.

Se invocan las Sentencia de esta Sala de 14 y 25 de marzo de 2005 , que se refieren a un supuesto de transmisión onerosa o lucrativa de participaciones sociales y a la imposibilidad de considerar como sin causa onerosa coetánea (artículo 1274 del Código Civil) un negocio con prestaciones equivalentes para ambas partes, mientras que la sentencia impugnada desconoce la plena regularidad mercantil y tributaria de la compraventa apalancada, que se considera simulada relativamente, así como la naturaleza de incremento patrimonial a título oneroso de la misma para los transmitentes de las participaciones, lo que contradice el artículo 16 de la Ley 58/2003 , por imposibilidad fáctica y jurídica de simulación negocial de una compraventa en la que existen prestaciones equivalentes entre comprador y vendedor, así como la jurisprudencia contenida en las sentencias antes referidas.

Añade la recurrente que el recurso a la financiación ajena en modo alguno altera o condiciona lo anteriormente expuesto, de la misma forma que no altera la condición de transmisión onerosa en la operación considerada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2005 , la circunstancia de que la contraprestación satisfecha por las participaciones transmitidas se lleve a cabo mediante la asunción de deuda previa propia del transmitente garantizada con prenda de los títulos transmitidos.

Dicho de otra forma, añade la recurrente -" si los transmitentes hubieran obtenido previamente un préstamo bancario por el valor de mercado de sus títulos con prenda de los mismo y hubieran vendido después los mismos a un tercero (vinculado o no) que se subroga en la deuda, ninguna duda existiría -con arreglo a las normas aplicables y a la Sentencia de este Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2005 - de que esta última operación era para ellos una transmisión onerosa y no un rendimiento o utilidad de los títulos transmitidos".

Y concluye su exposición del motivo manifestando que solo si se hubiera considerado que la entidad adquirente de las participaciones se había constituido en fraude, era absolutamente simulada o incurría en cualquiera de los supuestos del artículo 43.1.g) de la Ley 58/2003 , habría sido posible considerar que no había habido una transmisión onerosa de las participaciones sociales, sino un negocio simulado distinto con simulación absoluta de la compraventa por falta de adquirente, pero esta circunstancia no se ha dado porque los acuerdos y la sentencia recurrida no cuestionaron en ningún momento la existencia, regularidad y personalidad independiente de la sociedad adquirente de las participaciones (Miralita, S.L.), sino tan solo que el motivo subjetivo de la adquisición no había sido el habitual de una compraventa, sino la distribución de

una utilidad a los transmitentes y que la efectiva y equivalente transmisión coetánea de las participaciones no debía considerarse -debido fundamentalmente a la vinculación entre transmitente y adquirente- causa jurídica y objetiva del importe percibido.

Por último, en el motivo noveno se alega infracción de los artículos 23.1 , 31 y 45 del Texto Refundido de la LIRPF y 8 y 36 de la Ley General Tributaria , por considerar que no existió ganancia patrimonial en la transmisión por compraventa de participaciones sociales y exigir una justificación económica a la compraventa de participaciones no exigida legalmente y por gravar como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio y con integración de hechos omitidos, suficientemente justificados y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada.

Parte la entidad recurrente de que según la sentencia "(A)tendiendo a las pruebas practicadas, es que la intención real de los socios fue percibir rendimientos o utilidades de la entidad DORNA. Obsérvese que de las finalidades típicas de las LBO que se citan por las STS de 12 de noviembre de 2012 (Rec. 4299/2010) y 25 de abril de 2013 (Rec. 5431/2010) , a saber, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial; armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión o allanar la adquisición de una sociedad, los recurrentes no han justificado ninguno. Lo realmente pretendido y por lo tanto la causa real de su negocio fue anticipar el valor de la plusvalía y repartirlo entre los socios por su mera condición de tales."

Frente a ello, manifiesta que las Sentencias del Tribunal Supremo invocadas en la impugnada admiten la plena regularidad mercantil y tributaria de las compras apalancadas previas a una fusión, sin que dicha regularidad requiera la justificación de motivos económicos específicos en las compraventas, que solo se exigen en la fusión posterior, en caso de existir ésta.

Se añade que la prueba pericial practicada justificó la motivación económica de la compraventa de 1 de diciembre de 2004 con arreglo a una finalidad típica en el mercado de capital de riesgo, así como su adecuación, desde el punto de vista económico a las condiciones del mercado, tanto en el precio satisfecho como en las condiciones de la financiación recibida de terceros para llevar a cabo la operación.

Se invoca la Sentencia de esta Sala de 12 de noviembre de 2012 (recurso de casación 4299/2010) , en la que admite la plena regularidad mercantil y tributaria de una compra apalancada" o Leveraged Buy Out (LBO), previa o no a una fusión.

Decisión de la Sala

La interpretación y calificación de los contratos es tarea que corresponde, en principio, a los tribunales de instancia. Ha reiterado nuestra jurisprudencia hasta la saciedad que su criterio ha de prevalecer, a menos que se acredite ser ilógica, contradictoria o vulneradora de algún precepto legal, pues constituye facultad privativa de la Sala de instancia (por todas, Sentencias de la Sala Primera de lo Civil de 17 de febrero de 2003 , 6 de octubre de 2005 , 7 de junio de 2006 , 29 de marzo y 5 de mayo de 2007 , 14 y 27 de febrero y 26 de junio de 2008). También esta misma Sección, en las Sentencias de 8 de febrero , 12 de julio de 2006 , 6 y 20 de junio de 2011 tiene afirmado que la interpretación del alcance de un contrato singular suscrito entre las partes, y de los negocios jurídicos en general que unas y otras acuerden, corresponde a los tribunales de instancia y no a los de casación. Debe prevalecer en esta sede la apreciación que aquéllos hagan, pues son los órganos jurisdiccionales a quienes compete la función propia de interpretar los contratos «salvo en los supuestos excepcionales de que dicha interpretación contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad no encajable en un normal raciocinio», según recordamos en sentencias de 10 de mayo de 2004 y 18 de enero de 2005 ."

En la misma línea, en las más recientes sentencias de 12 de diciembre de 2011 (rec. de cas.6509/2009) , 23 de julio de 2012 (rec. de cas. 599/2010) y de 2 de noviembre de 2015 (rec. de cas. 3778/2013, dijimos: se ha de recordar que la interpretación y la calificación de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este Tribunal deba intervenir, salvo que, al desarrollarla incurran en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en este caso. Así lo hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97 , FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99, FJ 2 º), y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01 , FJ 2º)], seguido por la nuestra, entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01 , FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01 , FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03 , FJ

3º), 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04, FJ 4º) y 29 de marzo de 2010 (casación 11318/2004, FJ 22º).

En otras palabras, sólo podemos adentrarnos en ese terreno vedado cuando la calificación que se discute contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporción no encajable en un normal raciocinio.

La consideración de un negocio jurídico o conjunto de negocios jurídicos como anómalos, a cuya categoría pertenecen los que incurren en una simulación relativa, pertenece, sin duda, al ámbito de su calificación.

Y, en el presente caso, la proyección que hace el tribunal de instancia de la referida categoría de negocio incurrido en simulación relativa al conjunto de operaciones que describe no es, en modo alguno, encuadrable en alguno de los citados supuestos en que cabe la revisión casacional.

Por el contrario, el criterio de la Sala de la Audiencia Nacional se acomoda a lo establecido por la doctrina de la Sala, expresada, entre otras muchas, en sentencias de 20 de septiembre de 2005 (rec. de cas. 6683/2000), 30 de mayo de 2011 (rec. de cas. 1061/2007), 10 de marzo de 2014 (rec. de cas. 1265/2011), 24 de febrero de 2014 (rec. de cas. 1347/2011) y 27 de noviembre de 2015 (rec. de cas. 3346/2014).

La propia sentencia de instancia hace expresa y literal referencia a dicha jurisprudencia en el Fundamento de Derecho Noveno que antes quedó transcrito.

A partir de lo expuesto, los motivos que se analizan deben ser también desestimados porque la recurrente, haciendo supuesto de la cuestión, parte de una calificación distinta de la realizada por el Tribunal "a quo", que, como hemos dicho, ha de entenderse válida, y a la que no son aplicables los artículo y jurisprudencia que se dicen infringidos.

Los artículos 12 y 13 LGT que se refieren a la interpretación de las normas tributarias y al principio de calificación, no pueden ser vulnerados cuando se entienden que la calificación efectuada por la sentencia recurrida es la razonable, y, por ende, se adecúa a la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones realizadas la confirmación de la regularización tributaria efectuada conforme al concepto de utilidad o rendimiento de capital mobiliario.

La sentencia se refiere a "operaciones usuales en el mercado de capital riesgo". Pero predica tal condición de las operaciones como categoría o clase que tienen una determinada finalidad o causa. Pero aprecia la simulación, precisamente, porque la recurrente utiliza dichas operaciones para encubrir una finalidad distinta.

En efecto, aún cuando sea repetir lo antes ya transcrito, merece la pena señalar que la sentencia, con referencia a la de la Sección Cuarta de la propia Sala de 16 de octubre de 2012 -recurso contencioso administrativo 1043/2011 - señala:

"9.3.- Se comparte con la parte recurrente, y ello no lo cuestiona la Inspección, que este tipo de operaciones son frecuentes y válidas desde el punto de vista mercantil, lo que es objeto de discrepancia en este recurso son los efectos fiscales de la operación concreta que estamos analizando para los socios residentes de DORNA SPORTS, S.L ("sociedad objetivo" o "target company"), por la venta de sus participaciones a MIRALITA, S.L ("sociedad vehículo" o "newco").

No obstante, hay que señalar que si bien estas operaciones apalancadas estaban dirigidas a la adquisición de una sociedad, facilitando la financiación de la adquisición, con alguno de los objetivos mencionados en las Sentencias reseñadas, según resulta de los estudios e información recogida en el expediente, se vienen también utilizando en últimos tiempos con otra finalidad, cual es la de financiar grandes pagos de rentabilidades mediante el mecanismo de la "recapitalización de dividendos" o "recaps", que consiste en que una entidad de capital riesgo obtiene una rentabilidad a su inversión sin necesidad de desprenderse de ella. Así, la empresa adquirida por una entidad de capital riesgo obtiene un préstamo, asumiendo una deuda adicional, que destina a pagar al fondo de capital riesgo una rentabilidad, manteniendo éste la propiedad de la compañía.

Señala la Inspección que estas operaciones se instrumentan sobre la base de complejas estructuras de financiación y negocios jurídicos simulados con los que se persigue crear la apariencia de que existe una transmisión real de participaciones, con el fin de obtener una ilícita reducción de la carga fiscal, tanto en sede de la sociedad como en la tributación de los socios y accionistas, así como proceder al reparto de rentas a

los socios/accionistas eludiendo las normas mercantiles que limitan la distribución de beneficios y la exigencia de una capitalización mínima.

Así, en el presente caso apreció la existencia de simulación en la operación al considerar acreditado que los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico, compra venta de participaciones, que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo, y que no es otro que el de obtención de una retribución por la participación en los fondos propios. Esta ilícita minoración de la carga tributaria se obtuvo al permitir, de un lado, que los rendimientos de capital tributaran como ganancias patrimoniales de los socios; y por otro, mediante la disminución de la carga tributaria de las sociedades operativas a través de la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos. Igualmente, con la simulación se persiguió eludir las normas societarias sobre reparto de beneficios y sobre disolución de sociedades.

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13 y 16 de la LGT, se considera que el hecho imponible efectivamente realizado ha sido una distribución de rentas a los socios por su participación en los fondos propios de la sociedad..."

La simulación no se aprecia sobre la base de la consideración aislada del precio de una compraventa de participaciones sociales, ni tampoco porque no se acredite una específica motivación económica en la compraventa. La calificación que hace la sentencia es en contemplación del conjunto de negocios, de compraventa, financiación y fusiones, cuyos resultados, en apreciación del Tribunal "a quo", no se corresponden con la causa de auténticas enajenaciones de participaciones sociales a las que se pueda anudar, a efectos fiscales, un incremento patrimonial.

Por lo demás, en el motivo 9º, se vuelve a discutir la valoración de la prueba y la calificación de los contratos efectuadas por la sentencia de instancia, citándose unos preceptos (artículos 23.1, 31 y 45 TRLIS, 8 y 36 LGT), que no tienen virtualidad alguna respecto de unos negocios que se consideran simulados.

Los motivos, en consecuencia, quedan desestimados. *Motivo 10º Planteamiento*

En el escrito de demanda, al igual que hizo ante la Inspección de Hacienda, la recurrente invocaba el artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, rechazando el criterio de los acuerdos recurridos, en el sentido de no ser aplicable a una operación de compraventa simulada y sosteniendo que según la referida regulación, que entró en vigor en 31 de noviembre de 2006, la atribución a los socios residentes vendedores de las participaciones de Dorna Spots, S.L de utilidades o participación en beneficios como consecuencia de la venta, exigiría como mínimo, no solo que hubiera beneficios o reservas distribuibles, sino que el valor de mercado atribuible a las participaciones fuera por completo inexistente (0) o, en otro caso, que el mismo fuera al menos inferior al acordado y satisfecho por las partes y en ambos casos, inexistencia de valor demercado o valor de mercado inferior al satisfecho, lo que debería haber sido demostrado por la Inspección.

La sentencia responde a la cuestión planteada en la forma que se expuso con anterioridad y, por ello, en el motivo se invoca la infracción del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, por haberse inaplicado las reglas de valoración de la operación regularizada, e invocándose la Sentencia de esta Sala de 30 de marzo de 2007.

Decisión de la Sala

El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, fue sustancialmente reformado por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Represión del Fraude Fiscal, pues a través de ella se estableció una verdadera norma de valoración de aplicación obligatoria para los particulares.

En particular, se modificó el apartado 8 del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004) con la siguiente redacción: *"En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.*

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio

o participe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o participe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad."

Pues bien, la Ley 36/2006, que entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE en 30 de noviembre, no puede ser aplicable a las operaciones realizadas en diciembre de 2004, de las que se deriva la regularización inspectora.

En todo caso, la referida regularización se basó en considerar simulada la compraventa de participaciones, persiguiendo que, en los términos de los artículos 13 y 16 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el hecho imponible gravado fuera la obtención de una utilidad por los socios proveniente de su participación en el capital de Dorna.

No existe, pues, contraposición de intereses entre comprador y vendedor.

El motivo no prospera.

Motivo 11º

Planteamiento

Frente a la argumentación de la sentencia impugnada acerca de la improcedencia de deducción de gastos financieros del préstamo que permitió financiar la compraventa declarada simulada, se alega por la recurrente que no existía ninguna norma especial sobre limitación de gastos financieros vinculada a la financiación de la adquisición de participaciones en grupos de consolidación, añadiendo que, "incluso aunque se admitiera que el préstamo participativo financió una utilidad por la mera condición de socio (y no la compraventa de participaciones), tampoco cabría rechazar la deducibilidad de los gastos financieros asociados al referido préstamo participativo, porque tampoco existía norma que estableciera la limitación."

Se aduce que en la regulación del régimen de consolidación fiscal (artículos 64 y ss del TRLIS) no se contiene excepción alguna en relación con los gastos financieros en que se hubiera incurrido por la adquisición de participaciones de sociedades dependientes incluidas en el grupo fiscal de consolidación. Por tanto, se añade, los gastos satisfechos a terceros por la sociedad dominante del grupo deben considerarse gastos necesarios y deducibles con arreglo a las normas generales, porque sin el desembolso de dichos gastos necesarios para la adquisición de la participación de la sociedad dependiente (Dorna, S.L.), la dominante no podría obtener los ingresos y resultados correspondientes a la sociedad dependiente, que son los integrados (como base individual de la sociedad dependiente) en la base imponible consolidada del grupo.

Se niega igualmente la aplicación de la consecuencia establecida en el artículo 20 del TRLIS para el tratamiento de los intereses como dividendos, puesto que no concurren los requisitos exigidos por el mismo, en la medida en que el referido precepto "no incluye en dicho tratamiento a la financiación obtenida de entidades vinculadas residentes en la Unión Europea o de terceros financiadores no vinculados y residentes, bien el ámbito de la Unión Europea o bien en cualquier otro territorio. Estas últimas circunstancias las que concurren en el supuesto del que ha conocido la Sala de instancia, dado que la financiación prestada por Motofin Sàrl, residente en Luxemburgo y obtenida de terceros financiadores, no incurre en el supuesto de subcapitalización previsto en el artículo 20 del TRLIS, y, debe, por tanto, dar lugar a un gasto plenamente deducible."

Se invoca la sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002 - Asunto C -324-2000 (Lankhorst-Hohorst).

Decisión de la Sala

El motivo se desestima en la medida en que los gastos financieros derivados de los préstamos no resultan deducibles en el presente caso por las siguientes razones:

En primer lugar, la recurrente no tiene en cuenta que la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada, de existencia de negocio simulado que encubre una distribución de utilidades derivada de la condición de socio, desemboca necesariamente en la conclusión de que los préstamos y gastos financieros devengados con ellos se destinan a retribución de fondos propios, por lo que lo dispuesto en el artículo 14.1.a) del Texto Refundido de la LIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, - que atribuye la consideración de gastos no deducibles a los que "representen una retribución de fondos propios"- impide el éxito de la pretensión formulada.

En segundo lugar, se insiste en que los préstamos han sido la herramienta necesaria para que los socios una rentabilidad extraordinaria a su inversión por la vía del incremento del endeudamiento de la sociedad y no para financiar nuevas inversiones o ampliar mercados.

La consecuencia de lo expuesto es que es insostenible la consideración de los gastos financieros como necesarios en relación con los ingresos, tal como señala el artículo 14.1. e) in fine del Texto Refundido de la LIS .

Huelga por lo expuesto, también, la referencia al artículo 20 del Texto Refundido del Impuesto de Sociedades .

Motivos 12º, 13º y 14º Planteamiento

La sentencia impugnada rechaza que la no aceptación de la deducción de intereses derivados del préstamos pueda suponer una infracción de la libre circulación de capitales, razonando que las sentencias invocadas por la parte demandante no contemplan un supuesto de aplicación de una cláusula antiabuso de simulación.

En efecto, tal como ha sido antes señalado, se indica en la sentencia: *"En este sentido, como se razona por la Inspección "cuando se rechaza la deducibilidad fiscal de estos gastos financieros se hace en base al destino que han tenido los préstamos que generan los mismos y al margen de la residencia del prestamista". De hecho el recurrente, invoca unas sentencias que no son realmente de aplicación al analizar supuestos distintos al que ahora enjuiciamos. Así, la STJUE de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04 . Cadbury Schweppes plc) analiza un supuesto en el que "la legislación sobre las SEC establece una diferencia de trato de las sociedades residentes en función del nivel de tributación de la sociedad en la que poseen una participación que les garantiza el control de ésta"; la 13 de marzo de 2007 (asunto C 524/2004, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) analiza si son lícitas las normas nacionales que imponen restricciones a la facultad de una sociedad residente en dicho Estado miembro de deducir a efectos fiscales los intereses de un préstamo financiero concedido por una sociedad matriz directa o indirecta residente en otro Estado miembro, en circunstancias en las que la sociedad prestataria no quedaría sujeta a tales restricciones si la sociedad matriz hubiera sido residente en el Estado de la sociedad prestataria"; y por último, la 17 de enero de 2008 (asunto C 105/07, Lammers & Van Cleeff NV) analiza un caso en el que la legislación nacional establece "una diferencia de trato entre sociedades residentes en función del lugar de establecimiento de la sociedad que, en condición de administradora, les haya concedido un préstamo".*

Pues bien, el motivo 12º sirve a la recurrente para alegar que la no admisión de la deducibilidad de los intereses del préstamo participativo sobre la base de la calificación de la operación de compraventa de participaciones supone una infracción de la libertad de establecimiento (artículo 13 del TFUE de 13 de diciembre de 2007) y del derecho de la parte recurrente a la libre circulación de capitales y a la aplicación del Derecho de la Unión Europea.

La recurrente considera que conforme a la jurisprudencia del TJUE , para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por el hecho de combatir prácticas abusivas, el objetivo de tal restricción debe oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes artificiales, carentes de realidad económica , con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en territorio nacional (Sentencia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 74) y como se desprende de dicha jurisprudencia , las normas antiabuso de los Estados Miembros, en supuestos de financiación transfronteriza, no pueden ser normas generales que presuman un abuso sin más y, por ello, la concreta limitación en relación con la deducibilidad de gastos financieros debería estar establecida en una norma directamente aplicable o derivarse de criterios objetivos contenidos en dicha norma y que resultaran de aplicación en igualdad de condiciones a los préstamos de sociedades residentes y no residentes, añadiendo que el TRLIS no contiene una regla específica relacionada con la no deducibilidad de los gastos financieros en el caso objeto de controversia.

Se aduce igualmente que los intereses fueron declarados como ingreso financiero correlativo sujeto a tributación por una entidad residente la Unión Europea (Motofin, S.à.r.l.), tal y como se desprende de las páginas 34 a 36 del Acta).

Además, la jurisprudencia del TJUE invocada en la instancia, siempre según la recurrente, establece como límite absoluto a las medidas de los Estados miembros relacionadas con la lucha contra las prácticas abusivas, el de que dichas medidas tengan como límite que los intereses ajustados sean aquellos que superen los que dichas sociedades habrían acordado en condiciones de libre competencia. Esto último, le lleva a la recurrente a afirmar que en el caso que nos ocupa, los importes satisfechos a Motofin, S.à.r.l, son, como la propia Acta reconoce (paginas 26,35 y 36) los mismos satisfechos por Motofin, S.à.r.l, a los terceros financiadores (bancos), con la única diferencia de un margen adicional añadido de 0,09375 puntos

porcentuales, más, en su caso, (importe variable) un interés variable del 2% de los beneficios obtenidos por el Grupo Dorna, con el límite de 100.000 euros anuales.

Por ello, en la hipótesis de que pudiera rechazarse la deducibilidad de los referidos gastos financieros, en razón a la pretendida simulación, el ajuste relacionado con los intereses satisfechos a Motofin, S.à.r.l, solo podría producirse sobre el diferencial señalado y no sobre la totalidad de los intereses satisfechos a la referida entidad y que ésta pagó a los bancos residentes en la Unión Europea que financiaron la adquisición de las participaciones.

En el motivo 13º se sigue insistiendo en que la no admisión de la deducción de los gastos financieros satisfechos a Motofin, S.à.r.l, supone infracción, pero ahora del Convenio de doble imposición de España y Luxemburgo, país éste de residencia de aquella entidad, pues dicho Convenio solo contempla como no deducibles aquellos intereses que excedan de los que habrían sido acordados entre empresas no asociadas o vinculadas.

Se alega que en el artículo 25, 4 del Convenio se establece que "A menos que se apliquen las disposiciones del artículo 9, del párrafo 7 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, cánones o demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente las deudas de una empresa de un Estado contratante relativas a un residente del otro Estado contratante son deducibles para la determinación del patrimonio imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado."

Se añade que el artículo 11.7 del Convenio establece que las disposiciones sobre intereses previstas en el Convenio se aplicarán al importe que hubieren convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones de vinculación y que en este caso además, el citado precepto solo contempla el exceso sobre los intereses de mercado, al disponer que "En este caso, el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio."

Se sostiene que si la contraprestación no puede considerarse dividendo respecto de residentes en otros Estados miembros, la misma calificación ha de realizarse respecto de los transmitentes residentes en España o en otros Estados miembros.

En el motivo 14º se alega infracción de la libre circulación de capitales, por calificar como utilidad equivalente a un dividendo el precio de una transmisión de participaciones realizadas tanto por entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea como por personas físicas residentes en España.

Decisión de la Sala

Las consecuencias fiscales de no deducción de intereses derivan de una decisión judicial que califica el conjunto de operaciones como reparto de utilidades por los socios (retribución de fondos propios) a cuya finalidad se destina el préstamo y no a inversiones del grupo. Y ello, cualquiera que sea la residencia del prestamista (si el prestamista fuera residente se aplicaría el mismo criterio) y, por ello, sin discriminación alguna.

No es la primera vez que esta Sala enjuicia supuestos de recalificación en función de las circunstancias concurrentes según apreciación judicial.

En efecto, por poner un solo ejemplo, en supuesto de declaración de fraude de ley con ocasión de la compra por parte de una sociedad residente a su matriz holandesa del 70% del capital de una entidad vinculada, habiéndose deducido los gastos financieros soportados para la referida adquisición, sin que se apreciara en la operación motivo económico válido, la Sentencia de esta Sala de 9 de febrero de 2015 (recurso de casación 3971/2013) ha declarado:

"SEXTO (...)

A tal efecto el Tribunal de Justicia de Unión Europea, interpretando el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434 , señala en diversas ocasiones que, « [c]on arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos , como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación,

puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo.[...]» (STJUE de 17 de julio de 1997 , Leur- Bloem , C-28/95 , apartados 38 y 39; STJUE de 5 de julio de 2007, Kofoed , C-321/05 , apartado 37, y STJUE de 20 de mayo de 2010 , [Modehuis A. Zwijnenburg BV] C-352/08 , apartado 43). Y, como se lee en la sentencia de 27 de mayo de 2013 (casación 1668/11 , FJ 3º): « [I]a inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal [...] ».

Pocas dudas existen en torno a que la actuación del grupo fue realizada en claro abuso de derecho, práctica proscrita por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Foggia (asunto C- 126/10 , apartado 50): « [...] el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434) , refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999 , Centros , C-212/97 , Rec. p. I- 1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006 , Halifax y otros , C-255/02 , Rec. p. I- 1609, apartados 68 y 69, y Kofoed [...], apartado 38) ».

En definitiva, la conclusión a la que llegó la Administración tributaria en su procedimiento de declaración de fraude de ley fue ajustada a derecho, como lo fue la sentencia de la Audiencia Nacional ratificando esa decisión y criterio.

SEPTIMO.- (...)

En esta situación, resulta esencial recordar que, en la Sentencia de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), el TJUE ya declaró que « [94] [las] operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva. [...]

», aunque lo hiciera en un asunto referido al IVA, habiendo proclamado en relación con la restricción de la libertad de establecimiento por la tributación que un Estado miembro haya dispensado a las sociedades prestatarias residentes en función del lugar de domicilio de la sociedad vinculada prestamista, en la sentencia 13 de marzo de 2007 , Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (asunto C-524/04):

« [64] Sólo puede admitirse tal restricción si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencias, antes citadas, Marks & Spencer, apartado 35, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 47).

[72] Una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de julio de 1998 (TJCE 1998, 175)

, ICI, C-264/96 , Rec. p. I-4695, apartado 26; Lakhorst-Hohorst, antes citada, apartado 37; Marks & Spencer, antes citada, apartado 57 y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 51).

74. Para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 55).

75. Al igual que las prácticas, mencionadas en el apartado 49 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, que consisten en organizar transferencias de pérdidas, dentro de un grupo de sociedades, a sociedades establecidas en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde, en consecuencia, el valor fiscal de dichas pérdidas sea mayor, el tipo de comportamientos descritos en el apartado anterior puede menoscabar el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio y poner de este modo en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 56).

82. Como ha señalado el Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, una legislación nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción presenta el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales debe considerarse que no va más allá de lo necesario para evitar prácticas abusivas cuando, en primer lugar, en cada caso en que no cabe excluir la existencia de tal montaje, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción. [...]».

Ante esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hemos de rechazar la infracción de la normativa comunitaria, pues la Administración tributaria en una actuación que, a priori, podría parecer restrictiva de la libertad de establecimiento, cumplió con los estándares comunitarios: razón imperiosa de interés general como es la lucha contra una conducta abusiva .

Bajo el prisma de la existencia de una razón imperiosa de interés general, la práctica que detecta y corrige la Administración tributaria constituye en la actualidad una de las mayores preocupaciones en el seno de la OCDE, reflejada en el BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, habiéndolo reconocido también el legislador español ante el nuevo tratamiento de la deducción de los gastos financieros en los grupos de sociedades dado por el Real Decreto-Ley12/2012, de 30 de marzo. Efectivamente lo que buscó y provocó la matriz holandesa a través de préstamo concedido a la filial española para financiar la compra de participaciones, fue erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, al mismo tiempo que trasladaba los intereses y los beneficios a otro país de baja, o en este caso nula tributación, sin otra razón económica o empresarial que lo justificara.

Pero no sólo es una preocupación actual de la OCDE, también lo es de la Unión Europea, como se deduce de la recomendación que la Comisión emitió sobre la planificación fiscal agresiva el 6 de diciembre de 2012, Considerandos 7 y 8.

En cuanto al abuso de derecho, detrás de la operación de financiación y compra venta de las acciones de GEEE no existe ningún motivo económico válido que justifique el préstamo y la adquisición de las acciones por parte de GEPESA, por todas las razones apuntadas por la Sala de instancia en la sentencia recurrida. Por consiguiente, contrariamente a lo que sucedía en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2006 (TJCE 2006, 243) , Cadbury Schweppes (asunto C-196/04) , la operación enjuiciada en el presente recurso carecía de una auténtica sustancia económica, siendo la finalidad fiscal la única destacable."

Se insiste en que la consecuencia que se discute de no deducibilidad afecta a la entidad residente a consecuencia de una decisión judicial que ha calificado la operación como simulada y al préstamo como concertado en beneficio de los socios y no de la sociedad. Ni ello afecta a la entidad no residente ni al poder tributario entre los signatarios del Convenio.

Por otra parte, en la Sentencia de esta Sala a que acaba de hacerse referencia se ha dicho:

"NOVENO(...)

En todo caso, la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición no puede amparar operaciones que a la postre conduzcan a la "desimposición ", salvo que los Estados signatarios así lo hayan acordado de forma expresa; lo contrario sería admitir que los Convenios pudieran constituirse en instrumento para legitimar comportamientos elusivos o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración tributaria en pos de una correcta tributación, como ocurre con las posibilidades de recalificación o la institución del fraude de ley.

Dicho de otra forma, la aplicación y la interpretación de los Tratados internacionales no pueden desplazar sin más la eficacia de los principios básicos de la tributación, recogidos en el artículo 31 de la Constitución española . Por tanto, que la Administración acudiera a la declaración de fraude de ley, conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 , de ningún modo puede ser tachado per se como una actuación contraria a Derecho."

En fin, el motivo referido a la libertad de circulación de capitales supone una insistencia en la tesis de la recurrente y ha de desestimarse en función de lo razonado ya a lo largo de esta sentencia.

Los motivos quedan desestimados. Motivos 15º y 16º

Planteamiento

En el motivo 15º se impugna la anulación parcial de la sanción por entender que debería haberse procedido a la anulación total porque todas las infracciones tributarias tipificadas son y deben ser consideradas a efectos sancionadores como ilícitos independientes, así porque no corresponde al Tribunal precisar la calificación procedente de entre varias posibles cuando dicha cuestión no se planteó por los actos recurridos, no fue objeto de reclamación o recurso y no se solicitó, alternativa o subsidiariamente, por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda.

En el motivo 16º se impugna la sentencia por contener un pronunciamiento de condena que no fue objeto de imputación y distinta de la que fue objeto de imputación.

Decisión de la Sala

Se trata de cuestiones resueltas en la respuesta dada al motivo 1º que da por reproducida, como también la advertencia realizada en ella acerca de lo que esta Sala decide al resolver el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.

Motivo 17º Planteamiento

Se alega la infracción por la sentencia del artículo 132 .2 del Código Penal y de la jurisprudencia sobre el mismo, en el cómputo a efectos de prescripción del plazo transcurrido entre la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal el Auto de sobreseimiento y devolución del expediente.

Decisión de la Sala

El artículo 132. 2 del Código Penal no resulta de aplicación a la prescripción de la acción liquidadora y sancionadora en Derecho Tributario, remitiéndonos a lo dicho al resolver el motivo 5º.

Motivo 18º Planteamiento

Plantea la recurrente la infracción del deber de abstención por haber elaborado la propuesta de sanción el mismo funcionario que emitió el informe de delito remitido a la autoridad judicial.

Decisión de la Sala

En primer lugar, debemos poner de manifiesto que las causas de abstención recogidas en la Ley tienen carácter restrictivo, sin que proceda su aplicación analógica a otros supuestos (Sentencias de 11 de diciembre de 2008 - recurso de casación 158/2004 - y de 18 de marzo de 2009 (recurso de casación 43/2004).

Pues bien, el artículo 28, 1.d) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , solo contempla como causa de abstención la intervención del funcionario en el mismo procedimiento como perito o testigo, razonamiento éste que empleado por la Sala no es combatido por la recurrente.

Es patente que en los casos indicados existe un condicionante de parcialidad que inhabilita al funcionario para intervenir en el procedimiento, circunstancias que no se da en el presente caso.

Por otra parte, no puede dejar de indicarse que el actuario se limitó a realizar una propuesta que fue validada por el Jefe de la Oficina.

El motivo se desestima. Motivo 19º Planteamiento

Se formula para sostener que el principio "ne bis in ídem" prohíbe igualmente reabrir o seguir un segundo procedimiento por los mismos hechos, aunque no haya habido condena previa y aunque el sobreseimiento firme haya sido provisional.

Decisión de la Sala

La Constitución y el Protocolo 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales consagran el derecho a no sufrir dos procesos penales por los mismos hechos, con independencia del sentido absolutorio o de condena del primer procedimiento. Esta prohibición constituye el llamado non bis in ídem procesal, que, sin embargo, ha de precisarse en su significado y alcance.

De acuerdo con la doctrina del TC y del TEDH puede decirse que tanto el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos como el invocado artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, protegen al ciudadano no solo frente a la ulterior sanción- administrativa o penal-, sino frente a una nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que haya recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado- absolción o sanción- del mismo.

Ahora bien, en la actual regulación legal de nuestro procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos, proceso penal y procedimiento administrativo sancionador, en orden a determinar el alcance de la prohibición constitucional de que se trata. En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualquier procedimiento sancionador, sino tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento- su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él- su naturaleza y magnitud- pueden equiparse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de que se halla sometido a un proceso penal (Cfr. SSTC 2/2003 y 334/2005).

En definitiva, de acuerdo con esta doctrina, el "non bis ídem" procesal sólo prohíbe que exista un procedimiento administrativo sancionador posterior al proceso penal absolutorio por el mismo ilícito cuando aquél pueda equiparse por su complejidad y gravedad a un proceso penal.

La previsión del artículo 180 y la doctrina del TC sobre el non bis in ídem se orienta no solo a impedir el resultado material de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan pronunciamientos contradictorios en el sentido que señaló la STC 77/1983, de 3 de octubre , esto es, que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado.

Y, precisamente, para impedir la eventual existencia de pronunciamientos contradictorios en el indicado sentido, el artículo 180 LGT otorgaba preferencia a los órganos penales sobre la Administración tributaria. Por ello, expresamente, antes de la reforma introducida por la Ley 34/2015; disponía que si la Administración tributaria estuviera tramitando un procedimiento administrativo y apreciase la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, previa audiencia del interesado, debía remitir tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.

Se trata de una prejudicialidad penal no solo a efectos estrictamente punitivos, sino también a los efectos tributarios.

Dicha remisión producía la suspensión o interrupción de los plazos de prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción, sin que volviera a reabrirse dicho plazo hasta el sobreseimiento o archivo de las actuaciones penales o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Por consiguiente, puesto que la Administración ha de paralizar el procedimiento sancionador hasta la decisión del órgano de la jurisdicción penal, en el caso de que ésta sea absolutoria o no aprecie la existencia de delito, la Administración podrá continuar o incoar el procedimiento sancionador y, si procede, imponer la correspondiente sanción, conforme al ordenamiento administrativo o tributario, desde la perspectiva del ilícito administrativo, distinta del ilícito penal.

Esto es, concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, lo procedente era estar a lo que disponía el anterior artículo 180.1 y Disposición Adicional décima de la LGT : "de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" (en la actualidad artículo 250.2 de la misma Ley , según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre).

Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal.

El motivo no puede prosperar. *Motivo 20º*

En el motivo 20º, en el que se alega infracción del artículo 179.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , se aduce que aún cuando se admitiera que la sentencia pudiera realizar una calificación de la conducta que no fue objeto de acusación y que resulta incompatible con la anulación de la sanción impuesta, no concurre el presupuesto de responsabilidad porque se puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de

las obligaciones tributarias, como admite la propia sentencia, cuando afirma: "De ahí que los hechos puedan conformar negocios habituales en el tráfico mercantil y conservan su validez en tanto que no adolecen desde el punto de vista mercantil de ningún defecto aparente".

Decisión de la Sala

El artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria dispone que las acciones u omisiones tipificadas por la ley no dan lugar a responsabilidad tributaria, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Pero dicho precepto, que excluye la culpa en los supuestos que contempla no puede aplicarse, es más, es incompatible con aquellos en los que, como en el presente, el tribunal "a quo" aprecia una decidida conducta dolosa en la realización del entramado negocial simulado. Es decir, no se trata sólo de que la recurrente interviniera activamente en conductas típicas sino de que ésta, además, lo hizo con el propósito y decisión necesarios para disimular la realidad que describe la sentencia de instancia.

Por lo expuesto, se desestima el motivo.

Motivo 21º

En el motivo 21º se alega haberse valorado la prueba según criterios irrazonables o arbitrarios, incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles, en la medida en que se ha sancionado o calificado como infracción dolosa una conducta que no reunía los requisitos para la apreciación de dolo típico sancionable y se ha equiparado automáticamente y sin prueba de cargo a una infracción tributaria sancionable una actividad negocial de carácter mercantil calificada como simulación a los exclusivos efectos de la determinación de las cuotas tributarias derivadas de la misma.

Decisión de la Sala

La simulación relativa es una figura jurídica especialmente compleja, más, incluso, que la simulación absoluta.

En este caso la simulación, por sí misma, no califica peyorativamente a lo simulado, pero resulta ser un procedimiento contrario al ordenamiento jurídico que suprime la presunción de existencia y licitud de la causa (artículo 1276 CC).

El Tribunal Constitucional y este mismo Tribunal ha afirmado con reiteración la validez de la prueba indiciaria, incluso para desvirtuar la presunción de inocencia. Y este medio de probatorio cobra singular relevancia en los supuestos en que se trata de descubrir la verdadera naturaleza de la causa de los negocios realizados, en cuanto requiere averiguar el elemento interno de las relaciones humanas, mantenido, de forma deliberada, oculto o disimulado.

En el presente caso, ya hemos señalado al resolver el motivo Cuarto, que el Tribunal de instancia utilizó válidamente las presunciones judiciales, de acuerdo con las exigencias del artículo 386 LEC .

Pero, además, dicho órgano judicial acudió, sin reparo alguno desde la perspectiva de la lógica y la razonabilidad, a otros medios de prueba y otras presunciones:

-El informe emitido por el despacho Uría & Menéndez, a petición del obligado tributario, en el que se alude a las salvedades formuladas por el auditor en virtud de las cuales no se considera correcto que se reconozca contablemente un fondo de comercio como consecuencia de la fusión ente "2WP Events SL y Dorna Sports, SL (B82043753), ya que la operación previa no puede considerarse como una transmisión jurídica real."

-Los informes emitidos por varias agencias de calificación de riesgo crediticio, cuyos extractos aparecen recogidos en las páginas 31 y siguientes del informe ampliatorio al acta, y de cuyo análisis se desprende que en ellos no existe referencia que permita sustentar la realidad de las operaciones de compraventa, tanto la llevada a cabo en junio de 2003, como la que tuvo lugar en diciembre de 2004, ya que en todos ellos se

concluye que ambas operaciones tienen por objeto "el pago de un dividendo extraordinario a los socios del grupo DORNA" y refinanciar la deuda generada por operaciones anteriores de la misma naturaleza.

-El proceso de búsqueda de financiación, que tampoco es el propio de una operación de compraventa, ya que en ningún caso existe mención al comprador y vendedor como sujetos diferentes con intereses contrapuestos, de donde se deduce que no se trata de que el comprador acuda a las entidades de crédito para financiar la adquisición de participaciones de Dorna Sports, sino que son los socios de esta entidad, los que piden financiación para una operación que les permita seguir manteniendo la titularidad de esas participaciones.

-La estructura de financiación empleada consistente en que Events S.L. no recibe directamente los préstamos de las entidades crediticias sino a través de la entidad Elendur SL, que transforma el crédito bancario recibido a favor de Events con el fin de proporcionar a la entidad fondos propios suficientes para no incurrir en causa de disolución, como consecuencia de las pérdidas que afloran al reconocer las participaciones adquiridas por su valor teórico.

-En cuanto a la compraventa de participaciones llevada a cabo en diciembre de 2004, la Inspección pone de relieve como es una "réplica"-

expresión también utilizada en la sentencia- de la efectuada con anterioridad, de tal forma que la entidad Miralita está controlada por los socios de la adquirida (Dorna Sports SL (B83497461), antes 2WP Events SL), manteniéndose en aquella idénticos porcentajes de participación y sin que en la entidad adquirida se produzca con posterioridad alteración alguna en el órgano de administración.

Se rechaza el motivo

Motivo 22º

En el motivo 22º se alega que la anulación de la sanción determina que no pueda considerarse válidamente iniciado el procedimiento sancionador que concluyó con la sanción.

Se aduce que la anulación de la liquidación de regularización, en lo que respecta a la amortización del fondo de comercio derivado de las operaciones de fusión y absorción, debió determinar la anulación de la sanción y a partir de ello, y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria - "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, no podrán iniciarse respecto de a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiese notificado la correspondientes liquidación o resolución" -, no cabe sino concluir que no puede entenderse válidamente iniciado el procedimiento sancionador.

Decisión de la Sala

El procedimiento sancionador se inició correctamente y la anulación de la sanción en él impuesta no supone lo contrario, sino simplemente que han de eliminarse las circunstancias de ocultación y utilización de medios fraudulentos.

En todo caso, se insiste nuevamente que debe tenerse en cuenta lo que resulta de la decisión que esta Sala adopta respecto del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.

Motivo 23º

En el motivo 23º se sostiene que la anulación de la sanción determina que deba considerarse legalmente concluido o caducado el procedimiento sancionador que finalizó con la sanción anulada, sin posibilidad de iniciar y/o concluir un nuevo procedimiento sancionador ni siquiera de la forma pretendida por la sentencia.

Decisión de la Sala

Sin perjuicio de lo señalado respecto del motivo anterior, indicamos ahora que el procedimiento sancionador concluyó en su día con la resolución del órgano competente (artículo 211 de la Ley General Tributaria), lo cual excluye la caducidad, que es la forma alternativa de terminación y la práctica de una nueva liquidación no es consecuencia de un nuevo procedimiento, sino, en su caso, de la ejecución de la sentencia.

Se insiste en que no existirá un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos, sino, en su momento, cumplimiento de una sentencia .

Igualmente se insiste en que lo anteriormente expuesto se entiende sin perjuicio de lo que decide la Sala en cuanto al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.

El motivo se desestima.

CUARTO.- Al no prosperar ninguno de los motivos alegados procede desestimar el recurso de casación.

QUINTO.- A continuación nos referimos al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, que lo articula con un solo motivo, en el que alega infracción del artículo 191.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Parte el Abogado del Estado, de que apreciada la infracción de dejar ingresar la correspondiente cuota tributaria (artículo 191 de la Ley General Tributaria) y calificada la misma como muy grave por apreciar las circunstancias de ocultación y utilización de medios fraudulentos, la sentencia anula la sanción impuesta por entender que no concurren las agravantes apreciadas por la Administración.

Pues bien, en primer lugar se transcribe el Fundamento de Derecho Vigésimo Sexto de la sentencia recurrida y tras una exposición detallada de lo que supone la simulación negocial se sostiene que las operaciones simuladas aparentemente realizadas "eran ficticias, falsas, no reales meramente aparentes, inveraces, discrepantes con la voluntad de las partes y con causa distinta de los contratos realizados y si las operaciones realizadas fueron falsas, los contratos y documentos en los que se formalizaron reflejaban dichas falsedades, encubrimiento y finalidad de engaño", añadiendo que estos supuestos de simulación se encuadran perfectamente entre los de utilización de medios fraudulentos a que se refiere el artículo 184.3.b) de la Ley General Tributaria , eso es, "empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción".

Se concluye afirmando que "los contribuyentes crearon deliberadamente una apariencia artificial que no se corresponde con la realidad, con la finalidad de engañar a la Hacienda Pública y así, eludir la tributación que les correspondía, lo que supuso el enmascaramiento de los negocios efectivamente realizados , que fueron cubiertos por unos negocios aparentes y no queridos, cuya documentación se encuentra falseada por no corresponder con la realidad." A ello se añade entender que "resultaría aplicable el criterio de calificación de utilización de medios fraudulentos del artículo 184.3 .b) L.G.T ."

Por otra parte, mantiene igualmente el Abogado del Estado que, en cualquier caso, concurre la circunstancia de ocultación, cuya sola apreciación determinaría que la infracción se calificara al menos de grave.

Rechaza el Abogado del Estado la invocación de la Sentencia de esta Sala, de 7 de febrero de 2011- recurso de casación 260/2008 -, porque la misma se dictó con aplicación de la Ley General Tributaria de 1963, en la que la ocultación no se refería al tipo de la infracción, sino que era una agravante de la sanción, por lo que se entendió que no podía tenerse en cuenta aquella tanto para calificar el tipo infractor - dado que la ocultación se encontraría siempre presente en la falta de ingreso- como para agravar la sanción.

En cambio, continúa aduciendo, en la vigente Ley General Tributaria, la ocultación determina la calificación de la infracción (artículo 184.2), de tal forma que si en la comisión de la infracción se utilizan medios fraudulentos la infracción se califica de muy grave y si no se emplean los mismos, pero si ocultación, la sanción se califica de grave y, en otro caso, de leve.

Se aduce igualmente que el concepto de ocultación ha quedado más restringido y detallado, ya que no se considera como tal la presentación de " declaraciones incompletas o inexactas", sino que la Ley se refiere a declaraciones en las que se omiten o falseen hechos u operaciones, renta u otras magnitudes de análoga naturaleza.

SEXTO.- Ante todo, la parte recurrida alega inadmisibilidad del recurso por entender que versa sobre cuestiones de hecho, pero debe rechazarse, pues caso de asistirle la razón la consecuencia sería la desestimación del motivo alegado.

Dicho lo anterior, no puede decirse que concurren en la conducta enjuiciada la circunstancia de utilización de medios fraudulentos, sino tan solo una simulación de causa, que supone la existencia de ocultación, pues la misma permitió esconder bajo la pantalla del realmente celebrado el verdaderamente querido.

La sentencia no niega la existencia de ocultación, pero la elimina, en aplicación de la doctrina sentada en la de esta Sala de 7 Julio 2011 (recurso de casación 260/2008), en la que dijimos que en un supuesto de simulación que llevaba implícita la ocultación no era de aplicación el criterio de graduación previsto en el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria de 1963 .

Ahora bien, la sentencia impugnada no tiene en cuenta que el caso que ahora se nos plantea ha de ser enjuiciado conforme a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria-ténganse en cuenta las fechas de declaración del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006-, en la que la ocultación no es criterio de graduación o si se quiere agravante de la sanción - término que erróneamente emplea la sentencia en la nueva normativa-, sino que, por el contrario, es determinante de la calificación de la infracción, pues la Ley atribuye el carácter de leve, grave o muy grave a la infracción de dejar de ingresar en función de las distintas circunstancias concurrentes.

En efecto, entre las infracciones que tipifica la nueva Ley General Tributaria figura la prevista en el artículo 191.1 que indica que " *Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.* "

Esta infracción, según el mismo precepto puede ser leve, grave o muy grave, por lo que las conductas que supongan una falta de ingreso de la deuda tributaria debida nacen ya desde el principio con uno de los caracteres expresados.

En particular, y por lo que ahora nos interesa, la infracción será leve cuando la base de la sanción sea inferior a 3.000 € o siendo superior a dicha cifra no exista ocultación. En cambio, será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3000 euros y exista ocultación.

Así las cosas, con referencia al presente caso, lo primero que hay que señalar es que la sentencia considera acreditado que la conducta seguida tiene carácter doloso, con lo que queda cumplido el presupuesto del artículo 183,1 de la Ley General Tributaria vigente, en el que se establece que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas por cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta Ley."

Por otro lado, es clara la existencia de ocultación, que va ínsita, para todos los casos y sin excepción alguna, en la simulación de la causa negocial. Y es que, como se dijo la Sentencia de la Sala de lo Penal de este Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002 , "en el caso de la simulación ... se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la Ley".

Por otra parte, en el caso de simulación no resulta posible hablar de interpretación razonable de la norma, porque lo que se pretende con ella es eludir la aplicación de la norma, no interpretarla.

La conclusión no puede ser otra que la de que en el presente caso debe apreciarse la existencia de ocultación y calificar la conducta como infracción tributaria grave, pues también es patente que la base de la sanción excede de 3.000 euros.

Por lo expuesto, se estima parcialmente el motivo.

Finalmente, conviene puntualizar que la estimación parcial del recurso de casación que la Sala decide supone la también anulación parcial de la sentencia de instancia en la parte combatida por la representación procesal de Dorna Sports, S.L., pero no para aceptar su tesis , sino para entender que la sanción procedente es la correspondiente a infracción grave.

SEPTIMO. - La estimación del motivo formulado por el Abogado del Estado conduce a la del recurso de casación, y, en consecuencia, a la anulación de la sentencia en cuanto elimina la circunstancia de ocultación, determinante de que la infracción haya de calificarse de grave.

A su vez, la estimación del recurso de casación obliga, por imperio del artículo 95.2.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , a resolver lo que proceda dentro de los términos en que aparece planteado el debate, y ello debe hacer estimando en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en nombre y representación de la entidad mercantil Dorna Sports, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, en los términos en los que lo hace la sentencia recurrida en casación, salvo en lo que

respecta a la calificación de la infracción, que ha de ser la de grave por la concurrencia de ocultación y ser la base de la sanción superior a 3.000 euros.

OCTAVO. - En el recurso de casación interpuesto por Dorna Sports, S.L se imponen las costas a la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la L.J.C.A ., limita los derechos de la parte recurrida a la cantidad máxima de 8.000 euros.

NOVENO - En el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado no ha lugar a la imposición de costas. Tampoco ha lugar a la imposición de costas en la instancia.

FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1 .- DESESTIMAR el presente recurso de casación número 4044/2014, interpuesto por la mercantil DORNA SPORTS, S.L., representada por D. Manuel Sánchez Puelles González- Carvajal, Procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada de D. Angel García Ruiz, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 23 de octubre de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 443/2011 .

2 .- CONDENAR en costas a DORNA SPORTS, S.L. en el recurso de casación interpuesto por dicha entidad, si bien que con la limitación indicada en el Fundamento de Derecho Octavo.

3 .- ESTIMAR el recurso de casación, número 4044/2014, interpuesto por la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 23 de octubre de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 443/2011 , sentencia que se casa y anula en el extremo en el que anula la circunstancia de cualificación de la infracción consistente en ocultación.

4.- ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso- administrativo interpuesto por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal, en nombre y representación de la entidad mercantil DORNA SPORTS, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, en los términos en los que lo hace la sentencia recurrida en casación, salvo en lo que respecta a la calificación de la infracción que ha de ser la de grave por la concurrencia de ocultación y ser la base de la sanción superior a 3.000 euros.

5 .- NO IMPONER el pago de costas en el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado ni tampoco en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Manuel Vicente Garzón Herrero Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón Juan Gonzalo Martínez Micó

Rafael Fernández Montalvo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don. Rafael Fernández Montalvo, al que se adhiere el Magistrado Excmo. Sr. Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco, en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 4040/2014.

Con el mayor respeto discrepo del criterio de la mayoría en lo que respecta a la estimación del recurso del Abogado del Estado, que, en mi opinión, debió ser desestimado confirmando, por el contrario, la sentencia de instancia, en cuanto consideró indebida la aplicación de circunstancias agravantes en las sanciones impuestas.

En primer lugar, entiendo que, a efectos sancionadores, no procedía calificar la conducta enjuiciada conforme a las previsiones de la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), porque, de acuerdo con su disposición adicional undécima, entró en vigor el 1 de julio de 2004 -salvo el apartado 2 de

la disposición transitoria cuarta, que se refería a la duración de procedimientos sancionadores iniciados antes de dicha fecha-, después, por tanto, del 26 de junio de 2003, en que se habían ya producido actuaciones-compraventa de participaciones sociales y préstamo de financiación- especialmente relevantes en la conducta infractora.

En consecuencia, resultaba plenamente aplicable el criterio, común en el derecho sancionador, consistente en que un elemento del tipo cualificado no puede servir, al mismo tiempo, de circunstancia agravante. Y, en este caso, la ocultación ínsita en el negocio simulado formaba parte del tipo infractor, o, dicho en otros términos, sin la referida ocultación de la causa negocial no podría apreciarse infracción.

En segundo término, soy consciente del cambio que supuso la entrada en vigor de la LGT/2003 para el régimen sancionador, pero, aun así, entiendo que no debió estimarse el recurso del abogado del Estado para apreciar una circunstancia agravante por la ocultación que ya lleva consigo la infracción apreciada en la simulación negocial.

La LGT de 1963, después de reforma realizada por la Ley 10/1985, diferenció dos grandes tipos de infracciones tributarias, y, por tanto dos grandes grupos de conductas infractoras que, en legislación vigente entre 1985 y 2004 se denominaron infracciones simples e infracciones graves.

La distinción se basaba en el tipo de obligación infringida, puesto que, en definitiva, los ilícitos tributarios son incumplimientos de obligaciones tributarias.

Y, en definitiva, las infracciones graves suponían un perjuicio económico presente o futuro para la Hacienda Pública, mientras que las infracciones simples suponían, más bien la infracción de deberes de carácter formal.

La clásica dicotomía a que se ha hecho referencia, se abandona por la LGT de 2003 que distingue infracciones leves, graves y muy graves. Y, en términos muy simplificados, puede decirse que las infracciones se califican como graves en caso de ocultación y como muy graves en caso de empleo fraudulentos.

Ahora bien, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia de esta Sala han rechazado un sistema de responsabilidad objetiva y han exigido la culpabilidad como elemento constitutivo de cualquier infracción tributaria. En este sentido, es un referente obligado, aunque no único, la STC 76/1990, de 26 de abril que señala: "No existe, por tanto un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77 [se refería a la LGT de 1963, en la redacción dada por la Ley 10/1985] sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve y simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente [...]".

Pues bien, frente al criterio mayoritario que expresa la sentencia, en el que, al parecer, el único dato relevante en las infracciones tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 para pasar de la calificación de leve a la de grave está en la cuantía de la base de la sanción (3.000 €), entiendo que no es posible caer en el automatismo de aplicar la ocultación como criterio de graduación de la sanción. A mi entender, es necesario para apreciar dicha circunstancia un plus respecto de la definición de los tipos en los que la misma opera. En otros términos, la circunstancia que provoca una cualificación más gravosa de las infracciones han de encontrar su justificación en el principio de culpabilidad, esto es, debe suponer la presencia de una culpabilidad superior a la normal- a la que justifica la infracción en grado leve- en el obligado tributario.

En definitiva, como puede apreciarse en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia, ha de rechazarse, para agravar las sanciones, una aplicación automática o cuasi automática de la ocultación que supondría una reduplicación inadmisibles del tipo de la infracción tributaria convirtiendo cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso en una conducta agravada.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

Voto particular que formula el Magistrado Excelentísimo Señor Don Emilio Frías Ponce en relación con la sentencia recaída en el recurso de casación 3908/2013.

Con todo el respeto que me merece el criterio de la mayoría, me veo obligado a discrepar de la calificación que se da a la operación de adquisición de las participaciones sociales de Dorna Sports, S.L, por Miralita, S.L, realizada el 1 de diciembre de 2004.

Antes de señalar las razones por las que, a mi parecer, la operación no puede calificarse como simulada, conviene recordar lo que constituye la simulación y su diferencia con el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Dicha Ley no define la simulación simplemente la regula, limitándose a indicar cuáles son sus efectos en materia tributaria en su artículo 16, al señalar que "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".

No obstante se vienen considerando, como elementos esenciales de la simulación los siguientes:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

En definitiva, la simulación se presenta como una divergencia entre lo realizado y lo manifestado, conllevando una ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada, siendo la simulación relativa una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley.

En cambio, y como el Tribunal Constitucional declaró en la sentencia 120/2005, de 10 de mayo "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 diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro 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, o 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 que calificar, per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, es simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada << norma de cobertura>> o dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal".

Sentado lo anterior, se aprecia en cuanto a la calificación de la operación que la Sala de instancia se atuvo a lo declarado por la Sección Cuarta en las sentencias de 16 de octubre de 2013 (3 sentencias) y 22 de enero de 2014 (4 sentencias), en las que, además de reconocer que la operación controvertida se corresponde, en principio, con lo que en el ámbito mercantil se denominaría "compra apalancada o "Leveraged Buy- Out" (LBO), y que este tipo de operaciones son frecuentes y válidas desde el punto de vista mercantil, mantuvo que también se vienen utilizando con la finalidad de "financiar grandes pagos de rentabilidades mediante el mecanismo de la recapitalización de dividendos o "recaps", que consiste en que una entidad de

capital riesgo obtiene una rentabilidad a su inversión sin necesidad de desprenderse de ella", confirmando, al final, el criterio de la Inspección de que estas operaciones se instrumentan sobre la base de complejas estructuras de financiación y negocios jurídicos simulados en los que se persigue crear la apariencia de que existe una transmisión real de participaciones con el fin de obtener una ilícita reducción de la carga fiscal, tanto en sede de la sociedad como en la tributación de los socios y accionistas, así como proceder al reparto de rentas a los socios/accionistas, eludiendo las normas mercantiles que limitan la distribución de beneficios y la existencia de una capitalización mínima.

Por su parte, la mayoría de esta Sala, al confirmar la sentencia de instancia, se atiene a que la calificación de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que el Tribunal deba intervenir, salvo que, al desarrollarla incurran en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en el caso, a su parecer.

Sin embargo, no cabe olvidar que se articularon motivos suficientes que permitían adentrarse en el conjunto de la operación realizada, con solicitud de integración de hechos que debidamente considerados impedían apreciar la existencia de simulación, al no existir la ocultación fáctica propia de esta figura, pues el negocio de compraventa de las participaciones sociales se realizó, habiendo utilizado las partes formas jurídicas habituales en el sector de capital riesgo.

Así lo reconoció el Ministerio Fiscal en el informe que emitió para acordar el archivo, discrepando del criterio de la Agencia tributaria de entender delictivas las acciones por haber sido diseñadas con la finalidad de que los rendimientos de capital obtenido tributasen como ganancias patrimoniales en lugar de hacerlo como retribuciones por la participación de fondos propios, al señalar, en relación con la compañía no residente CVC Capital Partners, "que existe una verdadera voluntad por parte del fondo de capital riesgo (participe mayoritario al poseer el 75% del capital social de cada una de las sociedades implicadas) de obtener anticipadamente la rentabilidad correspondiente a la inversión efectuada con anterioridad y, por el contrario, no se aprecia intencionalidad defraudatoria mediante la elusión de tributos, sin que ello signifique que no fuera concedora de las ventajas fiscales que también proporcionaba el sistema diseñado>>.

También, el propio Tribunal de instancia aceptó la utilización por este tipo de compañías de las denominadas recapitalizaciones apalancadas como modo de anticipar el valor de una plusvalía futura y repartirla entre los socios, percibiendo unas rentabilidades distintas de los dividendos y al margen de la normativa que regula la distribución de los mismos.

En esta situación, no puedo compartir la calificación dada a la operación, máxime cuando los indicios de los que partió la Inspección eran manifiestamente insuficientes para poder deducir que se creó la apariencia de un negocio de compraventa para encubrir una retribución derivada de la condición de socio. Por el contrario parecen más propios para llevarnos, en su caso, a la figura de fraude de ley.

Por otra parte, a la hora de calificar el negocio jurídico es obvio que la Inspección no tuvo en cuenta circunstancias que impedían negar la realidad de la operación realizada, y menos calificarla como simulada.

En primer lugar, que el socio mayoritario, tanto en la sociedad adquirente como en la sociedad adquirida, con un porcentaje de 74,25%, a través de una sociedad instrumental, era la entidad luxemburguesa de capital riesgo CVC Capital Partners, que tenía la posibilidad y capacidad de imponer a los demás socios la compraventa, que respondía a una práctica que era habitual en las entidades de capital riesgo.

En segundo lugar, que las rentas obtenidas por la adquisición de participaciones sociales efectuada, bien como ganancias patrimoniales, bien como retribuciones derivadas de la participación en fondos propios, no tenían relevancia tributaria alguna en España, para el socio mayoritario, al tener la residencia en Luxemburgo, ostentando una participación en la sociedad residente en España superior al 25 %, con la consiguiente aplicación 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.

Así, sí se consideraba que eran dividendos, estaban exentos en aplicación del art. 14.1 h) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del IRNR, y si eran ganancias patrimoniales también estaban exentas del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, por aplicación del art. 13.4 del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anexo.

En tercer lugar, que en la operación intervinieron entidades financieras, que aceptaron el precio satisfecho y asumieron el riesgo, siendo terceros ajenos a las entidades implicadas.

Finalmente, tampoco la calificación de una operación puede basarse, en principio, en la finalidad perseguida por los socios, pues un móvil de ahorro fiscal no implica falsedad alguna ni permite concluir que la operación no se realizase.

En estas circunstancias resulta imposible asumir que los socios de manera consciente y de común acuerdo crearon la apariencia del negocio de compraventa que era distinto de aquel que realmente se llevó a cabo, todo ello para permitir que los socios personas físicas, que eran minoritarios, encubrieran repartos de utilidades sociales, ante la diferencia de tributación con respecto a las plusvalías; para que Ballota, VC, socio no residente en España, se beneficiase de la exención de tributación prevista para las ganancias patrimoniales, tanto en el Convenio de doble imposición entre España y los Países Bajos, como en la regulación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes; y para evitar que la sociedad adquirente realizara retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

En definitiva, en mi opinión, no hubo, por todas las anteriores circunstancias, falseamiento o mera apariencia de compraventa de participaciones. Todo lo más una estratagema tendente a la reducción de la carga tributaria, utilizando la compraventa, que da lugar a ganancias patrimoniales, para retribuir a los socios por las plusvalías latentes, evitando así que tributasen como retribuciones derivadas de la participación en fondos propios.

Por tanto, a lo sumo, por los indicios apreciados por la Inspección, sólo podía realizarse, a través de un expediente de conflicto en la aplicación de la norma, art. 15 de la Ley General Tributaria, una recalificación de la operación, si se consideraba que la finalidad última de la operación fue aprovecharse del tratamiento fiscal que la ley prevé para las ganancias de capital o la obtención de beneficios fiscales para la sociedad adquirente por la deducción de gastos financieros derivados del préstamo concertado.

Por todo lo expuesto, a mi parecer, la Sala no debió confirmar la calificación de simulación y, por tanto, el recurso debió haberse estimado, con anulación de la liquidación y de la sanción.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el magistrado don Joaquín Huelin Martínez de Velasco, a la sentencia dictada el 24 de febrero de 2016, en los recursos de casación que, tramitados con el número 4044/2014, han sido interpuestos por Dorna Sports, S.L., y la Administración General del Estado contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 23 de octubre de 2014, en el recurso 443/2011.

ÚNICO.- Doy por reproducidos y me remito a los razonamientos plasmados en el voto particular que he formulado a la sentencia dictada en el día de hoy en el recurso de casación 948/2014.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.