



Roj: STS 615/2016 - ECLI:ES:TS:2016:615
Id Cendoj: 28079130022016100062
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3819/2013
Nº de Resolución: 414/2016
Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo **Contencioso-Administrativo**

Sección: SEGUNDA

S E N T E N C I A

Sentencia Nº: 414/2016

Fecha de Sentencia: 24/02/2016

RECURSO CASACION Recurso Núm.: 3819 / 2013

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria Parcial

Votación: 02/02/2016

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCIÓN 4

Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó **Secretaría de Sala :** Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo **Escrito por:** MHM

Nota:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: Hecho imponible: importes recibidos por la enajenación de participaciones de una entidad a otra sociedad, participada por los mismos socios, financiándose la adquisición mediante un préstamo (adquisición apalancada): examen de la operación: simulación existente: apariencia de una compraventa de acciones que encubre la distribución de una retribución por la participación en los fondos propios de la entidad, para

la que se pretende obtener ventajas fiscales: calificación como rendimientos del capital mobiliario, procedente; reducción por periodo de generación impropia, al no haber transcurrido más de dos años desde la adquisición de las participaciones transmitidas.

RECURSO CASACION Num.: 3819/2013

Votación: 02/02/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Juan Gonzalo Martínez Micó

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

S E N T E N C I A 414/2016

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 Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. 3819/2013 interpuesto por D. Fabio y D^a María Cristina , representados por el procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal y bajo la dirección técnica del Letrado D. Guillermo G. Ruiz Zapatero, y por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada con fecha 16 de octubre de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional en el recurso 1043/2011 relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004.

Interviene como parte recurrida la Administración General del Estado en el recurso interpuesto por los Sres. Fabio y María Cristina y éstos mismos en el recurso promovido por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- D. Fabio y Da. María Cristina fueron 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) con número NUM000 , extendida el 25 de mayo de 2010 relativa al concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, IRPF del período 2004.

En el Acta incoada se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

1. Que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron mediante comunicación notificada con fecha de 3 de abril de 2009. A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones del artículo 150 de la LGT , se han de destacar que se ha producido un período de interrupción justificada de 238 días como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (desde el 26 de junio de 2009 hasta el 19 de febrero de 2010).

2. Las actuaciones inspectoras tuvieron alcance general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT . En el periodo D. Fabio y su cónyuge presentaron declaración en su modalidad de tributación conjunta. En este sentido se señala que los órganos de gestión tributaria iniciaron un procedimiento de verificación de datos que finalizó con la práctica de una liquidación provisional en la que se regulariza lo siguiente:

--Incremento de la base imponible declarada en el importe de los rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y sujetos a retención o ingreso a cuenta, que no habían sido declarados o lo fueron de manera incorrecta.

--Errores aritméticos o diferencias de cálculo detectados en determinadas partidas de la declaración.

--Retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos de capital mobiliario declarados, incorrectos.

Los obligados tributarios no recurrieron la liquidación practicada por los órganos de Gestión Tributaria. Como consecuencia de este procedimiento de verificación de datos, se inició procedimiento sancionador que concluyó con la imposición de la correspondiente sanción.

3. Inspección de los Tributos pone de manifiesto una serie de operaciones de reorganización que afectaron a entidades de las que era socio D. Fabio , y que se pueden resumir del siguiente modo:

--DORNA SPORTS S.L. 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 S.L. En virtud de esta adquisición, 2WP EVENTS S.L. se convirtió en la sociedad dominante del grupo fiscal 182/04.

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

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

4. La actividad desarrollada por el Grupo Dorna era la de "Servicios de publicidad, relaciones públicas" clasificada en el Epígrafe núm. 844 del IAE.

5. 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. Fabio y O. Virgilio, 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 (20.718 participaciones).

6. Con fecha de 26 de junio de 2003 2WP EVENTS S.L. adquiere el 100% de las participaciones de DORNA SPORTS S.L. por un precio de 53.102.655,16 euros.

La entidad 2WP EVENTS S.L., 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 S.L., que poseía el 100% de las participaciones de Dorna Sports S.L. (883497461), 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. Fabio y D. Virgilio, 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%.

Por lo que respecta a D. Fabio, en el momento de la venta era titular del 12% del capital social de DORNA SPORTS S.L. y percibió un total de 6.372.385,27 euros por la venta de sus participaciones. En su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2003 el Sr. Fabio declaró parte de dichas rentas (el componente fijo que suma 5.854.155,63 euros) como ganancia patrimonial generada en un periodo de tiempo superior a un año; no obstante, no incluyó en su autoliquidación el resto del precio de venta (el componente variable que ascendió a 518.229,64 euros) que fue abonado con fecha de 5 de abril de 2004; recordemos que resultaba exigible a partir del 21 de marzo de 2004.

Asimismo, la Inspección de los Tributos pone de relieve que 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.

7. 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 SOCIÉTÉ GÉNÉRALE S.A. y como prestatario: DORNA SPORTS S.L. y ELENDUR S.L.

Esta última entidad, ELENDUR S.L., fue constituida con fecha de 16 de diciembre de 2002 y en el momento de formalizar el préstamo estaba controlada al 100% por la sociedad luxemburguesa Dorna Holding SARL. Con fecha de 26 de junio de 2003 ELENDUR S.L. 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.

En torno a los riesgos que asume Elendur S.L. por el préstamo recibido, la Inspección de los Tributos pone de manifiesto 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 frente a las entidades crediticias.

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

8. Con fecha de 23 de octubre de 2003 2WP EVENTS S.L. absorbió a DORNA SPORTS S.L., otorgándose escritura de fusión el día 1 de diciembre de 2003. Tras esta fusión impropia (recordemos, que el 26 de junio de 2003 2WP EVENTS S.L. había adquirido el 100% de las participaciones de DORNA SPORTS S.L.) la absorbente cambió su razón social, pasando a denominarse como la absorbida DORNA SPORTS S.L.

9. Con fecha de 1 de diciembre de 2004 se produce otra transmisión de participaciones de DORNA que es un una réplica de la transmisión efectuada en junio de 2003.

En efecto, los socios de 2WP EVENTS S.L. (denominada tras la fusión impropia DORNA SPORTS S.L.) venden a la entidad MIRALITA S.L. el 99,815% de sus participaciones sociales por un importe de 105.802.302,96 euros. El precio por participación se fijó en 147,22 euros. Sobre el 0,185% restante, que estaba en manos del obligado tributario y de D. Virgilio , se acordó una opción de compra que finalmente se ejercitó en 2005.

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.; en concreto, la composición del capital social de MIRALITA S.L. presenta 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. Fabio y su esposa, un porcentaje del 11,88%. Es decir, D. Fabio poseía en MIRALITA (a través de MODUS FACIENDI) el mismo porcentaje de participación que el ostentado en DORNA SPORTS S.L.

--HONORIS GRATIA, SL, sociedad de nueva creación propiedad de D. Virgilio y su esposa, un porcentaje del 6,435%. Es decir, D. Virgilio poseía en MIRALITA (a través de HONORIS GRATIA) 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.

10. D. Fabio transmitió a MIRALITA. SL, con fecha de 1 de diciembre de 2004, 84.672 participaciones sociales de Doma (antes 2WP EVENTS. SL) por un precio de venta de 12.465.411,84 euros; el coste de estas participaciones sociales que fueron suscritas en junio de 2003 era de 8.467,20 euros.

En su autoliquidación del IRPF D. Fabio declaró las rentas obtenidas (2.465.411,84 euros) como ganancia patrimonial generada en un periodo superior a 1 año. 11. Esta operación de compraventa se financió con otro préstamo sindicado formalizado el 24 de noviembre de 2004, en el que como prestamistas figuraban un grupo de entidades bancarias coordinadas por la SOCIÉTÉ 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.).

Con fecha de 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 S.L., y a cancelar otro préstamo que DORNA tenía con Société Générale.

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.

12. 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 llevadas a cabo por el Grupo DORNA en los ejercicios 2003, 2004, 2005, 2006. En base a este Informe se interpuso por parte de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes una denuncia ante el Juzgado de Instrucción por presuntos Delitos contra la Hacienda Pública, quedando las actuaciones correspondientes a dichos períodos 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 Adjunto Ejecutivo de la AEAT de Madrid, que se procede al archivo de la denuncia presentada ante esta fiscalía por la comisión de un posible delito contra la Hacienda Pública, al no considerarse que existan motivos para su persecución penal. Asimismo, con fecha 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.

13. La Inspección de los Tributos considera que todas las cantidades percibidas por D. Fabio en 2004 (tanto los 518.229,64 euros procedentes de la transmisión efectuada en junio de 2003 como los 12.465.411,84 euros percibidos en diciembre de 2004) tienen la consideración de rendimiento de capital mobiliario (art. 23.1 a) 4º del RDL 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, en adelante TRLIRPF), y han de ser imputadas a dicho periodo impositivo de acuerdo con el criterio de exigibilidad establecido en el artículo 14 del TRLIRPF.

Se señala que los rendimientos de capital mobiliario proceden de unas participaciones sociales cuya titularidad corresponde a D. Fabio y que el régimen económico del matrimonio es el de separación de bienes; por ello, lo que procede es considerar como rentas de capital mobiliario las obtenidas tan sólo por D. Fabio . Es decir, la Inspección de los Tributos considera que las sucesivas transmisiones de las participaciones (en junio de 2003, en diciembre de 2004 y posteriormente en octubre de 2005) 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; los denominados "dividendos recaps", esto es, una distribución de "dividendos" financiada con un incremento en el nivel de endeudamiento de la sociedad que los distribuye.

De este modo, se obtiene una minoración de la carga tributaria derivada de la tributación en sede de los socios personas físicas residentes, 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. En sede de los socios no residentes, la calificación de las rentas como ganancias de patrimonio permitió a las partes no tributar en España por aplicación de los Convenios de Doble Imposición aplicables.

Luego, 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, financiada con los préstamos obtenidos para la adquisición de participaciones sociales, dado que se han destinado a proporcionar una retribución de los fondos propios.

14. Por su parte, la Inspección de los Tributos señala que para determinar la cuota dejada de ingresar, no se han tenido en cuenta las retenciones no practicadas por las sociedades que han satisfecho los rentas de capital ahora regularizadas (DORNA SPORTS S.L. y MIRALITA S.L.), dado que en las propuestas de regularización formuladas a estas entidades no se determinó cuota a ingresar en concepto de las retenciones no practicadas sobre estas rentas, a fin de evitar cualquier supuesto de sobreimposición que pudiera producirse como consecuencia del procedimiento inspector seguido respecto de D. Fabio para la regularización de las rentas obtenidas en estas operaciones.

En concreto, el pago realizado por DORNA SPORTS S.L. por importe de 518.229,64 euros fue regularizado mediante el acta A02- NUM001 , regularización que ha sido confirmada mediante acuerdo de liquidación dictado el 22 de marzo de 2010; y el pago realizado por MIRALITA S.L. por importe de 12.465.411,84 euros se ha regularizado mediante el acta A02- NUM002 , también confirmada en este extremo por el correspondiente acuerdo de liquidación.

SEGUNDO.- Emitido por el actuario los preceptivos informes ampliatorios, fundamentando las propuestas de liquidación contenidas en las actas, y de conformidad con el artículo 157.3 de la LGT , se comunicó al obligado tributario su derecho a presentar alegaciones en los 15 días siguientes a la fecha de las actas.

TERCERO.- Con fecha de 9 de julio de 2010 el Jefe de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de Liquidación, confirmando la propuesta contenida en el acta de referencia.

La liquidación con carácter provisional fue la siguiente:

CUOTA

INTERESES DE DEMORA

DEUDA A INGRESAR

3.974.096,97 EUROS

1.164.818,71 EUROS

5.138.915,68 EUROS

La liquidación se notificó al obligado tributario el día 13 de julio de 2010.

CUARTO-. Disconforme con el Acuerdo de liquidación, en fecha de 2 de agosto de 2010, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa al Tribunal Económico-Administrativo Central referenciada con el número NUM003 , al amparo del artículo 235 de la Ley 58/2003 .

QUINTO-. Con fecha de 6 de octubre de 2010 se comunicó al obligado tributario el inicio del expediente sancionador por infracción tributaria en relación con los hechos regularizados en el Acta de disconformidad a la que se asocia.

En la propuesta de imposición de sanción formulada por el Instructor se entiende cometida la infracción consistente en dejar de ingresar que se encuentra tipificada en el artículo 191 de la LGT .

Con fecha de 28 de febrero de 2011 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de imposición de sanción modificando la sanción propuesta, al señalar que para determinar la base de la sanción (que vendría dada por la suma de las cuotas liquidadas por gestión e inspección: 23.086,34 + 3.974.096,97) se ha de tener en cuenta que la referida "cuota

del acta" se ha calculado sin deducir de la misma las retenciones a cuenta no practicadas, pero que dichas retenciones que asciende a 1.947.546,23 euros (y que no se han liquidado ni exigido ni a DORNA SPORTS S.L. ni a MIRALITA S.L.) sí se han sancionado en sede de dichas entidades pagadoras por la infracción consistente en dejar de ingresar Retenciones/Ingresos a cuenta de Rendimientos de Capital Mobiliario. En consecuencia, en el presente expediente sancionador se ha de tomar como base de la sanción la cuota total liquidada a D. Fabio menos el importe de las retenciones dejadas de ingresar que han sido sancionadas en sede de DORNA SPORTS S.L. y MIRALITA S.L., a fin de no duplicar el importe de la sanción; la base de la sanción asciende a 2.026.550,74 euros.

Asimismo se señala que la infracción se califica como muy grave y que se aplica el criterio de graduación del artículo 187.1

b) de la LGT ("Perjuicios económicos para la Hacienda Pública") en un porcentaje del 15%.

La sanción impuesta asciende a 2.345.539,47 euros, y fue notificada al obligado tributario el día 1 de marzo de 2011.

SEXTO.- Frente al Acuerdo de imposición de sanción, el interesado promovió, en fecha de 30 de marzo de 2011, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, referenciada con el núm. 2604/11, al amparo de lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 235 de la LGT . Puesto de manifiesto el expediente, el interesado presentó escrito de alegaciones.

SÉPTIMO.-El Abogado del Estado-Secretario del TEAC acordó acumular las reclamaciones núms. RG. NUM003 y RG NUM004 al concurrir los requisitos del artículo 230.1.c) de la LGT .

El 18 de octubre de 2011 el TEAC dictó resolución acordando desestimar las reclamaciones formuladas y confirmar los acuerdos impugnados.

OCTAVO.- Con fecha 1 de diciembre de 2011 fue presentado en la Audiencia Nacional escrito por el procurador de los Sres. Fabio y María Cristina , interponiendo recurso contencioso administrativo frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 18 de octubre de 2011 (RG 4361/10 y 2604/11), que desestimó las reclamaciones interpuestas frente al acuerdo de liquidación de 9 de julio de 2010, por el concepto IRPF 2004, con una cuota a ingresar de 3.974.096,97 €, y el acuerdo sancionador de 18 de febrero de 2011 cuya cuantía asciende a 5.138.915,68 € en cuya virtud se impuso a los recurrentes una sanción muy grave (art. 191.4 LGT), concurriendo ocultación y empleo de medios fraudulentos (art. 184.2 y 184.3 LGT).

El recurso fue turnado a la Sección Cuarta y resuelto en sentencia de 16 de octubre de 2013 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: " **FALLAMOS** : Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo promovido por D. Fabio y D^a María Cristina , representados por el procurador D. Manuel Sánchez Puelles González Carvajal y defendidos por el letrado D. Guillermo Ruiz Zapatero, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 18 de octubre de 2011 (RG 4361/10 y 2604/11), por no ser

conforme a derecho.- Y en su lugar se anula en parte dicha resolución, en el sentido de entender que la liquidación es definitiva, en lugar de provisional, confirmando en todo lo demás la liquidación. Se anula la sanción impuesta, por no ser conforme a derecho la agravación por ocultación y empleo de medios fraudulentos, quedando degradada la sanción a leve, que se confirma.- Sin pronunciamiento sobre las costas causadas".

NOVENO.- Contra la citada sentencia la representación procesal de los Sres. Fabio y María Cristina preparó ante el Tribunal "a quo" recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 2 de febrero de 2016 para la votación y fallo de este recurso, habiéndose continuado la deliberación hasta el día 23 de febrero de 2016.

DÉCIMO.- Los recurrentes Sres. Fabio y María Cristina invocaron los siguientes motivos de casación:

1º) Al amparo del artículo 88.1.c) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, del artículo 24 de la Constitución Española y de los artículos 219 y 221 de la Ley 6/1985 Orgánica del Poder Judicial y 99.2 de la Ley 112000 de Enjuiciamiento Civil, al haberse dictado la sentencia recurrida con abstención del Presidente de la Sección y haber acordado el Auto de la Sala dicha abstención promovida por el Presidente de la Sección sin citar ni aplicar ninguna causa legal concreta de abstención.

2º) Al amparo del artículo 88.1.c) de la LJ .

Por infracción de las normas reguladoras de la sentencia constitutiva de incongruencia omisiva, y de la jurisprudencia sobre la misma, por haber dejado sin contestar las pretensiones sometidas a su consideración en cuanto a la equiparación automática por los actos recurridos de la previa calificación como simulación tributaria a la comisión de una infracción tributaria.

3º) Al amparo del artículo 88.1.c) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 33 de la Ley 29/1998 y de la jurisprudencia sobre los mismos con indefensión de la recurrente.

4º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de los artículos 24 de la Constitución Española y 105.1 de la Ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre los mismos como consecuencia de la falta de consideración y valoración de la prueba pericial practicada.

5º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de los artículos 24 de la Constitución Española , 106.1 de la Ley 58/2003 y 348 de la Ley 1/2000 y de la jurisprudencia sobre los mismos por no haber valorado los dictámenes periciales o haberlos valorado según criterios irrazonables o arbitrarios incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles.

6º) Al amparo del artículo 88.1 d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de los artículos 24 de la Constitución Española , 106.1 de la Ley 58/2003 y 376 de la Ley 1/2000 y de la jurisprudencia sobre los mismos por haber valorado las declaraciones de los actuarios según criterios irrazonables o arbitrarios incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles.

7º) Al amparo del artículo 88.1 d) y 88.3 de la LJ .

Por infracción del artículo 108 de la Ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre el mismo en cuanto a la prueba por presunciones.

8º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder judicial .

Por la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la cuota objeto de sanción (art. 66 de la Ley 58/2013), infracción del artículo 25 de la Constitución Española e inconstitucionalidad de los artículos 68.6 y 150.4 de la Ley 58/2003 por considerar como un supuesto de interrupción y/o suspensión justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, sin límite temporal alguno, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente que dictó Auto de sobreseimiento firme.

9º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 117.4 de la Constitución Española , del artículo 71.1.a) de la Ley 29/1998 y de los artículos 26.5 y 101 y 148.3 de la Ley 58/2013 al anular la Sentencia recurrida la liquidación provisional dictada pero subsanar dicha anulación en el Fallo en el sentido de entender que la liquidación es definitiva.

10º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Por infracción del artículo 117.4 de la Constitución Española y de los artículos 33.1 , 70.2 , 100.7 y 103 de la Ley 29/1998 , así como de la jurisprudencia sobre los mismos.

11º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ .

Por infracción de los artículos 26 y 150.3 y 5 la Ley 58/2003 y de la función compensatoria de los intereses de demora por haberse exigido intereses de demora por el plazo temporal transcurrido con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración de las 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.

12º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por la infracción del artículo 66 de la Ley 58/2003 y del artículo 14 y d) del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por gravar en el ejercicio 2004 el importe percibido por los recurrentes como consecuencia de la venta de participaciones sociales que tuvo lugar el 26 de junio de 2003 (ejercicio no comprobado y prescrito), con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

13º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por la infracción de los artículos 12 y 13 de la Ley 58/2003 por confirmar la exigibilidad del Impuesto en concepto de utilidad o rendimiento de capital mobiliario a pesar de que dicha calificación es incompatible con la naturaleza jurídica del negocio realizado, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

14º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por la infracción del artículo 45 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades , y de la jurisprudencia sobre los mismos, por haberse inaplicado las reglas de valoración de la operación vinculada regularizada, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

15º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por infracción de los artículos 31 y 45 del Texto Refundido del IRPF , y de la jurisprudencia sobre los mismos, por considerar que no existió ganancia patrimonial en la transmisión por compraventa de participaciones sociales y exigir una específica justificación económica de dichas compraventas no establecida legalmente, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

16º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por infracción del artículo 16 de la Ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre el mismo, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

17º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por infracción de los artículos 15 , 43.1.g) y h) y 159 de la Ley 58/2003 , y de la jurisprudencia sobre los mismos, al reiterar la Sentencia recurrida el contenido de la liquidación anulada y la existencia de ilicitud prescindiendo del velo societario sin que exista confusión de esferas jurídicas y patrimoniales y considerando que los negocios regularizados (compraventas) son artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y aplicando en su lugar la norma que hubiera correspondido a los negocios usuales o propios (utilidades o dividendos satisfechos a los socios), sin haber seguido el procedimiento legalmente

establecido para ello e imponiendo una sanción excluida por el artículo 15; con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

18º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por infracción del artículo 23.1 del Texto Refundido del IRPF sobre rendimientos de capital mobiliario y de la jurisprudencia sobre el mismo, al gravar como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio de la pagadora, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

19º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ .

Por infracción del artículo 23.1 del Texto Refundido del IRPF sobre rendimientos de capital mobiliario de los artículos 8 y 36 de la Ley 58/2003 , y de la jurisprudencia sobre los mismos, al gravar como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación obtenida por quien no es socio de la entidad ni sujeto pasivo del mismo, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

20º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ .

Por infracción del artículo 14 de la Ley 58/2003 sobre prohibición de la analogía y de la jurisprudencia sobre el mismo, al considerar sujeta a retención como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio de la pagadora.

21º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ .

Por infracción de los artículos 8 , 14 y 36 de la Ley 58/2003 sobre prohibición de la analogía, y de la jurisprudencia sobre los mismos, al gravar como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación obtenida por quien no es socio de la entidad ni puede ser sujeto pasivo por la obtención de la misma.

22º) Al amparo del artículo 88.1 d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de los artículos 15.1 y 24.1 del Texto Refundido del IRPF , del artículo 14 de la Constitución Española , y de la jurisprudencia sobre los mismos, al gravar como rendimiento de capital mobiliario el importe del rendimiento bruto sin deducción del coste de adquisición de las participaciones a las que se atribuye el mismo y no el rendimiento neto o renta disponible del contribuyente, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

23º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del principio de buena fe, del artículo 24.3 del Texto Refundido del IRPF , del artículo 14 de la Constitución Española , y de la jurisprudencia sobre los mismos, al gravar como rendimiento de capital mobiliario sin reducción del 40% un rendimiento al que los acuerdos asignan un periodo de generación superior a dos años, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

24º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de la libre circulación de capitales (art. 63

TFUE), de los artículos 1.2, 4 y 5 de la Directiva 90/143/ CE de 23 de julio (le 1990 y del derecho de la recurrente a la aplicación del Derecho de la Unión (art. 51 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) al 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.

25º) Al amparo del artículo 88.1 d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial . Por infracción de los artículos 24 , 25 y 31.3 de la Constitución Española , de los artículos 17 y 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, del artículo 7 y del artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales por exigirse, en otro caso, un tributo y una sanción que no pueden considerarse previsibles ni prestablecidos en la Ley,

sino que derivan exclusivamente de un acto administrativo singular cuyo contenido no es reconducible a una determinación legal y que además fue anulado por razones formales.

26º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.1.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 117.4 de la Constitución Española , de los artículos 33 y 71.1.a) de la Ley 29/1998 y de los artículos 26.5. 101 y 148.3 de la Ley 58/2003 al contener el Fallo de la Sentencia recurrida una anulación en parte de los actos recurridos y de la sanción impuesta cuando debería haber declarado la anulación total de los mismos por no existir ninguna parte de la liquidación provisional y sanción anuladas que pudiera mantenerse a pesar del pronunciamiento anulatorio y de los hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

27º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 24 de la CE , de la certeza en materia sancionatoria y del principio acusatorio, y de la jurisprudencia sobre los mismos, por contener el Fallo de la sentencia parcialmente estimatoria un pronunciamiento de condena por una infracción no precisada, que no fue objeto de imputación y distinta de la que fue objeto de imputación.

28º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4. de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por la infracción del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25 CE) y por inaplicación de las reglas del artículo 132.2 del Código Penal y de la jurisprudencia sobre los mismos, en el cómputo a efectos de prescripción del plazo.

29º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del deber de abstención del artículo 28.2.d) del Ley 30/1992 , así como del derecho a un "juez imparcial" y a la presunción de inocencia (art. 24 CE y artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales), y de la jurisprudencia sobre los mismos, al haber elaborado la propuesta de sanción impuesta el mismo funcionario que emitió el Informe de delito remitido a la jurisdicción penal.

30º) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 24 de la CE y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y de la jurisprudencia sobre el mismo contenida, entre otras, en la STEDH de 19 de junio de 2009 en el asunto "Ruotsalainen v. Finlandia.

31º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ .

Por infracción del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre el mismo, dado que cualquier posible acción considerada tipificada como infracción no puede dar lugar a responsabilidad cuando la autoliquidación supuestamente omitida deriva de los términos y calificación del negocio mercantil considerado usual y válido.

32º) Al amparo del artículo 88.1 d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 183.1 de la Ley 58/2003 y del artículo 25 de la CE y de la jurisprudencia sobre los mismos al haberse sancionado o calificado como una infracción dolosa una conducta que no reunía los requisitos para la apreciación de dolo típico sancionable.

33º) Al amparo del artículo 88.1 d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción de los artículos 16 y 191 de la Ley 58/2003 , de los artículos 14 y 25 de la Constitución Española y de la jurisprudencia sobre los mismos, al haberse equiparado automáticamente a una infracción tributaria sancionable una válida actividad comercial de carácter mercantil calificada como simulación a los exclusivos efectos de la determinación de las cuotas tributarias derivadas de la misma.

34º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 209 de la Ley 58/2003 como consecuencia de que la obligada anulación de la liquidación que da lugar a la sanción determina que no pueda considerarse válidamente iniciado el procedimiento sancionador que concluyó con la sanción.

35º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJ y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

Por infracción del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 211 de la Ley 58/2003 como consecuencia de que la anulación de la sanción determina que deba considerarse legalmente concluido o caducado el procedimiento sancionador que concluyó con la sanción anulada, sin posibilidad de iniciar y/o concluir un nuevo procedimiento sancionador, ni siquiera en la forma pretendida por el Fallo de la sentencia.

UNDÉCIMO.- El Abogado del Estado formula un único motivo de casación que articula al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción del artículo 191.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por el que se impuso a los recurrentes una sanción de 5.138.915,68 euros, por infracción tributaria muy grave, concurriendo ocultación y empleo de medios fraudulentos (arts. 184.2 y 184.3 de la citada Ley 58/2003).

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación la sentencia de fecha 16 de octubre de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo 1043/2011 .

Dicha sentencia estima parcialmente el recurso promovido por D. Fabio y D^a María Cristina contra la resolución del TEAC de 18 de octubre de 2011, que desestimó las reclamaciones interpuestas frente al acuerdo de liquidación de 9 de julio de 2010, por el concepto IRPF 2004, con una cuota a ingresar de 3.974.096,97 €, y el acuerdo sancionador de 18 de octubre de 2011, cuya cuantía asciende a 5.138.915,68 € en cuya virtud se impuso a los recurrentes una sanción muy grave, concurriendo ocultación y empleo de medios fraudulentos.

SEGUNDO.- En el primer motivo de casación se denuncia el haberse dictado la sentencia recurrida con abstención del Presidente de la Sección y haber acordado el auto de la Sala de instancia dicha abstención sin citar ninguna causa legal concreta de abstención.

El auto de la Sala de instancia de 19 de junio de 2013

declaró justificada la abstención del Presidente de la Sección Cuarta y ponente en el recurso 1082/2011, designando nuevo ponente, que ha expresado el parecer de la Sala en la sentencia objeto del presente recurso.

Días antes de la fecha señalada para la deliberación y fallo del asunto, el ponente del mismo "coincidió con el recurrente D. Fabio en un acto privado al cual fue invitado por un amigo común, sin saber previamente que al mismo concurría D. Fabio ". La reunión duró unas tres horas y a la misma asistieron "un reducido grupo de personas".

La Sala declaró justificada la abstención instada porque "dada la concurrencia de los citados elementos de hecho, lo cierto es que el Magistrado ha mantenido un contacto personal con una de las partes del proceso unos días antes de la fecha señalada para la celebración de la vista, lo que permite sostener, objetiva y razonablemente, la existencia de riesgo de pérdida de imparcialidad, desde la perspectiva de la defensa de los intereses del demandado, en este caso, la Administración del Estado. Y ello, con independencia de cuál sea el ánimo real del Magistrado. Por ello la Sala, velando por la pureza del proceso, entiende que, desde la perspectiva de cumplimiento de la garantía de un juicio equitativo contenida en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y del derecho a un proceso debido del artículo 24 de la Constitución , procede estimar justificada la abstención promovida por el Sr. Magistrado"...

Los recurrentes entienden que no dándose ninguna causa legal de abstención contenida en el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , resulta que la Sección 4a de la Sala que decidió el asunto por sentencia se integró con infracción de las normas reguladoras de la abstención y del derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, como consecuencia de una abstención del Presidente de la Sección legalmente infundada y, por tanto, improcedente al haber alterado sin causa legal alguna la composición de la Sección que ha dictado la sentencia.

Los recurrentes invocan en apoyo de su tesis la doctrina contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 13 de julio de 1991 (rec. 28/1989). Pero, si bien se mira, no hay identidad sustancial entre los hechos del caso resuelto por la sentencia de 13 de julio de 1991 de este Tribunal y los hechos que motivan el auto que acordó la abstención determinante de la formación de la Sección que dictó la sentencia aquí recurrida.

El presupuesto fáctico en ambos casos no puede venir constituido por la concurrencia o no de una causa legal de abstención o de recusación de determinado Magistrado sino por las circunstancias fácticas concurrentes en las resoluciones judiciales objeto de análisis y en el caso que nos ocupa los elementos

objetivos o circunstancias de hecho que se dieron en los casos puestos en parangón son totalmente distintas: en el caso de la sentencia de este Tribunal de 13 de julio de 1991 la participación de magistrados del Tribunal Supremo en la decisión de otros recursos interpuestos por el recurrente, en el caso de la sentencia aquí recurrida la asistencia del magistrado ponente de un recurso a una reunión social en casa de un amigo, a la que también concurrió el recurrente, sin que el magistrado que se abstiene supiera que al evento social, que duró unas tres horas y al que asistió un reducido grupo de personas, concurría el recurrente.

De otra parte, en el caso de la sentencia de 13 de julio de 1991 el recurrente invocó como causa de abstención el tener los Magistrados que decidieron los otros recursos "interés directo o indirecto en el pleito o causa" (art. 219.10 de la Ley Orgánica 6/1985). En el caso de la sentencia recurrida el Auto de abstención entiende que "concurren elementos objetivos que hacen razonable sostener temores objetivamente justificados" de riesgo de pérdida de la necesaria imparcialidad (con independencia del ánimo real del Magistrado), desde la perspectiva de la defensa de los intereses de la Administración del Estado.

Los recurrentes no deben olvidar que, conforme a la doctrina constitucional, el derecho a un juez imparcial debe considerarse no solo desde el prisma de la imparcialidad subjetiva, consistente en que el juez encargado del enjuiciamiento de los hechos no guarde relación con las partes, sino también desde el prisma de la imparcialidad objetiva, consistente en que el órgano de enjuiciamiento no haya tenido contacto anterior con el "thema decidendi". Como ha señalado la sentencia la sentencia 143/2006 del Tribunal Constitucional , con la imparcialidad objetiva se pretende "asegurar que los jueces que intervengan en la resolución de una causa se acerquen a la misma sin prevenciones o prejuicios que en su ánimo pudieran quizás existir a raíz de la relación o contacto previos con el objeto del proceso.

TERCERO.- 1. En relación con el segundo motivo de casación, es de decir que la pretensión de los demandantes en la instancia era tanto la anulación de la sanción recurrida como la declaración de inexistencia de infracción alguna por haber llevado a cabo los actos recurridos una equiparación automática legalmente improcedente de simulación relativa e infracción tributaria basada exclusivamente en la prueba por indicios invocada a efectos de la regularización de la cuota.

La sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida no contiene pronunciamiento alguno, explícito o implícito, sobre esta cuestión, que tampoco fue abordada por los actos recurridos. No cabe, tampoco, interpretar razonablemente dicha omisión como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de razonamientos de la sentencia referidos a la sanción.

El pronunciamiento de la sentencia recurrida contenido en el Fundamento de Derecho Vigésimo Quinto se refiere exclusivamente a la existencia y apreciación del "dolo", pero no aborda la cuestión de la improcedencia de la equiparación automática de la simulación tributaria a una infracción tributaria, ni se pronuncia sobre la misma.

La calificación de simulación tributaria no es equivalente a la existencia de una infracción tributaria y la apreciación "en su caso" de la existencia de infracción tributaria en un supuesto de simulación requiere, como en cualquier otro supuesto de infracción tributaria, acreditar todos los elementos constitutivos de la misma.

2. El motivo, tal como viene planteado, debe rechazarse de plano por no citar las normas o jurisprudencia que se reputan infringidas (ex. art. 93.2.LJ).

También en cuanto al fondo debe desestimarse.

Asienta la recurrente el motivo en que la sentencia no se había pronunciado sobre el último motivo de oposición al acto sancionador recurrido. Más en concreto, que la existencia de simulación relativa no equivale a infracción tributaria.

Lo que la recurrente reprocha a la sentencia es el no haberse pronunciado sobre la cuestión es el no haberse pronunciado sobre la cuestión de la improcedencia de la equiparación automática de la simulación tributaria a una infracción tributaria, pese a que denunciada la omisión por la vía del artículo 215.2 de la LEC , interesó que se completara la sentencia en este extremo, pretensión que fue desestimada.

Si la sentencia no se pronunció, la respuesta deriva tácitamente de su contenido y en el sentido de conformidad con la tesis de la recurrente de que la simulación no comporta necesariamente infracción tributaria y así se proclama en el artículo 16.3 de la LGT de 2003 , como también en el artículo 25 de la LGT de 1963 , en relación con el Capítulo que regula las infracciones tributarias.

Así pues, si la sentencia apreció la culpabilidad de los recurrentes en los artículos que dieron lugar a la simulación y por ello sancionó, es claro que tácitamente respondió a lo interesado sobre tan concreta cuestión que ahora la recurrente alega sin soporte normativo alguno.

CUARTO.- 1. En el tercer motivo de casación se imputa a la sentencia recurrida infracción de los artículos 24 de la Constitución y 33 de la Ley de esta jurisdicción, en la medida en que la sentencia incluye en su fallo una condena por una infracción tributaria leve distinta a la correspondiente al acto recurrido y anulado, sin precisar el artículo en el que la misma está tipificada y sin haber sometido previamente la cuestión a las partes para que formularan alegaciones.

Por tanto, no sólo no pudieron defenderse con todas las garantías de una infracción distinta de aquella que fue objeto del procedimiento administrativo y del recurso contencioso, y que tampoco se debatió en la vía administrativa de comprobación y de reclamación, sino que resultaron sancionados por una infracción distinta no precisada, a pesar de que dicha sanción no fue solicitada como pretensión alternativa o subsidiaria por la Administración al contestar a la demanda. Entienden que la inexistencia de infracción muy grave sólo puede tener como consecuencia la anulación de la sanción por infracción muy grave impuesta y recurrida.

2. A juicio de esta Sala, la sentencia recurrida 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 calificó la infracción de muy grave, pero

la sentencia, aceptando la pretensión de la demanda, 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 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 en esta misma sentencia.

QUINTO.- 1. Los motivos de casación cuarto, quinto y sexto pueden ser analizados conjuntamente pues se formulan 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.

2. El planteamiento y la argumentación que hacen los recurrentes 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 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 (art. 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), sin olvidar, además, la amplitud de materias sobre la que puede indudablemente versar (art. 335 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

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.

SEXTO.- 1. En el séptimo motivo de casación denuncian los recurrentes la infracción del artículo 108 de la Ley General Tributaria y de la jurisprudencia en cuanto a la prueba de presunciones.

2. 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 hecho admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (art. 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (art. 386.2 LEC).

Como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurran 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 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.

SÉPTIMO.- 1. En el octavo motivo de casación alegan los recurrentes la prescripción del derecho a la Administración a liquidar la cuota objeto de sanción (art. 66 de la Ley General Tributaria), infracción del

artículo 25 de la Constitución Española e inconstitucionalidad de los arts. 68.6 y 150.4 de la LGT 58/2003 por considerar como un supuesto de interrupción y/o suspensión justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, sin límite temporal alguno, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente que dictó 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 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 .

2. A juicio de esta 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 art. 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 considerará 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 a 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 (art. 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 (art. 150.3, penúltimo párrafo, LGT).

La sentencia de instancia 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 (art. 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 3 de abril de 2009, 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 son de fechas 9 de julio de 2010 y 18 de febrero de 2011, respectivamente.

El motivo se desestima.

OCTAVO 1. En el noveno motivo de casación alegan los recurrentes infracción de los artículos 117.4 de la Constitución Española, 71.1.a) de la Ley de esta jurisdicción y 26.5, 101 y 148.3 de la Ley General Tributaria, al anular la sentencia recurrida la liquidación provisional recurrida y subsanar dicha anulación en el fallo en el sentido de entender que la liquidación es definitiva.

Consideran legalmente imposible anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que conformó la indebida liquidación provisional, pero no anular esta última. Señalan que, aunque la anulación del acto o liquidación sea parcial por razones formales y la sentencia recurrida declare que los conceptos (cuota e intereses de demora) serían conformes a Derecho si se hubieran liquidado previamente o se liquidaran con posterioridad a la sentencia con carácter definitivo, los mismos sólo podrían exigirse si concurrieran en su momento todos los requisitos legales para ello, mediante la práctica de una nueva liquidación definitiva girada por la Administración en ejecución de sentencia.

Sostienen que no se puede confirmar algo que previamente se ha anulado, ni el órgano judicial puede asumir una competencia administrativa que le está constitucionalmente vedada (art. 117.4 de la Constitución). Invocan la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2012 (casa. 540/2008 ; ES:TS:2012:1704) y reputan contrario a los principios de buena fe y de confianza legítima que deben presidir la actuación administrativa y la revisión judicial de la misma que un acto de revisión judicial anulado sólo produzca efectos en perjuicio del recurrente, considerando que la liquidación es definitiva en lugar de provisional.

Concluyen este motivo afirmando que la sentencia recurrida desconoce el efecto de preclusión de las actuaciones derivado de una liquidación indebidamente girada como provisional por la Administración, lo que infringe los artículos 71.1.a) de la Ley de esta jurisdicción y 26.5, 101 y 148.3 de la Ley General Tributaria .

2. El motivo tampoco puede ser estimado porque, como dice la sentencia recurrida, 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 (art. 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 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 artículo 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 S.A. 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 S.L. (como sucesora de MIRALITA S.L.), que hemos deliberado conjuntamente.

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 S.L., 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.

NOVENO.- 1. En el décimo motivo de casación alegan los recurrentes infracción del artículo 117.4 de la Constitución y de los artículos 33.1 , 70.2 , 100.7 y 103 de la Ley de esta jurisdicción , porque el fallo de la sentencia parcialmente estimatoria recurrida resulta incompatible con la anulación de la liquidación por un vicio formal y con todas las consecuencias legales derivadas de la misma, al incluir un pronunciamiento contradictorio con el de anulación que pretende corregir en la propia sentencia el vicio formal determinante de la anulación de la liquidación y hacerlo directamente y con sustitución de cualquier actuación administrativa.

Recuerdan que la posibilidad legal de que la

Administración reitere con posterioridad actos de liquidación tributaria una vez anulados por sentencia, bien por razones formales o por sustantivas, ha sido reconocida por el Tribunal Supremo con base en la normativa vigente, pero entienden que dicha posibilidad en modo alguno admite que sea el propio órgano judicial el que "reitere" el acto de liquidación anulado por un vicio formal corrigiéndolo directamente en la sentencia. Señalan que la doctrina establecida en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 (casa. int. ley 1215/2011; ES:TS:2012:7933) es directamente contraria a dicha posibilidad.

A la vista de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la Ley General Tributaria , sostienen que ni la Administración autora del acto recurrido ni el órgano judicial que conoce del recurso interpuesto contra él pueden, con posterioridad y antes de la sentencia, o con ocasión de ella, sustituir el acto dictado con infracción del ordenamiento jurídico por otro que no incurra en la infracción formal declarada en la propia sentencia.

2. El motivo debe ser desestimado, toda vez que, como dice el Abogado del Estado, lo que en él se plantea nada tiene que ver con los preceptos que se invocan como infringidos que atañen a vicios in procedendo y no in iudicando y en consecuencia deberían haber sido planteados a través del apartado c) del artículo 88.1.

DÉCIMO.- 1. En el undécimo motivo de casación se alega infracción de los artículos 26 y 150, apartados 3 y 5 de la LGT 58/2003. Con este motivo 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.

2. 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.

UNDÉCIMO.- 1. En el duodécimo motivo de casación alegan los recurrentes infracción de los artículos 66 de la Ley General Tributaria y 14 .1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), por gravar en el ejercicio 2004 el importe percibido como consecuencia de la venta de participaciones sociales, que tuvo lugar el 26 de junio de 2003 (ejercicio no comprobado y prescrito).

Exponen que la liquidación confirmada en este aspecto

por la sentencia recurrida incorpora al ejercicio 2004 el importe del "variable de caja" percibido el 5 de abril de 2004 como consecuencia del precio aplazado de la venta de participaciones sociales que tuvo lugar el 26 de junio de 2003, ejercicio que no fue objeto de comprobación y que se encontraba prescrito en la fecha de la liquidación.

Entienden que dicha suma (280.712,24 euros), conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.c) citado, debe imputarse al ejercicio 2003 y no al 2004, sin que resulte aplicable el artículo 14.2.d) porque entre la fecha de la venta y el cobro del pago aplazado transcurrió menos de un año.

Al no entenderlo así, la sentencia discutida habría incurrido en la infracción denunciada.

2. 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 más 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 (art. 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. Por todo ello se desestima el motivo.

DUODÉCIMO.- 1. En el decimotercero motivo de casación se alega infracción de los artículos 12 y 13 de la LGT 58/2003 por confirmar la sentencia recurrida la exigibilidad del impuesto en concepto de utilidad o rendimiento de capital mobiliario a pesar de que dicha calificación es incompatible con la naturaleza jurídica del negocio realizado.

A su juicio, no puede calificarse como utilidad percibida por la mera condición de socio la percepción de un importe que tiene otra causa jurídica distinta de dicha condición, como es la transmisión de las participaciones.

Tras reproducir los pasaje de su demanda sobre el particular, señalan que no cabe considerar, como hace la sentencia que combaten (fundamentos jurídicos 11º, apartado 3, y 120), que una compraventa de participaciones sociales realizada por su valor de mercado pueda equipararse, desde el punto de vista jurídico y tributario, a una utilidad o fruto civil de las participaciones transmitidas que habría sido percibido sin contraprestación alguna como consecuencia de la participación de los transmitentes en el capital de la sociedad adquirente. Indican que los propios hechos admitidos por la sentencia impiden calificar el negocio realizado haya sido, exclusivamente, el pago de una utilidad o beneficio derivado de la mera condición de socio y sin contraprestación alguna por parte de su perceptor. La propia sentencia -añaden- admite que los negocios realizados son compraventas válidas desde el punto de vista jurídico y mercantil. Sostienen que la naturaleza jurídica de los contratos de compraventa realizados no depende, ni puede depender, de los motivos o efectos pretendidos por los contratantes, sino exclusivamente de que concurren las características propias de toda compraventa y, en especial, la onerosidad, la bilateralidad y la conmutatividad, con intercambio de participaciones sociales por un precio en dinero de las mismas.

2. En el decimocuarto motivo de casación, alegan los recurrentes infracción del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), y de la jurisprudencia que los interpreta, por haberse inaplicado las reglas de valoración de la operación vinculada regularizada.

Sostienen que la declaración de inaplicabilidad del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el supuesto de negocios simulados (absoluta o relativamente) resulta infundada, tanto por inexistencia de excepción alguna en dicho precepto, como lo declarado en otros supuestos de simulación entre parte vinculadas por el Tribunal Supremo [sentencia de 30 de marzo de 2007 (casa. 7125/2001); ES:TS:2007:5070)].

Entienden que la calificación de la renta como utilidad o fruto civil es incompatible con la valoración según mercado de la operación de compraventa entre partes vinculadas.

3. En el decimoquinto motivo de casación alegan los recurrentes infracción de los artículos 31 y 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de la jurisprudencia sobre los mismos, por considerar que no existió ganancia patrimonial en la transmisión por compraventa

de participaciones sociales y exigir una específica justificación económica de dichas compraventas no establecidas legalmente.

Exponen que una compraventa vinculada y apalancada de participaciones sociales por su valor normal de mercado no puede calificarse desde el punto de vista tributario como simulación relativa de una utilidad o rendimiento percibidos por la mera condición de socio y sin contraprestación coetánea alguna, invocando además como una de las principales justificaciones de dicha calificación la ausencia de una específica motivación económica de la compraventa, que sólo es exigible, en su caso, en relación con la aplicación de beneficios fiscales a la fusión posterior entre la entidad adquirente y la adquirida.

4. Los tres motivos de casación pueden ser objeto de consideración conjunta.

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 caso 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 (casa. 2018/97 , FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casa. 4131/99, FJ 2 º), y 26 de junio de 2008 (casa. 2227/01 , FJ 2º), seguido por la nuestra, entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casa. 7321/01 , FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casa. 5609/01 , FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casa. 5442/04 , FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casa. 2824/03 , FJ 3º), 8 de octubre de 2009 (casa. unif.

doctr. 234/04, FJ 4º) y 29 de marzo de 2010 (casa. 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 incurrir 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 incurso 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. casa. 6683/2000), 30 de mayo de 2011 (rec. casa. 1061/2007), 10 de marzo de 2014 (rec. casa. 1265/2011), 24 de febrero de 2014 (rec. casa. 1347/2011) y 27 de noviembre de 2015 (rec. casa. 3346/2014).

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 entiende 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.

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 15º se vuelve a discutir la valoración de la prueba y la calificación de los contratos efectuadas por la sentencia de instancia, citándose unos preceptos (arts. 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.

DECIMOTERCERO.- 1. En el decimosexto motivo de casación alegan los recurrentes infracción del artículo 16 de la LGT .

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 de mercado o valor de mercado inferior al satisfecho, lo que debería haber sido demostrado por la Inspección.

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 .

2. 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 partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe 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.

DECIMOCUARTO.- 1. En el decimoséptimo motivo de casación alegan los recurrentes infracción de los artículos 15 . 43.1, letras g) y h) y 159 de la Ley General Tributaria, y de la jurisprudencia sobre los mismos, al reiterar la sentencia recurrida el contenido de la liquidación anulada y la existencia de ilicitud prescindiendo del velo societario sin que exista confusión de esferas jurídicas y patrimoniales y considerando que los negocios regularizados (compraventas) son artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y aplicando en su lugar la norma que hubiera correspondido a los negocios usuales o propios (utilidades o dividendos satisfechos a los socios), sin haber seguido el procedimiento legalmente establecido para ello e imponiendo una sanción excluida por el artículo 15.

Achacan a la sentencia de instancia que ha sido dictada desconociendo la plena separación e independencia jurídica de la entidad adquirente, Miralita S.L., a efectos de la compraventa, así como la plena separación e independencia jurídica de las entidades Modus Faciendi S.L., y Honoris S.L., participadas por las personas físicas transmitentes en relación con las que se exige la tributación como utilidad o rendimiento de capital y no como incremento de patrimonio, lo que, en su opinión, no sólo no contradice los citados preceptos, por no haber invocado ni declarado los actos recurridos la existencia de fraude o conflicto alguno en la personificación societaria de dichas tres entidades, sino también la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003 (casa. 5327/1998), que exige que la falta de separación y los efectos del "levantamiento del velo societario" se deriven de una acreditada confusión de las esferas jurídicas y patrimoniales de la persona física y la sociedad.

Concluyen que la sentencia recurrida se fundamenta en una doctrina sin apoyo legal consistente en considerar que puede prescindirse a efectos tributarios del velo societario cuando la falta de separación socio/sociedad no ha sido invocada siquiera por la Administración, ni puede considerarse que concurra en el caso enjuiciado porque el desconocimiento total de la personificación jurídica de las mencionadas compañías significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integrara su patrimonio respectivo en el patrimonio de sus socios.

A efectos de un eventual recurso de amparo constitucional, denuncian la infracción de los artículos 31.3 y 33.3 de la Constitución Española .

2. Los recurrentes hacen, en este motivo, consideraciones ajenas al litigio, que se ciñen a si ha habido o no simulación, extremo que tratan de combatir con consideraciones generales y alejadas del negocio en concreto que debe ser examinado.

El motivo debe desestimarse.

DECIMOQUINTO.- 1. En el decimooctavo motivo de casación alegan los recurrentes infracción del artículo 23.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del capital mobiliario, al gravarse como rendimiento del capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio por la pagadora.

2. En el decimonoveno motivo de casación alegan los recurrentes infracción del artículo 23.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del capital mobiliario y de los artículos 8 y 36 de la LGT, al gravarse como rendimientos del capital mobiliario una contraprestación obtenida por quien no es socio de la entidad ni sujeto pasivo del mismo.

Señalan que los rendimientos de capital mobiliario sujetos

a gravamen se han considerado percibidos por las personas físicas transmitentes de las participaciones cuando los socios de las sociedades pagadoras no eran dichas personas físicas sino otras sociedades con personalidad jurídica propia participadas por las personas físicas (Modus Faciendi S.L., en el caso de los

recurrentes), sin que los actos recurridos cuestionaran nunca en modo alguno la personalidad jurídica propia de las sociedades socios.

Exponen que la sentencia prescinde, para atribuir el

rendimiento o utilidad a las personas físicas socios indirectamente de Miralita S.L., del velo societario de las personas jurídicas socios minoritarios de la misma, es decir, rasga en un segundo nivel el velo societario de Honoris Gratia S.L., y de Modus Faciendi S.L., por lo que el rendimiento se atribuye, con infracción de los indicados preceptos, a personas físicas que no tienen la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de la pagadora ni son, por tanto, legalmente, sujetos pasivos del impuesto con contribuyentes.

3. El motivo 21º contiene la queja de infracción de los artículos 8 , 14 y 36 de la Ley General Tributaria , sobre prohibición de la analogía, al gravar como rendimientos de capital mobiliario una contraprestación obtenida por quien no es socio de la entidad ni puede ser sujeto pasivo por la obtención de la misma.

Sostienen que el gravamen como rendimiento de capital mobiliario en los recurrentes que no son socios de la sociedad pagadora (participada por Honoris Gratia, S.L., y no por ellos directamente) tan sólo puede producirse como consecuencia de una analogía prohibida en cuanto a la condición de sujeto pasivo del impuesto liquidado.

4. Los motivos 18º, 19º, y 21º pueden ser analizados conjuntamente.

La consideración de que, apreciándose la existencia de simulación, los recurrentes no pueden invocar la normativa relativa al negocio aparentado sirve para rechazar el planteamiento que subyace en los motivos 18º, 19º y 21º en la medida en que discuten el gravamen como rendimiento de capital mobiliario de una contraprestación que tiene, según ellos, una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio de la pagadora (motivo 18º), recibida por quien no es socio de la entidad (motivos 19º y 21º). Con independencia de lo anterior, todos ellos hacen supuesto de la cuestión, pues presuponen la inexistencia de simulación y, por consiguiente, que las sumas percibidas por los socios no constituían rendimiento del capital mobiliario.

DECIMOSEXTO.- 1. En el vigésimo motivo de casación alegan los recurrentes infracción del artículo 14 de la Ley General Tributaria , sobre prohibición de la analogía, al considerar sujeta a gravamen como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio de la pagadora.

Consideran que no puede haber gravamen de una utilidad o rendimiento percibidos por la mera condición de socio cuando existe una contraprestación por parte del perceptor, por ello la sentencia infringe la prohibición de analogía. La aplicación analógica afectaría de lleno, en su opinión, al hecho imponible y a su valoración, porque lo altera y aplica a una regla que no tiene nada que ver con el mismo.

2. Frente a la tesis de los recurrentes de 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, como dice la sentencia recurrida, 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 --.

DECIMOSÉPTIMO.- 1. El motivo 22º denuncia la infracción de los artículos 15.1 y 24.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas y del artículo 14 de la Constitución Española , al gravar como rendimiento de capital mobiliario el importe del rendimiento bruto sin deducción de coste de adquisición de las participaciones a las que se atribuye el mismo y no el rendimiento neto o renta disponible del contribuyente.

Expresan los actores que la sentencia impugnada (fundamento jurídico 18º) justifica que la liquidación no deduzca el coste de adquisición de las participaciones para someter a gravamen el rendimiento supuestamente obtenido, lo que resulta incompatible con el rendimiento neto y/o la renta disponible realmente obtenida y determina que se hayan desconocido los mencionados preceptos legales.

2. Los recurrentes se quejan en el motivo 22º de que se considere correcto por la sentencia impugnada, en el fundamento jurídico decimooctavo, que el supuesto rendimiento de capital mobiliario haya sido gravado en bruto, sin deducción del coste de adquisición de las participaciones a las que se atribuye el mismo. Afirman que plantearon tal cuestión en la demanda y que, sin embargo, la sentencia no da respuesta a la misma. Siendo

así, lo que es cierto en cuanto a la falta de respuesta en la sentencia, la queja se suscita por cauce inadecuado. Si la sentencia no ha contestado a la cuestión, mal puede haber afirmado ser correcto el gravamen bruto de las utilidades y, por ello, resulta imposible que haya vulnerado los preceptos que sustentan esta queja (los artículos 14 de la Constitución y 15,1 y 24.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Debieron los recurrentes denunciar, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de esta jurisdicción, la incongruencia ex silentio de la sentencia en este punto, lo que no han hecho.

DECIMOCTAVO.- 1. El motivo 23º tiene por objeto la infracción del principio de buena fe, del artículo 24.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 14 de la Constitución, al gravar como rendimiento de capital mobiliario sin reducción del 40% un rendimiento al que los acuerdos asignan un periodo de generación superior a dos años.

Relatan los actores que la sentencia discutida (fundamento jurídico 19º) considera que el periodo de generación de la renta debe computarse con arreglo a las fechas de adquisición y transmisión de las participaciones, a pesar de que tanto la propia sentencia como los actos recurridos consideran que dichas transmisiones son simuladas y que las actuaciones asignan a los rendimientos obtenidos un periodo de generación superior a dos años.

A su juicio, no cabe sostener ambas premisas a la vez: o la operación es simulada y no hay transmisión de los títulos, en cuyo caso la renta sólo puede considerarse obtenida en un periodo que no coincide con el de transmisión o adquisición de los títulos y que debería abarcar el considerado por los indicios invocados por los acuerdos recurridos, o hay transmisión de los títulos. No cabe sostener a la vez que no hay transmisión para calificar la renta de 2003 y 2004 como utilidad y que sí la hay para negar los beneficios que se derivan de la consideración del periodo de generación invocado por los propios acuerdos.

2. En el motivo 23º se lamentan los recurrentes de que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [en realidad, el artículo 24.2.a)], no se haya reducido el rendimiento obtenido en un 40%. Dicen que o la operación es simulada y no hay transmisión de los títulos, en cuyo caso la renta sólo puede considerarse obtenida en un periodo que no coincide con el de transmisión o adquisición de los títulos y que debería abarcar el considerado por los indicios invocados por los acuerdos recurridos, o hay transmisión de los títulos. No cabe sostener a la vez que no hay transmisión para calificar la renta de 2003 y 2004 como utilidad y que sí la hay para negar los beneficios que se derivan de la consideración del periodo de generación considerado por los propios acuerdos. Los recurrentes ponen en el texto de la sentencia algo que no afirma: cuando la sentencia habla de "transmisiones" de "adquisición de participaciones" se refiere a las operaciones que, bajo la apariencia de tales, implican un reparto encubierto de rendimientos de capital mobiliario, para concluir que el periodo de generación de esos rendimientos no fue superior a dos años. El planteamiento de los recurrentes acude a una argucia lingüística que no consigue desfigurar la verdadera razón de decidir de la sentencia en este punto.

DECIMONOVENO.- 1. El motivo 24º, articulado con arreglo a los artículos 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción y 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, denuncia la infracción de la libre circulación de capitales [artículo 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, número 326, de 26 de octubre de 2012, p. 47), de los artículos 1.2, 4 y 5 de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros (DOUE, serie L, número 225, de 20 de agosto de 1990, p. 6), del derecho a la igualdad y a la no discriminación por razón de la nacionalidad [artículos 20 y 2.2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, serie C, número 326, de 26 de octubre de 2012, p. 391)] y del derecho a la aplicación del Derecho de la Unión (artículo 51 de la mencionada Carta) al 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.

Constatan los actores que la sentencia recurrida negó la existencia de vulneración del ordenamiento jurídico de la Unión Europea (fundamento jurídico 16º) y rechazó el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión (fundamento jurídico 27º).

Sostienen que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado aplicable el artículo 5.1 de la Directiva 90/435/CEE a aquellas entidades con participación en el capital social menor al 25% siempre y cuando pudieran beneficiarse del régimen más favorable establecido en el ordenamiento interno para las sociedades con un porcentaje inferior al indicado. Invocan en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de junio de 2010, Comisión/España (C-487/08).

Sostienen que la sociedad residente (Honoris Gratia, S.L.), socio de la pagadora Miralita, S.L., también debe poder beneficiarse, en relación con cualquier posible utilidad calificada como beneficio o rendimiento de capital mobiliario, del régimen de ausencia de gravamen o retención en España, establecido también por la normativa interna [artículo 59.c) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE de 6 de agosto)] y aplicable a cualquier socio residente en la Unión Europea de la entidad Miralita, S.L., tanto si dicho gravamen hipotético tiene por finalidad gravar a la sociedad socio como si, por cualquier motivo, pretendiera hacerlo a los socios personas físicas de la entidad Honoris Gratia, S.L.

Opinan que cualquier resultado que pretenda desconocer dicha obligación impuesta por la Directiva 90/435/CEE y los Tratados de la Unión en materia de discriminación por razón de la nacionalidad no puede, en su caso, invocar una cláusula de fraude o abuso distinta de la referida a la falta de personalidad o independencia de la sociedad socio, es decir, en el caso del presente recurso de la entidad Honoris Gratia, S.L., cuya independencia jurídica y patrimonial como socio de Miralita, S.L., no ha sido en ningún momento cuestionada.

Por lo tanto -continúan-, la invocación por la sentencia recurrida del artículo 1.2 de la mencionada Directiva para justificar la procedencia de un gravamen sobre los socios personas físicas de Honoris Gratia, S.L., por rentas supuestamente atribuibles a esta compañía como socio de Miralita, S.L., sólo puede considerarse como injustificada, incompatible con el artículo 5.1 de la Directiva y con el Derecho de la Unión .

Resulta así, en su opinión, porque de acuerdo con la citada normativa y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cualquier pago que tenga la consideración de dividendo por una entidad residente en la Unión, matriz de entidades residentes en España, está exento de tributación en nuestro país al objeto de cumplir con las finalidades declaradas por la Directiva 90/435/CEE. Sin embargo, la liquidación impugnada, con el aval de la sentencia discutida, da un tratamiento distinto y menos beneficioso del que resulta de la Directiva y del artículo 14.1.h) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), aprobado precisamente para dar cumplimiento a lo establecido en la mencionada Directiva y a lo declarado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia citada.

Se lamentan también en este motivo de que no fueran planteadas por la Audiencia Nacional ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales que propusieron en la instancia.

2. Esta queja ha recibido respuesta en la sentencia dictada en el recurso de casación 4134/2014 , instado por Dorna Sports, S.L. [FJ 7º.2.C), letras f) y g)]:

«f) En los motivos decimotercero y decimocuarto [24º de este recurso de casación] se invocan normas del Derecho europeo y jurisprudencia del TJUE, pero se hace, una vez más, con olvido de lo que, en este caso, es premisa necesaria, que la causa de los negocios realizados no es la real financiación de las sociedades, sino el beneficio directo de los socios. Por ello, ha de confirmarse el criterio de la Sala de instancia cuando señala que [FJ 16º.2 de la sentencia objeto de este recurso] "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 Ministerio dell#Economia e delle Finanza 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".

g) Esta Sala ha tenido ocasión de examinar la aplicabilidad de las exigencias derivadas de las libertades de establecimiento y de circulación a supuestos en los que el Tribunal de instancia apreciaba la existencia de fraude de ley, de abuso de derecho o de negocio simulado.

Así, entre otras, en SSTS de 9 de febrero de 2015 (rec. de cas. 3971/2013) y de 12 de febrero de 2015 (rec. de cas. 184/2014), se alude a la STJUE de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), 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. [...]»,

[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 , 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)".

Ante esta doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha de rechazarse la infracción de la normativa europea que la recurrente cita pues la actuación de la Administración tributaria, confirmada por el Tribunal "a quo" cumple con los estándares de la Unión: razón imperiosa de interés general como es la lucha contra una conducta abusiva».

Una vez expuesto lo anterior, que es la respuesta suministrada en la sentencia parcialmente reproducida desde la perspectiva de la libertad de establecimiento, hemos de insistir en que la libertad de circulación de capitales en el mercado único tampoco ampara conductas abusivas, adjetivo que conviene a las que han de ser calificadas como incursas en simulación relativa. En la propia sentencia de 3 de junio de 2010 , Comisión/España, el Tribunal de Justicia recordó que las diferencias de trato como la denunciada por los recurrentes, en lo que a la libertad de circulación de capitales se refiere, pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general (apartado 47). Pues bien, conforme a constante jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una de esas razones es la lucha contra el fraude fiscal, es decir, la necesidad de hacer frente a montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal [por todas, véanse las sentencias de 11 de octubre de 2007 , ELISA (C-451/05, apartado 91), y 5 de mayo de 2011 , Comisión/Portugal (C-267/09, apartado 42)], esto es, a situaciones como la enjuiciada, en la que mediando simulación comercial (esto es, abusando de las formas jurídicas) se obtiene una indebida ventaja fiscal.

Por ello no resulta contrario al ordenamiento de la Unión la aplicación que la Sala de instancia hace del artículo 1.2 de la ya citada Directiva 90/435/CEE , conforme al que las disposiciones de la misma no impedirán la aplicación de las normas internas o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos.

En definitiva, no puede hacer valer las previsiones del Derecho de la Unión Europea quien, como ya hemos afirmado, esconde bajo una forma contractual (la financiación de las sociedades) la verdadera motivación del negocio (el beneficio directo de los socios).

Este motivo debe, por tanto, ser desestimado, sin que proceda el planteamiento de la cuestión prejudicial que sugieren los recurrentes.

VIGÉSIMO.- 1. El motivo 25º, primera parte, denuncia la infracción de los artículos 24 , 25 y 31.3 de la Constitución Española , de los artículos 17 y 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, por exigirse un tributo e imponerse una sanción que no pueden considerarse previsibles ni preestablecidos en la Ley, sino que derivan exclusivamente de un acto administrativo cuyo contenido no es reconducible a una determinación legal y que además fue anulado por razones formales.

Dicen los recurrentes que, a pesar de considerar la liquidación anulable por razones formales, la sentencia recurrida confirma su contenido, que atribuye un rendimiento de capital mobiliario derivado de su condición de socios, a pesar de que el único socio de la entidad pagadora (Miralita, S.L.) era, Modus Faciendi S.L. participada por ellos. Consideran que la exigencia del impuesto en tales condiciones infringe el equilibrio derivado del principio de legalidad en el establecimiento y la aplicación de los tributos. Afirman que no puede exigirse legalmente ningún tributo a quien no tiene la condición legalmente necesaria para recibir la renta que se le atribuye, por no reunir una cualidad que sólo se da en otra persona jurídica independiente, aunque tenga la condición de vinculada desde el punto de vista fiscal. Recuerdan que sobre este particular la sentencia recurrida (fundamento jurídico 21º) se limita a afirmar 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 verificada la existencia de simulación, con el objeto de proceder a un reparto de utilidades, pero subrayan que la sentencia omite que en ningún momento el acto de liquidación consideró simulada la sociedad Modus Faciendi S.L.

2. La primera parte del motivo 25º se lamenta de que se exija el tributo a quienes, como el Sr. Fabio y la Sra. María Cristina , no tenían la condición de socios de la entidad pagadora, Miralita, S.L., y, por lo tanto, a quienes carecían legalmente de la condición necesaria para recibir la renta que se les atribuye, condición que reunía Modus Faciendi S.L. Con este planteamiento vuelven a hacer supuesto de la cuestión, olvidando que, precisamente, la tarea inspectora, ratificada en la vía administrativa de revisión y en la jurisdiccional, consistió en "levantar el velo" para poner de manifiesto que la operativa analizada tenía por designio repartir beneficios mobiliarios entre los socios personas físicas que poseían en su totalidad las participaciones de las compañías propietarias de Mitalita, S.L. No se producen las infracciones que se denuncian en este motivo por la sencilla razón de que se trataba de gravar a quienes, al fin y a la postre, eran los destinatarios reales de las rentas mobiliarias gravadas.

En definitiva, este motivo también está abocado al fracaso.

VIGESIMOPRIMERO.

I. Dentro de un grupo de los motivos que se refieren a las garantías del procedimiento sancionador podemos incluir los motivos siguientes: 25º (segunda parte), 28º, 29º, 30º, 31º, 32º, 33º y 34º.

1. El motivo 25º, segunda parte, denuncia la infracción de los artículos 24 , 25 y 31.3 de la Constitución Española , de los artículos 17 y 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y del artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, por exigirse un tributo e imponerse una sanción que no pueden considerarse previsibles ni preestablecidos en la Ley, sino que derivan exclusivamente de un acto administrativo cuyo contenido no es reconducible a una determinación legal y que además fue anulado por razones formales.

Sostienen los recurrentes que la calificación de la conducta como infracción leve no supera el triple test exigido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Invocan en este punto la sentencia de 9 de enero de 2007, Intersplav v. Ucrania(803/02).

2. El motivo 28º consiste en la infracción del principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25 de la Constitución) y denuncia la inaplicación de las reglas del artículo 132.2 del Código Penal , en el cómputo

a efectos de prescripción del plazo transcurrido entre la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y el auto de sobreseimiento y devolución del expediente.

Este motivo es complemento del octavo.

Sostienen que en el cómputo prescriptivo a efectos sancionadores de actuaciones contempladas en el artículo 132.2 del Código Penal deberían aplicarse las reglas contenidas en dicho precepto, sin que su aplicación suponga desconocer el artículo 4.2 del Código Civil .

3. El motivo 29º se centra el incumplimiento del deber de abstención del artículo 28.2.d) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), así como en la vulneración del derecho a un juez imparcial y a la presunción de inocencia (artículo 24 de la Constitución y artículo 6 del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de la Libertades Fundamentales), al haber elaborado la propuesta de sanción impuesta el mismo funcionario que emitió el informe de delito remitido a la jurisdicción penal.

Sostienen que, pese a lo razonado en la sentencia (fundamento jurídico 23º), las expresadas circunstancias evidencian la falta de imparcialidad del mencionado funcionario. Invocan el artículo 219.7ª y 16ª de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

4. El motivo 30º tiene por objeto la infracción del artículo 24 de la Constitución y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos , así como de la sentencia del Tribunal de Estrasburgo de 16 de junio de 2009, Ruotsalainen v. Finlandia (13079/03).

Con este motivo, los recurrentes denuncian la vulneración

del principio ne bis in ídem por la sentencia impugnada (fundamento jurídico 24º), en la medida en que, según sostienen, una vez archivada la causa penal no puede incoarse un procedimiento sancionador por los mismos hechos. Afirman que la jurisdicción penal acordó el sobreseimiento por inexistencia de indicios probatorios sobre la conducta en el informe emitido en su momento por la Inspección de los Tributos, siendo así que el acuerdo sancionador se basó en los mismos indicios probatorios.

Niegan operatividad en este punto a la sentencia del

Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011 (casación 5417/2009 ; ES:TS:2011:4956), cuya doctrina aplica la recurrida, e invocan la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 1 de junio de 2012 (casación 1757/2011; ES:TS :2012:4201).

5. El motivo 31º se centra en la infracción del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria , dado que cualquier posible acción considerada tipificada como infracción no puede dar lugar a responsabilidad cuando la autoliquidación supuestamente omitida deriva de los términos y de la calificación del negocio mercantil considerado usual y válido.

Con este motivo sostienen que, de cualquier forma, su conducta no resulta sancionable, porque pusieron la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Desde el punto de vista sancionador, la autoliquidación de una transacción de compra apalancada que se considera por la propia sentencia recurrida como frecuente y válida desde el punto de vista mercantil, se ampara en una interpretación razonable de la norma.

6. El motivo 32º consiste en la infracción del artículo 183.1 de la Ley General Tributaria y del artículo 25 de la Constitución , al haberse sancionado o calificado como una infracción dolosa una conducta que no reunía los requisitos para la apreciación de dolo típico sancionable.

Sostienen que la calificación como simulación no puede equipararse al dolo infractor. Por lo demás se remiten al segundo motivo de casación.

7. En el motivo 33º se duelen los recurrentes de la infracción de los artículos 16 y 191 de la Ley General Tributaria , de los artículos 14 y 25 de la Constitución Española y de la jurisprudencia sobre los mismos, al haberse equiparado automáticamente a una infracción tributaria sancionable una válida actividad comercial de carácter mercantil calificada como simulación a los exclusivos efectos de la determinación de las cuotas tributarias derivadas de la misma.

Recuerdan que, como señalan en el segundo motivo de casación, la sentencia olvidó pronunciarse sobre la cuestión que plantean en éste, consistente en la improcedencia de equiparar automáticamente la simulación relativa a la infracción tributaria.

8. El motivo 34º denuncia la infracción del artículo 24 de la Constitución y del artículo 209 de la Ley General Tributaria como consecuencia de que la obligada anulación de la liquidación que da lugar a la sanción determina que no pueda considerarse válidamente iniciado el procedimiento que concluyó con la sanción.

Explican que, una vez anulada la liquidación, por las razones expuestas en los motivos de casación noveno a undécimo no cabe incoar un procedimiento sancionador.

II. En el grupo de los motivos que se dirigen contra la sentencia de instancia en lo que se refiere a la sanción se integran los motivos 26º, 27º y 35º.

1. El motivo 26º denuncia la infracción de los artículos 117.4 de la Constitución Española, 33 y 71.1.a) de la Ley de esta jurisdicción y 26.5, 101 y 148.3 de la Ley General Tributaria, al contener el fallo de la sentencia recurrida una

anulación en parte de los actos recurridos y de la sanción impuesta cuando debería haber declarado la anulación total de los mismos por no existir ninguna parte de la liquidación provisional y sanción anuladas que pudiera mantenerse a pesar del pronunciamiento anulatorio y de los hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones.

Con esta queja reproducen, en relación con la sanción, argumentos semejantes a los expuestos en el noveno motivo respecto de la liquidación.

Recuerdan que la sentencia anula la sanción infligida en la medida en que no cabe aplicar la agravación consistente en el empleo de medios fraudulentos, pues los documentos no eran falsos, pero la mantiene como infracción leve (fundamento jurídico 26º). Sostienen, por el contrario, que el pronunciamiento anulatorio de la sanción, como el de la liquidación, sólo puede ser total, sin que le corresponda 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 de recurso, ni se solicitó alternativa o subsidiariamente por la Administración al contestar a la demanda. La sentencia recurrida no puede considerar que la sanción anulada contenga los elementos de otra infracción, porque para eso, además de exigirse la previa incoación del oportuno expediente sancionador y la calificación en el mismo de la conducta, se requiere precisar por qué esa conducta no es atípica y/o corresponde a otros ilícitos típicos.

En cualquier caso -añaden-, pusieron la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que su conducta no es sancionable, con independencia de que la propia sentencia recurrida (fundamento jurídico 9º, apartado 2) admite la validez de las compras apalancadas.

2. El motivo 27º se centra en la infracción del artículo 24 de la Constitución Española, de la certeza en materia sancionadora y del principio acusatorio, por contener el fallo de la sentencia parcialmente estimatoria un pronunciamiento de condena por una infracción no precisada, que no fue objeto de imputación y distinta de la que lo fue.

Sostienen los recurrentes que la calificación por defecto de la conducta que realiza la sentencia discutida es incompatible con el principio acusatorio y con la relación de heterogeneidad de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 206 de la Ley General Tributaria. Se acusó y sancionó por una infracción muy grave del artículo 191.4, que ha sido anulada, sin que se pueda condenar en vía de recurso por una infracción supuestamente calificada como leve, que no fue objeto del procedimiento sancionador y que, en su caso, se halla tipificada heterogéneamente no sólo en el artículo 191.2, sino también en los artículos 198.1 y/o 199.1.

3. El motivo 35º se centra en la infracción del artículo 24 de la Constitución y del artículo 211 de la Ley General Tributaria como consecuencia de que la anulación de la sanción determina que deba considerarse legalmente caducado el procedimiento sancionador que terminó con la sanción anulada, sin posibilidad de iniciar y/o concluir un nuevo procedimiento sancionador, ni siquiera en la forma pretendida por el fallo de la sentencia.

Dicen los recurrentes que, habiéndose declarado improcedente la sanción recurrida y anulado la misma por la sentencia recurrida, no es posible considerar que el procedimiento sancionador haya concluido válidamente en plazo, lo que legalmente determina la terminación o caducidad del procedimiento sancionador inicial, la imposibilidad de comenzar uno nuevo y de que se imponga por la sentencia una sanción distinta a la anulada.

Se remiten el trigésimo motivo, en el que denuncian la infracción del principio ne bis in idem.

III. Planteamientos prácticamente idénticos a los suscitados por el matrimonio Fabio María Cristina en los Grupos I y II que se han dejado expuestos, han sido formulados por Dorna Sports S.L. en los recursos de casación 4044/2014 y 4134/2014, siendo desestimados en las sentencias dictadas en los citados recursos. Reproduciremos a continuación la motivación contenida en la segunda de ellas (FJ 9º.2):

«Los motivos de casación del segundo subgrupo de [D. Fabio y Dª María Cristina] y el único motivo del recurso de casación del Abogado del Estado coinciden en poner de relieve la improcedencia del pronunciamiento de la sentencia de instancia en cuanto a la infracción y correlativa sanción que impone, aunque, ciertamente, desde posiciones encontradas.

Para la representación procesal de la Administración, es improcedente porque debió mantenerse la sanción impuesta por el acuerdo administrativo sancionador, ya que era contraria al ordenamiento jurídico la rebaja de la gravedad con que había sido inicialmente calificada la conducta. Y, para la representación procesal de la entidad mercantil [aquí el matrimonio recurrente], también es improcedente la referida decisión del Tribunal, al entender que la anulación de la sanción debió ser total, sin que fuera posible una sanción rebajada.

Existe, pues, un mutuo condicionamiento entre los motivos de casación de la mercantil [en este caso, los aquí recurrentes] que integran el grupo de los que se relacionan con la concreta sanción impuesta por la Sala de instancia y el recurso de casación del Abogado del Estado, circunstancia que aconseja seguir el siguiente orden de análisis y decisión.

En primer lugar, procede el examen de los motivos de la mercantil [aquí, el matrimonio recurrente] que integran el primer subgrupo, cuya estimación supondría la improcedencia de cualquier sanción (por infracción leve o agravada), con lo que, necesariamente, decaería el recurso de casación del Abogado del Estado.

En segundo lugar, el tratamiento del recurso del Abogado del Estado, porque de estimarse que la sanción procedente era la de la gravedad con que fue apreciada por la Administración tributaria, no tendría ningún sentido examinar ya la procedencia de la sanción en su versión leve.

Y, solo para el supuesto de rechazar el recurso del Abogado del Estado, abordar si, por los motivos que aduce al respecto la entidad mercantil, ni siquiera procedía la sanción por infracción leve en los términos que decide la sentencia impugnada.

A) El artículo 132.2 del Código Penal no es aplicable al procedimiento administrativo.

La norma penal no puede ser invocada en el marco del procedimiento administrativo 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.

B) No hay vulneración de las reglas de imparcialidad exigible, al no concurrir causa prevista de abstención en la actuaria.

El Tribunal Constitucional, en una línea interrumpida de doctrina que se inicia desde sus primeras sentencias, considera que no son trasladables al procedimiento administrativo sancionador, respecto de los funcionarios que en él intervienen, las mismas exigencias de independencia e imparcialidad que son propias del juez, en cuanto titular de la potestad jurisdiccional.

La Administración debe actuar en el ejercicio de la potestad sancionadora con imparcialidad, no porque actúe en condición de juez o, ni siquiera, como tercero frente a las partes, sino porque está obligada a servir con objetividad los intereses generales, como impone el artículo 103 CE .

La Administración pública, actúa conforme a criterios de organización jerárquicos que no [son] predicables, en modo alguno, de la organización de los Tribunales. El funcionario que actúa en un procedimiento administrativo sancionador no es independiente en la concepción jurisdiccional del término, sino que la garantía que, en este aspecto, es exigible a los funcionarios que instruyen y deciden los procedimientos administrativos sancionadores es la adecuada observancia del sistema legal de las causas de abstención y recusación previsto, con carácter general, en el artículo 28 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común , al disponer que "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".

En el presente caso la recurrente argumenta que la misma funcionaria ha 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.

Pero esta circunstancia no está prevista como causa específica de abstención o de recusación en el mencionado artículo 28 LRJ y PAC, ni es asimilable a la prevista en el apartado 2.c), ya que el funcionario no ha intervenido como perito o testigo en el mismo procedimiento administrativo, 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.

Además, el propio artículo 28 LRJ y PAC, en su apartado 3, señala 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 (art. 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 (art. 28.4), y de la responsabilidad en que pudiera incurrir el funcionario (art. 28.5).

Como razona la sentencia de instancia [FJ 23º]: "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.

C) No hay infracción del principio "non bis in idem" en su faceta o vertiente procedimental.

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 idem 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 -absolución 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 sólo 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.

D) La infracción que derivada de un conjunto de negocios que se consideran incursos en simulación relativa no puede ampararse en la exclusión de culpabilidad prevista en el artículo 179.2. d) LGT .

El artículo 179.2.d) LGT 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».

Debe añadirse a lo expuesto que, concluido por la Sala de instancia que hubo simulación, nada le impedía ratificar la existencia del "dolo típico sancionable" en la conducta de los recurrentes para sancionarles por el tipo básico del artículo 191 de la Ley General Tributaria , esto es, por dejar de ingresar la deuda tributaria, aunque los jueces a quo discrepen de la calificación que la Administración tributaria otorgó a dicha infracción. La Sala de instancia explica de forma harto expresiva que el Sr. Fabio intervino, en condición de gestor de Dorna Sports, S.L., y de Miralita, S.L., en los negocios que califica de simulados, por lo que difícilmente puede eludirse el dolo. Por otro lado, no hay una equiparación automática de una actividad negocial válida a una infracción tributaria sancionable, sino la obtención motivada de las consecuencias sancionadoras anudadas a una conducta consistente en aminorar la carga tributaria mediante la puesta en marcha en operaciones contractuales que encubren y ocultan la finalidad realmente querida por los intervinientes. Con este motivo, los recurrentes vuelven a hacer supuesto de la cuestión.

Por lo demás, la anulación de la liquidación por ser adjetivada como provisional, cambiándose ese calificativo en la sentencia por definitiva, no lleva de suyo que no fuera posible incoar un procedimiento sancionador o que el incoado no pudiera entenderse válidamente iniciado. Téngase en cuenta que la "recalificación" de la liquidación en sentencia no afecta a su contenido sustantivo ni a la materialidad de los hechos investigados y acreditados; en particular, no incide sobre el juicio de desvalor de la conducta de los aquí recurrentes y a la eventualidad de depurarla a través del procedimiento sancionador correspondiente.

Procede, por tanto, desestimar el primer subgrupo de los motivos del recurso de casación de D. Fabio y D^a María Cristina dirigidos contra la sentencia de instancia en cuanto se pronuncia sobre la sanción impuesta por infracción tributaria; esto es, las quejas referidas a las garantías del procedimiento sancionador y a la improcedencia de apreciar cualquier infracción tributaria: motivos 25^o (segunda parte), 28^o, 29^o, 30^o, 31^o, 32^o, 33^o y 34^o.

Antes de examinar el segundo subgrupo de tales motivos, que incluye las quejas relacionadas específicamente con la posibilidad de minorar la gravedad de la infracción que incorpora la sentencia de la Audiencia Nacional --motivos 3^o, 26^o, 27^o y 35^o--, se debe resolver previamente el único motivo del recurso de la Administración, que combate esa decisión, porque de ser admitido y estimado decaerían aquéllos.

VIGESIMOSEGUNDO.- 1. El recurso de casación de la Administración General del Estado se integra por un único motivo, amparado en el artículo 88.1.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción , en el que el Abogado del Estado denuncia la infracción por la sentencia que combate de los artículos 184.2 , 184.3.b) y 191, apartados 3 y 4, de la Ley General Tributaria .

Parte el Abogado del Estado de que apreciada la infracción de dejar ingresar la correspondiente cuota tributaria (art. 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.

Discrepa de la sentencia en cuanto (fundamento jurídico 26º) califica la infracción impuesta a los demandantes en la instancia como leve en lugar de muy grave. Razona que en el caso debatido, y supuesto que la infracción cometida ha sido tipificada en el artículo 191 (dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente), a dicho precepto y no a otro hay que atender para calificar la infracción en concreto.

Sostiene que de los preceptos invocados se infiere que la ocultación comporta en todo caso la calificación como grave de la infracción, contrariamente a lo que indica la sentencia impugnada. Lo propio indica en cuanto al agravamiento, como muy grave, por concurrir el fraude a que se refiere el artículo 191.4.

De estimarse el razonamiento de la sentencia, se llegaría a la conclusión, contraria a los preceptos señalados y a los hechos ocurridos, de que no medió ocultación, lo que no responde, en su opinión, a la realidad.

2. La parte recurrida pide la inadmisión del recurso por dos razones: en primer lugar, por su manifiesta falta de motivación, ya que no realiza una verdadera crítica a la sentencia recurrida, y, en segundo término, porque versa sobre cuestiones de hecho fijadas en el proceso de instancia, pues la Sala de instancia ha considerado que, en atención a las circunstancias concretas del caso, no puede apreciarse que concurrieran los elementos que autorizaran a calificar la infracción como muy grave.

Ya en cuanto al fondo, interesan la desestimación del recurso de casación de la Administración. Exponen que a la luz de lo dispuesto en los artículos 191, apartados 2, 3 y 4, y 184.2 de la Ley General Tributaria y de la fijación de los hechos contenida en la sentencia resulta evidente que no puede considerarse que existiera ocultación de datos a efectos tributarios. Señalan que la constatada por la Audiencia Nacional lo es de la voluntad contractual a los solos efectos de apreciar la existencia de simulación. Por otro lado, recuerdan que no cabe hablar de fraude, pues las operaciones fueron efectivamente realizadas y, como se reconoce en la sentencia impugnada, son frecuentes y válidas desde el punto de vista mercantil.

La inadmisión pretendida por los recurridos debe rechazarse pues la queja del Abogado del Estado ofrece una motivación suficiente, analizando críticamente la sentencia, y en cuanto a la dimensión fáctica del motivo se ha de precisar que, de asistirles la razón, la consecuencia sería la desestimación del motivo alegado.

3. 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 2004 y 2005--, 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, procede la estimación parcial del motivo y recurso de casación del Abogado del Estado.

4. La estimación, en los términos vistos, del recurso de casación de la Administración General del Estado, entendiéndose que lo procedente es apreciar una infracción tributaria grave, lleva consigo que decaigan los motivos de casación de D. Fabio y D^a María Cristina en los que se mantenía la improcedencia de la decisión de la sentencia de instancia de considerar la conducta examinada como una infracción leve, esto es, de los integrados en el subgrupo B) del fundamento jurídico undécimo de esta sentencia. La estimación parcial del recurso de la Administración comporta la anulación parcial de la sentencia de instancia en la parte combatida con dichos motivos por el matrimonio demandante en la instancia, pero no para aceptar su tesis, sino para entender que la sanción procedente es la que correspondía a una infracción grave.

VIGESIMOTERCERO.- Los razonamientos expuestos justifican:

1º) La desestimación del recurso de casación interpuesto por D. Fabio y D^a María Cristina, con la consiguiente imposición de las costas causadas en dicho recurso. Si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el artículo 139.3 de la Ley de esta jurisdicción, señala como cantidad máxima por dicho concepto la cifra de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas.

2º) La estimación en parte del recurso de la

Administración General del Estado, que supone la anulación del pronunciamiento de la sentencia de instancia en lo que se refiere a la infracción, y a la sanción anudada a la misma, que califica de leve, para su sustitución por un pronunciamiento en el que se consideran graves. No procede la imposición de costas por este recurso de casación.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

1º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Fabio y D^a María Cristina contra la sentencia dictada el 16 de octubre de 2013 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 1043/2011, relativo a liquidación y sanción por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004.

2º) Estimar en parte el recurso de casación instado por la

Administración General del Estado contra la misma sentencia, que anulamos solo en lo que se refiere a la aplicación indebida de las circunstancias agravantes, para declarar que la infracción ha de considerarse grave por la concurrencia de ocultación y ser la base de la sanción superior a 3.000 euros y la sanción procedente es la que corresponda a dicha calificación.

3º) Imponer a D. Fabio y Dª María Cristina las costas causadas con su recurso, con el límite señalado en el último fundamento de derecho, sin hacer pronunciamiento alguno respecto de las provocadas por el recurso de la Administración del Estado.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, 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

FECHA:24/02/2016

Voto particular que formula el Magistrado Excelentísimo Señor Don Emilio Frías Ponce en relación con la sentencia recaída en el recurso de casación 3819/2013.

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 impedirían 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 conocedora 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 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

FECHA: 24/02/2016

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 3819/2013, han sido interpuestos por don Fabio y doña María Cristina, de un lado, y la Administración General del Estado,

de otro, contra la sentencia que la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 16 de octubre de 2013, en el recurso 1043/2011 .

ÚNICO.- Doy por reproducidos y me remito a los razonamientos en el día de hoy en el recurso de casación 948/2014.

Dado en Madrid, a.....

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

FECHA:24/02/2016

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. Don. Rafael Fernández Montalvo, al que se adhiere el Excmo. Sr. Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco , en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 3819/2013.

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 y 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.

Dado en Madrid a

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martínez Micó, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ