



Roj: **STS 774/2016 - ECLI:ES:TS:2016:774**

Id Cendoj: **28079130022016100082**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/02/2016**

Nº de Recurso: **1307/2015**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4243/2014,**
STS 774/2016

SENTENCIA

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

Esta Sala ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1307/2015, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 23 de octubre de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 443/2011, seguido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, R.G. 4365/10 y 2583/11 (entre otras), desestimatoria de las reclamaciones acumuladamente interpuestas contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanción, adoptados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006 (Grupo de consolidación fiscal 134/05).

Se ha opuesto al recurso interpuesto la entidad DORNA SPORTS, S.L. representada por el Procurador de los Tribunales D. Manuel Sánchez Puellas González- Carvajal, bajo la dirección letrada de D. Angel García Ruiz.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes llevó a cabo actuaciones inspectoras, iniciadas en 25 de enero de 2008, cerca de la entidad Miralita S.L. con NIF B84007418, como sociedad dominante del grupo fiscal 134/85, que dieron lugar a la incoación del Acta de disconformidad (Modelo A02), número 71732885, extendida el 7 de mayo de 2010, al obligado tributario Dorna Sports, S.L (CIF B84760800) como sucesor de Miralita, S.L y relativa al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2005 y 2006.

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-La elevada rentabilidad que obtienen los socios con la enajenación de sus participaciones no encuentra referencia alguna posible en criterios de mercado. Estas rentabilidades solo se pueden justificar si atendemos a la realidad jurídica y al fondo económico de las operaciones, que revela la distribución de unos rendimientos a los socios a costa de incrementar el endeudamiento de las entidades que los satisfacen.

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

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

Y paralelamente, se produce la deducción fiscal de otro fondo de comercio surgido de una operación de fusión registrada en 1999.

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

1.- *Entidades y personas físicas intervinientes :*



-Dorna Sports, S.L. (B82043753), era la sociedad dominante del Grupo fiscal 170/01 hasta que en junio de 2003 se adquieren el 100% de sus participaciones sociales por la entidad 2WP Events, SL. Posteriormente, Dorna Sports, S.L. se disolvió sin liquidación, al ser absorbida por 2WP Events, SL, lo que se hizo constar en el Registro Mercantil en 30 de diciembre de 2003.

-La sociedad 2WP Events, S.L (B83497461) adquiere en junio de 2003 el 100% de la sociedad Dorna Sports, S.L., convirtiéndose en sociedad dominante del grupo fiscal 182/04.

-La entidad Miralita, S.L., (B84007418), adquirió en diciembre de 2004 el 99,815% del capital social de Dorna Sports, S.L., pasando a ser la sociedad dominante del grupo fiscal 134/05 en los periodos impositivos 2005 y 2006.

-La sociedad Tinagen Grupo de Inversiones, S.L., (B847608QO), adquiere en el 2º semestre de 2006 el 80,40% de las participaciones sociales de Miralita, S.L y tras ello absorbe, entre otras, a Dorna Sports, S.L y a Miralita, S.L. Tras la fusión, Tinagen Grupo de Inversiones, S.L, pasa a denominarse Dorna Sports.

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

2.- Actividad del grupo

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

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

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

3.- Estructura del grupo

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

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

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

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

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

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

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

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

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



- Una participación mayoritaria del 75% en manos de ISRM, la sociedad instrumental cuyo control correspondía a CVC, residente en Luxemburgo.
- Los directivos del grupo, D. Jaime y D. Secundino, residentes en España que poseían respectivamente un 12% y un 6,5% de participación.
- Y por último, la entidad holandesa Ballota BV que poseía un 6,5% del capital social.

4.- Operaciones realizadas en 2003

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

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

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

ACTIVO PASIVO

Gastos establecimiento 25 Capital social 1.222

Fondo de Comercio 31.082 Reserva legal 310

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

Reserva Voluntaria 4.541

Beneficio 2002 9.486

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

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

Precio de adquisición de las participaciones propias: 12.245.669,78

Reducción del capital social: 265.042,54

Reducción reservas voluntarias: 11.980.627,24

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

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

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

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

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

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

- Otros socios residentes: 2%.

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



empleados haya podido acceder a controlar un 2% del capital social con un desembolso de 1.440 euros (que fue la aportación que realizaron a 2WP Events, SL).

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

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

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

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

-Como ya se indicó, el 23 de octubre de 2003, 2WP Events absorbió a Dorna Sports S.L, otorgándose escritura de fusión el día 1 de diciembre de 2003 y acogándose dicha operación al régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Tras esta fusión impropia (recordemos, que el 26 de junio de 2003 2WP Events, SL había adquirido el 100% de las participaciones de Dorna Sports, SL) la absorbente cambió su razón social, pasando a denominarse como la absorbida Dorna Sports, SL.

5.- Operaciones realizadas en 2004

-El 1 de diciembre de 2004 se produce otra transmisión de participaciones de Dorna que es una réplica de la transmisión efectuada en junio de 2003.

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

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

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

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

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

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

- Esta operación de compraventa se financió con un préstamo sindicado formalizado el 24 de noviembre de 2004, en el que como prestamistas figuraban un grupo de entidades bancarias coordinadas por la Societé Générale, S.A. y como prestatario, la entidad luxemburguesa Motofin, SARL (el 100% de esta entidad estaba en manos de DH2004, SARL; como se indicó, DH2004, SARL estaba controlada por CVC y era propietaria del 74,25% de Miralita, S.L.).

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

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

-Los gastos financieros originados por el préstamo de Motofin Sarl son los siguientes:

Intereses devengados por el préstamo:

Año 2005 13.375.596,39 ?

Año 2006 12.488.570,81 ?

Gastos de formalización

Año 2005 558.963,36 ?

Año 2006

euros (periodo de 2006) 3.299.125,23 ?

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

-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.

6.- Fondos de comercio con origen en las fusiones efectuadas

Fondo de comercio procedente de la fusión de 1999

Tras la venta por parte de Banesto de las acciones de Dorna Promoción del Deporte, S.A (en aquél momento matriz del grupo) a la entidad International Sports Rights Management (ISRM,SL), ésta última absorbió a aquella, según escritura pública de 21 de diciembre de 1999.

Como consecuencia de dicha fusión afloró un fondo de comercio de 31.082.350,70? ,cuantificado por la empresa según los siguientes criterios:

Precio de adquisición de las acciones de Dorna 38.560.314,65 ?

Valor teórico contable de Dorna 7.477.963,95 ?

Este fondo de comercio se amortiza contablemente a razón de 1/10 cada período, es decir, por importe de 3.108.235,08 ?. En consecuencia, se produce en cada ejercicio un ajuste positivo en la base imponible del Impuesto de Sociedades de la entidad Dorna Sports, S.L, por importe de 1.554.117,54 ?, que refleja el límite de 1/20 para la deducción fiscal de las diferencias de fusión, en los términos fijados en el artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Fondo de comercio de la fusión de 2003

En 23 de octubre de 2003, las Juntas Generales de Dorna Sports, S.L y 2WP Events, S.L acuerdan la fusión por absorción y como consecuencia de ello aflora un fondo de comercio que se cuantifica del siguiente modo:

Precio adquisición de participaciones de Dorna Sports, S.L. 53.102.655,15 ?

Valor teórico contable de Dorna Sports, S.L. 1.480.377,33 ?

Diferencia 51.622.277,82 ?

Porcentaje de adquisiciones realizadas a socios residentes 18,50 %

Importe del fondo de comercio 9.550.275,27 ?

(La diferencia de fusión fiscalmente deducible queda limitada a la parte del precio de adquisición atribuible a los socios residentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103, 3 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades).

Sobre estas cifras, 2WP Events, S.L., ya con la denominación de Dorna Sports, S.L) deduce en la base imponible de cada ejercicio 1/20 del importe determinado, es decir, 477.513,76 ?.

7.- Regularización considerada procedente por la Inspección

La regularización practicada comprende los siguientes elementos tributarios:



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

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

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

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

8.- Remisión de actuaciones al Juzgado de Instrucción

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

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

Mediante escrito fechado el 22 de diciembre de 2009, el Fiscal Jefe de la Fiscalía Provincial de Madrid comunicó al Delegado Especial Ajunto Ejecutivo de la AEAT de Madrid que se procedía al archivo de la denuncia presentada ante la Fiscalía por la comisión de un posible delito contra la Hacienda Pública, al no considerarse que existan motivos para su persecución penal. Asimismo, el 19 de febrero de 2010, el Juzgado de Instrucción nº 51 de Madrid acordó el sobreseimiento provisional y archivo de la causa nacida de la denuncia presentada por la AEAT.

8.- Liquidaciones giradas

Emitidos por el actuario los preceptivos informes ampliatorios, fundamentando las propuestas de liquidación contenidas en las actas, y una vez presentadas alegaciones por el obligado tributario, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación, de un lado, por los períodos 2003 y 2004 y, de otro, por los períodos 2005 y 2006 por siguientes períodos e importes.

A los efectos del presente recurso de casación interesa destacar que la liquidación por regularización de los ejercicios 2005 y 2005 comprende los siguientes elementos:

Cuota 10.088.562,22 ?

Intereses de demora 2.055.183,55 ?

Deuda a ingresar 12.143.745,77 ?

Pero además, tramitando el correspondiente expediente sancionador, el Jefe de la Oficina Técnica dictó acuerdo de fecha 24 de febrero de 2011, del que se indican sus más importantes particularidades:



a) Se aprecia la comisión de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, por entender que el obligado tributario presentó declaraciones incorrectas por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, que supusieron una falta de ingreso por importe de 4.774,785,85? (2005) y 5.313.776,37? (2006).

b) Para el cálculo de la sanción se tienen en cuenta los siguientes criterios.

- En cuanto al cálculo de la base de la sanción, se tiene en cuenta que la regularización practicada ha originado los siguientes ajustes en la base imponible del Impuesto de Sociedades:

2005 2006

Gastos financieros 11.556.194,53 12.996.657,73

Fondo comercio 1999 1.554.117,54 1.554.117,54

Fondo comercio 2003 477.513,76 477.513,54

Compensación B.I, negat. 54.419,45 153.929,17

Total incremento B. Imponible 13.642.245,28 15.182.218,20

La base de la sanción en las infracciones cometidas es el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización es decir la antes indicada de 4.774,785,85? (2005) y 5.313.776,37? (2006), ya que todos los incrementos se consideran sancionables (artículo 8 RGRST).

- Se aprecia la existencia de ocultación en el incremento de gastos financieros y en el derivado del fondo de comercio del año 2003, pero no en el derivado de la fusión de 1999.

- Se aprecia la existencia de utilización de medios fraudulentos, si bien no en todos los incrementos.

- Se califica la infracción de muy grave.

- Se impone una sanción de 5.963.040,36 ? por el ejercicio 2005 y de 6.361.138,72?, por el ejercicio 2006 y, por tanto, en total 12.324.179,08 ?

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

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

" F A L L A M O S

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

CUARTO .- El Abogado del Estado interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia a que acaba de hacerse referencia, según escrito presentado el 12 de diciembre de 2014 ante la Sala de instancia, en el que solicita se dicte en su día sentencia estimatoria del mismo.

QUINTO .- La representación procesal de Dorna Sports, S.L. se opuso al recurso interpuesto, según escrito presentado el 26 de marzo de 2015 en la Sala de instancia, en el que solicita su desestimación con imposición de las costas procesales.



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

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

-Liquidación NUM000 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades y ejercicios 2005-2006 (Grupo de consolidación fiscal 134/05), con una cuota a ingresar de 10.088.562,22 euros e intereses de demora de 2.055.183,55 euros.

-Acuerdo de imposición de sanción NUM001, derivado de la regularización practicada por la liquidación arriba indicada, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (Grupo fiscal 134/05, ejercicios 2005 y 2006) e importe de 12.324.179 euros.

SEGUNDO.- Debemos significar, por naturales exigencia de orden expositivo -dada la inusitada extensión de la demanda y la extraordinaria complejidad del suplico del citado escrito procesal, en que parecen mostrarse más bien motivos de nulidad y no pretensiones, como sería propio de ese lugar crucial del escrito rector- que este recurso jurisdiccional es el resultado de haberse fraccionado artificiosamente una misma resolución del TEAC, la ya reseñada de 5 de octubre de 2011, en que se analizaron cuatro reclamaciones diferentes, registradas bajo nº R.G. NUM002, R.G. NUM003, R.G. NUM004 y R.G. NUM005, en relación los acuerdos de liquidación dictados el 29 de junio de 2010, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos 2003/04 por una parte; y 2005 y 2006 por otra parte; así como frente a los acuerdos de imposición de sanción dictados por el mismo órgano y por el mismo concepto impositivo y ejercicios.

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

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

Pués bien, conviene precisar que respecto de la regularización inspectora de los gastos financieros, la entidad Dorna Sports, S.L., interpuso recurso de casación ordinario y también lo hizo el Abogado del Estado, en cuanto a la anulación de las circunstancias de cualificación de ocultación y utilización de medios fraudulentos apreciadas en el acuerdo sancionador (Recurso de casación 4044/2012 que es resuelto en Sentencia de esta misma fecha).

Pero además, el Abogado del Estado interpone el presente recurso de casación respecto de la anulación por la sentencia de la regularización inspectora por considerar improcedente la deducción de la amortización del fondo de comercio.

Realizadas estas previsiones, digamos que la sentencia apoya su decisión estimatoria en cuanto a la cuestión del fondo financiero en el criterio expuesto en la sentencia de la propia sección de 23 de octubre de 2014 (dictada en el recurso contencioso-administrativo 316/2011), a cuyo efecto señala en el Fundamento de Derecho Quinto lo siguiente:



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

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

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

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

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

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

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

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

Cuando la Inspección inicia la regularización inspectora que ahora nos ocupa (el 19 de diciembre de 2007) ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas en el ejercicio 1999, así como los efectos resultantes de las mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1999 en el que se realizó la operación de fusión, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover un procedimiento inspector para declarar (como pretende hacerse ahora) que aquella fusión no respondía a "motivos económicos válidos", refuerza la conclusión que ya hemos anticipado".

"La operación de fusión constituye un negocio jurídico celebrado en 1999 que, como se ha expuesto, no fue objeto de comprobación por la Administración. Ganó firmeza, por tanto, el acogimiento de tal operación al régimen especial de neutralidad fiscal. Si ello es así, no cabe considerar que la ausencia de motivo económico



empresarial ha tenido lugar en ejercicios posteriores a aquél en el que tuvo lugar el negocio mismo (ejercicio 2003), por hechos no sobrevenidos, sino presentes en el referido periodo.

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

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

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

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

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

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

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

"El supuesto de hecho era, por tanto, el mismo que aquí se controvierte: el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizados en períodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, la posibilidad de alterar o recalificar el régimen jurídico y fiscal de aquellos negocios con ocasión de la comprobación de un ejercicio en el que se producen determinados efectos que tienen su causa en los mismos".

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

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



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

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

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

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

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

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

"Como consecuencia de las normas generales sobre prescripción, carga de la prueba y anulación de actos en perjuicio de los interesados, resulta evidente que la Administración no puede corregir en un ejercicio posterior los efectos propios de una operación realizada en un ejercicio prescrito o plantearla en un ejercicio posterior, sin haberlo hecho en la comprobación ya realizada del ejercicio en el que la misma tuvo lugar, todas las cuestiones relacionadas con la pretendida simulación o irregularidad a efectos fiscales de la operación que motiva los ajustes practicados.

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

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



La Administración tributaria ha comprobado el ejercicio concluido el 26 de junio de 2003, que concluyó mediante Acta de disconformidad A0271672886 y con liquidación A2895010026000037. Ni el Acta ni la liquidación, sin embargo, plantean en ningún momento cuestión alguna relacionada con la pretendida simulación, planteada en un ejercicio posterior a su realización, de la operación de adquisición de participaciones realizada el 26 de junio de 2003".

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

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

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

Por otra parte, la sentencia ahora impugnada, sigue exponiendo en el Fundamento de Derecho Sexto, lo siguiente:

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

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

Obviamente, el fallo de esta sentencia, en lo referido al mencionado motivo de regularización y la sanción correlativa -amortización del fondo de comercio financiero generado como consecuencia de una operación de fusión por absorción llevada a cabo en ejercicios inatacables debido a la prescripción, que quedan fuera del alcance de la actividad inspectora- ha de ser también el de anulación, en este punto, tanto de la liquidación como de la sanción, respecto de los ya mencionados ejercicios 2005 y 2006.

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

SEGUNDO. - El Abogado del Estado interpone recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia a que venimos haciendo referencia sobre la base de que la misma anula la resolución recurrida en la parte de las liquidaciones referida a la amortización del fondo de comercio, entendiéndolo, por entender la Sala que no se pueden comprobar operaciones realizadas en períodos prescritos, cuando los mismos producen efectos en otros no prescritos y a los solos efectos de regularizar éstos últimos.

En concreto, según se manifiesta en el escrito de interposición, se analiza la deducibilidad de la amortización de los fondos de comercio surgidos en las fusiones impropias realizadas en 1999 y en diciembre de 2003, al objeto de determinar si les era aplicable el régimen especial de tributación regulado en el Capítulo VIII, del Título VIII de la LIS.



En efecto, se dice que la Inspección, tras analizar las características de las denominadas operaciones "leveraged buy out" (LBO) y "management buy out" (MBO) o compras apalancadas, concluyó que a la operación de fusión impropia realizada en 1999 no le resultaba de aplicación el régimen especial, al no concurrir en la misma una motivación económica válida, en el sentido propio de la normativa fiscal.

Sin embargo, la sentencia objeto de recurso afirma que no cabe apreciar simulación en operaciones realizadas en ejercicios prescritos para deducir de ello consecuencias en ejercicios no prescritos.

Por tal razón se interpone recurso de casación para la unificación de doctrina, con invocación como sentencia de contraste de la dictada por esta Sala en 19 de enero de 2012, al resolver el recurso de casación 3726/2009 de la que se transcribe el Fundamento de Derecho Sexto, en el que se dice:

"En el quinto motivo de casación la recurrente alega Infracción del artículo 103.3 de la LIS que regula el fondo de comercio, en relación con lo dispuesto en los artículos 64 y 65 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sobre prescripción, así como la jurisprudencia aplicable al caso.

La cuestión controvertida que da lugar a este motivo de casación es un fondo de comercio generado en el ejercicio 1992 y los dos puntos sobre los que pivota la misma son los siguientes:

Si es posible en el ejercicio 1998 negar la existencia de un fondo de comercio generado en un ejercicio ya prescrito.

La propia existencia del fondo de comercio que la Inspección negó.

A. Imposibilidad de retrotraer los efectos de ejercicios prescritos.

La sentencia de instancia infringe las normas que regulan la prescripción en cuanto declara la validez de examinar en un determinado ejercicio la existencia de un fondo de comercio generado en un ejercicio ya prescrito.

Es decir, la razón última que dio lugar a la regularización efectuada por la Inspección no fue la amortización del fondo de comercio, sino la propia existencia del fondo de comercio.

La sentencia, según la recurrente, infringe el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia en la medida en que da plena validez a la regularización efectuada por la Inspección, consecuencia no de la amortización del fondo de comercio sino de la propia existencia de dicho fondo generado en un ejercicio prescrito.

La jurisprudencia ha señalado de forma reiterada que la Administración no se encuentra facultada para comprobar datos declarados por los contribuyentes en ejercicios prescritos por cuanto dichos datos han devenido firmes.

La Inspección no puede verificar la corrección jurídico-material de las declaraciones ya que, como señalan los Tribunales, la facultad de comprobar se encuentra implícita en la facultad de liquidar, de tal manera que si ésta ha prescrito no puede iniciarse posteriormente un procedimiento de comprobación.

La imposibilidad de que la Administración compruebe datos con trascendencia tributaria referidos a un ejercicio que se encuentra prescrito a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras, encuentra fundamento en el principio de seguridad jurídica y en la esencia misma del instituto de la prescripción.

Así pues, la Sentencia de instancia vulnera la anterior jurisprudencia por cuanto declara procedente que la Administración pueda regularizar la amortización de un fondo de comercio en base a la propia existencia de dicho fondo de comercio que se generó en un ejercicio que se encontraba prescrito cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras.

B. Fondo de Comercio resultante de la operación de fusión.

La sentencia de instancia infringe igualmente el ordenamiento jurídico por cuanto niega la existencia de un fondo de comercio resultante de una operación de fusión.

La discrepancia trae causa de las valoraciones de las entidades que fueron fusionadas por SGAB en el ejercicio 1992: CORPORACIÓN AGBAK S.A. (en adelante, AGBAR) y APLICACIONES DEL AGUA, S.A. (en adelante, ADASA).

Dicha valoración se efectuó del siguiente modo:

–Como consecuencia de la operación de fusión se registraron en la sociedad adquirente (SGAB) la totalidad de los activos y pasivos de las entidades absorbidas (AGBAR y ADASA).

–Una parte de las acciones recibidas por SGAB procedentes de AGBAR y ADASA fueron revalorizadas de conformidad con las normas contables de valoración por un importe conjunto de 5.152 millones de pesetas.



--Adicionalmente SGAB registró en el momento de la fusión un fondo de comercio por importe de 8.870 millones de pesetas, correspondiente al exceso del precio de la adquisición de la participación sobre el valor teórico de las mismas no imputable a los bienes y derechos percibidos.

En definitiva, la Sentencia vulnera el artículo 103.3 LIS en cuanto niega la existencia del fondo de comercio al considerar, de forma improcedente, que la valoración de las participaciones de las entidades absorbidas fue incorrecta.

2. La sentencia recurrida explica que en este caso la actora regularizó un ajuste negativo en la base imponible por la suma de 886.961.523 ptas. por el concepto de amortización de fondo de comercio.

Este fondo de comercio, se dice en la demanda, que se originó en SGAB mediante la operación de fusión por absorción de dos sociedades: Corporación Agbar S.A. y Aplicaciones del Agua S.A. (ADASA), operación de fusión suscrita en escritura pública de 1 septiembre 1992 y con efectos al 1 enero 1992.

Una vez llevada a cabo la fusión se registraron en la sociedad SGAB la totalidad de los activos y pasivos de Agbar y ADASA. Parte de las acciones recibidas se revalorizaron. Adicionalmente SGAB registró en el momento de la fusión un fondo de comercio correspondiente al exceso de precio de adquisición de la participación sobre el valor teórico de las mismas no imputable a los bienes y derechos percibidos.

Así el coste de la participación en Agbar y ADASA minorado por los activos y pasivos recibidos se distribuyó en: revalorización de activos y en fondo de comercio.

Dicho fondo de comercio se fue amortizando contablemente a razón de un 10% anual a partir de 1992 en que se generó aquél como consecuencia de la fusión. En 1995, SGAB decidió depreciar el fondo de comercio contabilizado y pendiente creando una provisión con cargo a la cuenta de resultados como gasto de dicho ejercicio, por lo que a 1 enero 1996 el fondo de comercio había sido amortizado contablemente.

Es un fondo de comercio que surge por la diferencia entre el valor de adquisición de la participación anulada y el valor de los bienes que se incorporan al patrimonio de la absorbente aumentadas en las plusvalías tácitas de aquéllos.

Realmente la cuestión que surge es si una sociedad holding operativa y no de mera tenencia puede o no tener un fondo de comercio.

La parte recurrente manifestó en su demanda que lo que hacía la actora es que los títulos de las absorbidas se realizaban por su valor teórico en Agbar y por su valor histórico en Adasa. Existe entonces una diferencia entre el valor contable en la entidad de su participación en las absorbidas y los valores de recepción de los activos de las absorbidas, y la diferencia lo contabiliza la actora como fondo de comercio.

La Administración no acepta la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio porque estima que lo primero que debe existir es un fondo de comercio que aquí no se produce. Y añade que la deducción fiscal sólo podrá efectuarse cuando previamente se haya practicado la amortización contable del fondo de comercio, conforme a los principios generales de imputación temporal del artículo 19 LIS . Pero la actora manifiesta que en ejercicios anteriores ya prescritos la Administración no ha puesto en duda el fondo de comercio ni la amortización del mismo desde 1992 y no puede entrar a valorarlos ahora.

La Administración claramente sostiene que si bien los ejercicios anteriores a 1998, que es el que se comprueba, puedan estar o no prescritos, la Inspección puede comprobarlos en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. La Sala de instancia tiene el criterio de que, efectivamente, la Inspección no puede practicar nueva liquidación fijando una cantidad distinta a la declarada por el sujeto pasivo en su correspondiente declaración, sino de determinar si está acreditada la existencia, en este caso, de una fondo de comercio que se ha ido amortizando desde 1992, y que se trata de deducir en el ejercicio objeto de comprobación.

La prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción, aunque los hechos, operaciones o datos de relevancia tributaria provengan de ejercicios anteriores, ya prescritos, en cuanto a los efectos posteriores de tales actos o negocios, pero este criterio, que limita temporalmente la prescripción, impidiendo que se menoscabe el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios en que no debe regir ésta, debe quedar constreñido a los supuestos de incorporación de hechos o datos propios de la comprobación del ejercicio de que se trata, sin extenderse a la verificación de las bases imponibles, aun cuando no puedan conducir a la determinación de la deuda tributaria del ejercicio en que se producen, porque estas operaciones son, estricta y rigurosamente, actividades de comprobación o liquidación tributaria vedadas ya a la Administración como consecuencia de la prescripción.



El artículo 103.3 LIS establece que: "Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con las normas contables de valoración, y la parte de aquella diferencia que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:.....".

Está claro, concluye la sentencia, que debe seguirse siempre como criterio de valoración el valor de adquisición de la participación. Y así lo establece también el PGC que dice que deberá de respetarse el principio del precio de adquisición. Ese precio de adquisición es el precio pagado. Y en este caso se adquieren unas acciones que tienen un precio de adquisición que no coinciden con el valor teórico de las mismas.

La recurrente lo que hace es valorar los activos recibidos por su valor teórico contable y la diferencia dice que sirve para crear el fondo de comercio. La Administración examinó las cuentas y balances comprobando que el valor que la fusión aporta a SGAB es la suma del valor de sus participadas, sin fondo de comercio. Por ello no se admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, pues sin fondo de comercio no hay deducibilidad.

3. Este quinto motivo del recurso de casación consta a su vez de dos submotivos, como advierte el Abogado del Estado:

A.- En el primer submotivo se sostiene la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con la amortización del fondo de comercio aflorado con ocasión de la fusión por absorción de las sociedades AGBAR y ADASA, al inadmitir la deducción practicada en la base imponible por SGAB por importe de 886.961.523 ptas.

Pues bien, el Abogado del Estado sostiene que aunque los ejercicios anteriores a 1998, que es el que se comprueba, puedan estar prescritos, la Inspección puede comprobarlos en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. No se trata de que haya o no prescrito la facultad de la Administración de comprobar y modificar las bases declaradas, correspondientes a ejercicios prescritos y, en su caso, exigir lo liquidado practicando una nueva liquidación fijando una cantidad distinta a la declarada por el sujeto pasivo en su correspondiente declaración, sino de determinar si está acreditada la existencia, en este caso, de un fondo de comercio que se ha ido amortizando desde 1992, y que se trata de deducir en el ejercicio objeto de comprobación.

La jurisprudencia que se cita en el escrito de interposición responde a actuaciones inspectoras practicadas con anterioridad a la Ley 40/1998 que modificó el entonces artículo 23 de la LIS, añadiendo un apartado 50 en el que el legislador explicitó su criterio sobre esta cuestión al establecer el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron. Aun cuando esa norma se refiere solo expresamente a las bases imponibles negativas es aplicable mutatis mutandis a supuestos análogos como el aquí planteado.

La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetarse a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT, de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT, sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente.

No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

B.- En el segundo submotivo se cuestiona la conclusión del Tribunal a quo relativa a la inexistencia de un fondo de comercio.



Sin embargo, como dice el Fundamento de Derecho Noveno de la sentencia recurrida, "la Administración examinó las cuentas y balances comprobando que el valor que la fusión aporta a SGAB es la suma del valor de sus participadas, sin fondo de comercio. Por ello no se admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, pues sin fondo de comercio no hay deducibilidad que es el primer requisito, como expone la Administración. La conclusión alcanzada por la Inspección, la comparte y ratifica la Sala de instancia, debiendo reiterarse que la Inspección, tras el examen de la documentación comprobada en el expediente, prueba que no fue correcto ese Fondo de Comercio, y esa incorrección no puede justificar la deducibilidad posterior que se pretende".

Se trata de una valoración probatoria efectuada por el Tribunal de instancia que concluye -de acuerdo con la Inspección- en la inexistencia de un fondo de comercio financiero. Esa valoración probatoria no puede ya ser desvirtuada en casación, salvo que la misma pudiera calificarse como arbitraria, algo que ni siquiera se invoca por la recurrente, sin que sea obstáculo a ello que con motivo de la fusión o incluso de la reclamación económico-administrativa la recurrente pidiese determinados informes acerca de la valoración de las entidades fusionadas, no constando que en él proceso de instancia se practicase ninguna prueba pericial al respecto."

Tras ello, el Abogado del Estado expone que el artículo 66 de la Ley General Tributaria establece un plazo de prescripción de cuatro años respecto del "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", resaltando que para el ejercicio de esta potestad de liquidación, no hay más remedio que poner en marcha las potestades de comprobación e investigación, respecto de las cuales el artículo 115 de la LGT establece lo siguiente:

"1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley."

Según sostiene el Abogado del Estado en el recurso, son comentarios que ofrece el precepto transcrito los de que la comprobación e investigación es una potestad de la Administración, que, como tal, es un poder fiduciario, en el sentido de concederse para que aquella alcance los fines generales a que sirve y solo resultan útiles en la medida en que sirvan para cuantificar la deuda tributaria. Y consecuencia de ello es que las referidas potestades no se extinguen por su no ejercicio, pues la Ley no les ha señalado un plazo de prescripción ni de caducidad y pueden y deben ser puestas en marcha por la Administración Tributaria, en la medida en que no prescriba su derecho a liquidar el crédito tributario.

Tras ello, el Abogado del Estado pone de relieve que la deuda tributaria se determina a partir del tratamiento que merecen los efectos de los actos o negocios realizados por el sujeto pasivo, permitiendo las facultades de comprobación e investigación a la Inspección, examinar y calificar dichos efectos, en la medida en que no haya prescrito la deuda tributaria que se vea afectada por los mismos, pero cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubieran realizado, siendo cuestión distinta que a consecuencia del ejercicio de las referidas potestades la Administración llegue a la conclusión de que las deudas tributarias de períodos anteriores, y respecto de las cuales ha prescrito el derecho a liquidar, fueron incorrectamente declaradas, en cuyo caso el artículo 66 a) de la LGT no permite practicar liquidación.



Aduce el Abogado del Estado que la solución expuesta se deduce también de otros preceptos como los artículos 70 , 106.5 y 105.1 de la LGT .

Por último, se refiere el Defensor de la Administración a la existencia de simulación, cuestión sobre la que debe pronunciarse la sentencia según el artículo 98 de la L.J.C.A .

Se indica que el TEAC, en su resolución de 15 de junio de 2011, analizaba ampliamente la operación de fusión del ejercicio 1999, llegando a la conclusión de no ser de aplicación el régimen especial, al no concurrir una motivación económica válida, en el sentido requerido por la normativa fiscal, pues, sin perjuicio de la bondad de las operaciones apalancadas, es incontestable que el interesado no ha explicado las razones que llevaron a Dorna a fusionarse con ISRM,S.L, siendo incontestable que ésta última era una entidad vehículo o instrumental, que no realizaba actividad económica alguna, resultando intrascendente a estos efectos.

Se hace hincapié en que según el interesado la razón de la creación de una sociedad instrumental (ISRM,S.L.) y la fusión impropia de ésta con Dorna era reforzar las garantías de las entidades financieras que intervinieron en la operación sin infringir la prohibición de asistencia financiera del artículo 81.1 de la LSA , para poder culminar con éxito la compra apalancada de una empresa por uno de sus directivos (D. Jaime) y por una entidad inversora (una ECR residente en Luxemburgo, denominada CVC); siguiendo su tenor literal, los motivos económicos válidos de una fusión impropia están presentes o deberían considerarse implícitos en todas las operaciones en las que la fusión impropia sigue a una operación de adquisición financiada por terceros con una importante refinanciación de la compañía adquirida y que conlleva la incorporación de directivos al capital, por lo que viene a concluir que el motivo económico válido ha de entenderse que concurren toda fusión impropia llevada a cabo en el marco de una MBO.

Ahora bien, alega el Abogado del Estado, una cosa es que la fusión impropia sea una operación necesaria para culminar una MBO (a fin de salvar la prohibición de asistencia financiera del artículo 81 de la LSA) y otra cosa bien distinta es que la absorción de Dorna por parte de una entidad de capital riesgo y uno de sus directivos esté inspirada en una motivación económica válida, en términos de racionalización o reestructuración de actividades económicas, por lo que la motivación de la fusión impropia habrá de encontrarse en la razón por la que se llevó a cabo la MBO, es decir la compra apalancada de una empresa por uno de sus directivos, de manera conjunta con un inversor financiero, que es lo que, siempre según el Abogado del Estado, no ha sido explicitado.

Lo expuesto lleva a concluir que no cabe la deducción del fondo de comercio financiero surgido de la fusión impropia realizada en 1999 y por las mismas razones, también se ha de negar la del fondo de comercio surgido de la fusión impropia llevada a cabo en diciembre de 2003.

TERCERO. - La representación procesal de la parte recurrida centra su oposición al recurso interpuesto en las alegaciones de que la sentencia de contraste no cumple los requisitos de identidad de hechos, fundamentos de derecho y pretensiones que exige la Ley Jurisdiccional y que, en cualquier caso, la sentencia recurrida es conforme a Derecho, añadiendo que existen sentencias de esta Sala para casos en que si se cumplen los requisitos de identidad, cuyos fallos no son contradictorios con los de la sentencia impugnada, citándose por todas las de 4 de noviembre de 2013 -recurso de casación 3262/2012 - y 6 de marzo de 2014 -recurso de casación 2071/2012 -.

CUARTO .- Con carácter previo a la decisión sobre la procedencia o no del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto hemos de pronunciarnos sobre su admisibilidad o viabilidad procesal a la que podrían oponerse dos circunstancias: la cuantía del proceso y la circunstancia de que contra la misma sentencia, de fecha 23 de octubre de 2014, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 443/2011, se han interpuesto sendos recursos de casación ordinarios por las mismas partes del presente recurso.

a) El Abogado del Estado se limita a decir que la cuantía litigiosa es superior a 30.000 ? y que la misma sentencia en su pronunciamiento relativo a la reducción de sanciones la cuantía supera los 600.000 ?.

Sin embargo, debemos tener en cuenta, que tal como consta en los Antecedentes, las cuotas de las liquidaciones fueron las siguientes:

Año 2005 4.774.785,85 ?

Año 2006 5.323.776,37 ?

En ambos casos, por tanto, superior 600.000 ?, y resulta, que conforme a la jurisprudencia de la Sala dicho concepto es el que ha de tomarse en cuenta a los efectos de determinar la cuantía del recurso.



Por otra parte, las sanciones, que incluían también el fondo de comercio del año 2003, ascendieron a 563.040,36 ? en 2005 y 6.361.138,7? en 2006.

El Abogado del Estado, al interponer este recurso de casación para la unificación de doctrina, parece considerar que la cuantía es exclusivamente la que se refiere a la amortización del fondo de comercio derivado de las operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y 2003, que es la parte estimatoria de la sentencia de instancia, junto con aplicación indebida de circunstancias de cualificación de las infracciones apreciadas (ocultación y utilización de medios fraudulentos).

Este criterio de considerar que el interés casacional de la Administración recurrente se reduce únicamente a lo que le perjudica de la sentencia de instancia, sería correcto si no se hubieran interpuesto, al mismo tiempo, recursos de casación ordinario y para la unificación de doctrina frente a la misma liquidación de cuota e intereses y frente a la misma sanción.

Por el contrario, cuando se cuestiona la liquidación resultante de la sentencia en su integridad no puede desgajarse la discusión procesal de uno de los conceptos integrantes de aquella. Y es que no es posible la escisión que producen los dos recursos que se interponen porque sus decisiones resultan, en todo caso, mutuamente condicionadas.

b) También, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, el recurso de casación ordinario y el de unificación de doctrina son recursos excluyentes, resultando el segundo de ellos subsidiario del ordinario, por lo que no resulta admisible que, salvo en los supuestos de acumulación de pretensiones con cuantías diferentes, contra una misma resolución se prepare recurso de casación ordinario y se interponga recurso de casación para la unificación de doctrina, ya sea de forma simultánea o subsidiaria.

En el presente caso, no existió acumulación de pretensiones que, por su cuantía, pudieran originar, de manera simultánea recurso de casación ordinario y para la unificación de doctrina.

En el proceso de instancia los actos administrativos originarios, objetos de la pretensión, fueron la liquidación por cuota e intereses y la sanción, ambos, incluso considerados independientemente, de cuantía superior a 600.000 ?.

La demandante "Dorna Sports, S.L." interpuso recurso de casación ordinario frente a liquidación de cuota e intereses, salvo, naturalmente, en lo que vio estimada su demanda, amortización del fondo de comercio derivado de las operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y 2003; y el Abogado del Estado interpuso también recurso ordinario frente a la sanción, en lo que le perjudicaba, la exclusión de la aplicación de las circunstancias de cualificación de la infracción.

En tales circunstancias, solo resultaba posible el enjuiciamiento íntegro de liquidación y la sanción en los recursos ordinarios interpuestos, sin que sea admisible separar algún concepto integrante de una u otra para su enjuiciamiento separado en recurso distinto.

Lo expuesto nos conduce a concluir que el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto resulta inadmisibile.

QUINTO. - Procede la imposición de costas a la Administración recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción, limita los derechos de la parte recurrida a la cantidad máxima de 2.000 euros.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1.- DECLARAR no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1307/2015, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 23 de octubre de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 443/2011 .

2. - IMPONER las costas a la Administración recurrente, con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior



sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ