

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059881

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 34/2015, de 25 de junio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 315/2012***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Especial complejidad. Volumen de operaciones y grupos de sociedades. No se ha aportado motivación de que el volumen de operaciones dificultase la finalización en plazo de las actuaciones. La entidad había tributado de forma individual y en los ejercicios en que tributó como grupo no consta que se analizaran a otras entidades del grupo. La no interrupción de la prescripción conlleva considerar prescrito el ejercicio 2002, en que se generó la base negativa, pero no la nulidad de las actuaciones del resto de periodos en que se compensó esa base negativa.

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Inmovilizado inmaterial. Aplicación e interpretación de la normas. Simulación. Compra de un derecho de opción a la matriz consistente en un descuento sobre la aportación futura a una joint venture. Para la compra recibe una financiación de la matriz inglesa, vendedora del derecho. En Reino Unido no tributó la enajenación del derecho de opción. La Inspección calificó la venta del derecho como una simulación absoluta. El descuento a realizar en una operación futura carece de valor propio. La finalidad era disminuir su carga fiscal mediante la deducción de los gastos financieros. No obsta la regularización el que los ejercicios en que se concierta la financiación estén prescritos [Vid. STS de 23 de marzo de 2015, recurso n.º 682/2014 (NFJ057861)]. No se somete a plazo el ejercicio de potestades de comprobación. No hay motivo para sustituir un crédito por una mera expectativa de reducción de la aportación futura. El derecho de opción no tiene existencia económica y real. *Simulación y fraude de ley.* La entidad aduce que no hay simulación, sino, a lo sumo, fraude de ley. Dificultad de deslinde entre ambas figuras. El objeto de la venta del derecho y el préstamo eran simulados. No hubo verdadera transmisión del derecho, ni pago del precio. Procede la sanción, pero como leve, no grave.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), arts. 25, 28, 64, 109 y 118.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 16, 66, 115, 184 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 184.

Código Civil, art. 1.261.

PONENTE:*Doña Trinidad Cabrera Lidueña.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000315 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00319/2012

Demandante: VIAJES BARCELÓ S.L

Procurador: D.FRANCISCO VELASCO MUÑOZ-CUÉLLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veinticinco de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 315/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de la entidad VIAJES BARCELÓ S.L. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 130.419,14 euros (Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, sanción), 531.520,09 euros (Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006), y 211.930,84 euros (Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005 y 2006, sanción). Es Ponente la Ilma. Sra. D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora interpuso, con fecha 3 de septiembre de 2013, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, por la que se desestiman las reclamaciones administrativas interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación, notificado el 24 de marzo de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2002 en el que se minorra la base imponible negativa del grupo a compensar en ejercicios futuros en 1.304.191,00 euros.
- Acuerdo sancionador, notificado el 29 de noviembre de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2002, por importe de 130.419,14 euros.
- Acuerdo de liquidación, notificado el 24 de mayo de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006 con una deuda tributaria a ingresar de 531.520,09 euros.

- Acuerdo sancionador, notificado el 29 de noviembre de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006, por importe de 211.930,84 euros.

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 11 de abril de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria, con anulación de la Resolución del TEAC recurrida, así como los actos de liquidación y de imposición de sanción de que trae causa.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito de 31 de julio de 2013 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó la desestimación del presente recurso, con imposición de costas a la recurrente.

Cuarto.

Practicada la prueba que propuesta fue admitida, con el resultado que obra en las actuaciones, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 11 de junio de 2015, en el que efectivamente tuvo lugar.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad VIAJES BARCELÓ S.L. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, por la que se desestiman las reclamaciones administrativas interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación, notificado el 24 de marzo de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2002 en el que se minorra la base imponible negativa del grupo a compensar en ejercicios futuros en 1.304.191,00 euros.

- Acuerdo sancionador, notificado el 29 de noviembre de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2002, por importe de 130.419,14 euros.

- Acuerdo de liquidación, notificado el 24 de mayo de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006 con una deuda tributaria a ingresar de 531.520,09 euros.

- Acuerdo sancionador, notificado el 29 de noviembre de 2010, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006, por importe de 211.930,84 euros.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. El 22 de abril de 2008 se notificó a VIAJES BARCELÓ S.L. la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT en relación con el Grupo fiscal 160/01, cuya sociedad dominante era VIAJES BARCELÓ SL.

Las actuaciones tenían alcance general y se referían a los siguientes conceptos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades 11/2002 a 10/2006.
- Retenciones trabajo/profesional 04/2004 a 12/2006.
- IVA 04/2004 a 12/2006.
- Retenciones no residentes 04/2004 a 12/2006.
- Declaración anual operaciones 2004 a 2006.
- Declaración recapitulativa entrega AIB 2004 a 2006.

Mediante diligencia de 6 de mayo de 2008 se comunica a la obligada la ampliación de actuaciones al Impuesto sobre Sociedades en régimen individual durante los períodos 11/2002 a 10/2006.

Por acuerdo del Inspector Jefe de 21 de enero de 2009, notificado a la interesada el 27 de enero de 2009 se amplió el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses por concurrir especial complejidad.

2. Resultado de estas actuaciones, en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2002, se dictó y notificó acuerdo de liquidación el 24 de marzo de 2010, por el que se minoraba la base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros del grupo en 1.304.191 euros. Disconforme con dicha liquidación se interpuso ante el TEAC reclamación económico-administrativa.

La disminución de base imponible negativa total que resulta de las actuaciones inspectoras en este ejercicio 2002, derivada de los ajustes en conformidad y disconformidad, asciende a 3.128.422,79 euros. La base imponible negativa del grupo a compensar en ejercicios futuros por este período queda fijada, tras las actuaciones de comprobación, en 4.290.764,52 euros. Al finalizar el ejercicio 2003/2004 se produjo la extinción del grupo consolidado 160/01, sin que hasta ese momento se hubiese producido la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 2002/2003. Las bases imponibles negativas por este período atribuibles a cada sociedad del grupo extinguido son las siguientes: Viajes Barceló S.L. (95,27%, 4.087.811,36 euros), Viajes Interopa (1,41%, 60.499,78 euros), y Barceló División Central S.L. (3,32%, 142.453,38 euros).

Es en el ejercicio 2006 cuando se compensa este exceso de base imponible negativa.

3. Consecuencia de dicha minoración de bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros se incoó el 27 de noviembre de 2009 acta de disconformidad, relativa a los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Dicha propuesta fue confirmada en liquidación dictada y notificada de 21 de mayo de 2010 de la que resulta una deuda a ingresar de 531.520,09 euros. Disconforme con la misma se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

4. Los hechos puestos de manifiesto en los anteriores acuerdos de liquidación son considerados por la inspección constitutivos de infracción tributaria y así:

· Mediante acuerdo de 18 de diciembre de 2010, referido al ejercicio 2002 se aprecia la comisión de infracción tributaria grave consistente en acreditar improcedentemente una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros tipificada en el artículo 79 d) de la LGT 230/1963, por lo que se impone sanción consistente en multa por importe de 130.419,14 euros. Esta sanción fue notificada el 29 de noviembre de 2010 y contra la misma se interpuso ante el TEAC reclamación económico-administrativa.

· Mediante acuerdo de 26 de noviembre de 2010, referido a los ejercicios 2004, 2005 y 2006, se aprecia la comisión de infracción tributaria grave consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria por el impuesto sobre sociedades 2006 tipificada en el artículo 191 de la LGT 58/2003, por lo que se impone una sanción de 211.930,84 euros. Esta sanción fue notificada el 29 de noviembre de 2010 y contra la misma se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

5. Las regularizaciones y sanciones anteriores tienen su fundamento en no haberse admitido por la inspección la deducibilidad del gasto financiero por importe de 1.304.191 euros correspondientes a intereses del préstamo que fue concedido a la reclamante por la entidad inglesa First Choice Holidays PCL.

Los hechos puestos de manifiesto en el expediente y no discutidos ni por la inspección ni por la reclamante son los siguientes:

En junio de 2000 se llevan a cabo entre Barceló Corporación Empresarial S.A. (BCE) y el grupo inglés First Choice Holidays PLC (FCH) las siguientes operaciones:

El 16 de junio de 2000 BCE concede una opción a favor de FCH según la cual podrá participar al 50% en una futura joint venture hotelera entre los dos grupos. Si FCH decide ejercer la opción BCE aportaría 15 hoteles y FCH el capital correspondiente a la valoración de dichos hoteles, acordado en un mínimo de 300 millones de euros. La opción se concede con carácter gratuito y personal. FCH tiene derecho a ejercitar la opción para constituir la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2002, debiendo entregar una notificación de intenciones antes del 31 de agosto de 2002.

El 19 de junio de 2000 se otorga escritura por la que se formaliza acuerdo de canje de acciones por el que BCE entrega a FCH el 100% de Viajes Barceló S.L., recibiendo a cambio 23.514.587 acciones de FCH. Por tanto, FCH pasa a ostentar la plena propiedad de Viajes Barceló S.L.

En acuerdo de 26 de julio de 2001 se pactan las siguientes modificaciones del acuerdo de 16 de junio de 2000 : a) un descuento futuro en la aportación dineraria que FCH haría en la joint venture, cuantificado en 25 millones de libras (40 millones de euros), de modo que si se constituyese la joint venture, el grupo Barceló otorgaría a FCH un descuento de 25 millones de libras en su aportación sobre el importe inicialmente pactado, siempre que la valoración de los hoteles realizada por el tasador sea igual o superior a la evaluación mínima fijada en 300 millones de euros; b) el plazo para constituir la sociedad se amplía a 31 de diciembre de 2003; y c) se amplía el plazo de entrega de la notificación de intenciones a 31 de agosto de 2003. En este contrato corregido se mantiene que FCH no pagará ninguna "prima" por la concesión de esta OPCIÓN, que sigue siendo de carácter personal.

El descuento a realizar en la aportación para una futura sociedad común, FCH lo convierte en un activo inmaterial, al transmitir, el 16 de octubre de 2001, ese descuento bajo la denominación de "derecho de opción" a su sociedad participada VIAJES BARCELÓ S.L., y valora este activo inmaterial en el importe pactado para el futuro descuento, 40 millones de euros.

Viajes Barceló S.L. adquiere este "derecho de opción" mediante financiación de la propia "vendedora del derecho", su matriz inglesa, que transfiere temporalmente desde Reino Unido (por un día) 40 millones de euros a su filial, para que ésta le compre el "derecho", operación que da lugar a una transferencia por el mismo importe y en sentido inverso, un día después de recibida. En definitiva, el obligado adquiere de la empresa matriz un activo valorado en 40 millones de euros que corresponde a la posibilidad de constituir en el futuro una sociedad por un determinado importe, siempre que, además, unos expertos independientes valoren la gestión de los hoteles por encima de determinadas cantidades.

El importe del préstamo se hace por la suma de 40.051.907,27 euros, por un plazo inicial de cinco años y un interés fijado en el Libor más 0,5 %.

Los gastos financieros correspondientes a este préstamo que fueron cargados a la cuenta contable "otros gastos financieros", ascendieron en el período 2002/2003 a 1.304.191,40 euros.

Las autoridades fiscales británicas informaron de la falta de tributación en Reino Unido de la operación de enajenación del denominado por el contribuyente "derecho de opción", según documentación incorporada al expediente.

En virtud de las decisiones del socio único de las sociedades VIAJES BARCELÓ S.L. y FIRST CHOICE HOLDINGS SPAIN S.L. de 30 de abril de 2003, se acordó la escisión parcial de VIAJES BARCELÓ S.L., a favor de la preexistente FIRST CHOICE HOLDINGS SPAIN S.L. y de FIRST CHOICE INVESTMENTS SPAIN S.L. a constituir en dicho acto. A FIRST CHOICE INVESTMENT SPAIN S.L., se le asigna:

- El Derecho de opción de VIAJES BARCELÓ S.L. de 16 de octubre de 2001, de futura suscripción del 50% de las acciones de una nueva sociedad a constituir de la que el restante 50% sería suscrito por una sociedad tercera mediante la aportación de 15 hoteles vacacionales. Su valor contable asciende a 40.051.907,27 euros, si bien la referida contrapartida del pasivo determina un valor asignado de cero euros, ya que el pago de dicha opción se ha financiado en su totalidad con deuda del accionista único de la sociedad escindida.

- Entre los pasivos asignados a la sociedad beneficiaria, y como exigible a largo plazo, en el apartado "Deudas con empresas del grupo", se incluye: Deuda de la Sociedad Escindida a favor de FIRST CHOICE HOLIDAYS FINANCE LIMITED por importe de 40.051.907,27 euros en fecha 23 de octubre de 2001 por la adquisición del derecho de opción. El valor asignado asciende a 40.051.907,27 euros.

A la vista de los hechos descritos la Inspección entiende que hay una simulación absoluta tanto en la venta que FCH hace a Viajes Barceló S.L. de la opción efectuada el 16 de octubre de 2001 como de la financiación asociada a la misma de FCH a Viajes Barceló S.L. Así se señala en el Acuerdo de liquidación que " el grupo FCH mediante la cesión por precio de 40 millones de euros efectuada el 16 de octubre de 2001, "crea" de manera instrumental y formal, que no real ni material, un activo a contabilizar en su sociedad española Viajes Barceló S.L., ligado a un pasivo también "creado" ad hoc, con la finalidad de obtener ingresos financieros por la deuda trasladada a la filial española y, finalmente, caso de no constituirse la joint venture (que es lo que finalmente ocurrió), producir en la filial española una pérdida fiscal por deterioro del derecho transmitido ."

La concesión del descuento de 40 millones de euros se justificó ante la inspección por la obligada tributaria alegando la aparición de una deuda de 14,1 millones de libras que Viajes Barceló S.L. tenía con BCE por lo que FCH que había adquirido Viajes Barceló S.L. libre de deudas acuerda con BCE la compensación de esta deuda con un descuento a efectuarse en su aportación futura a la joint venture de 25 millones de libras.

La Inspección y la Oficina Técnica consideran que la transmisión del denominado "derecho de opción" es una operación simulada. La cesión de la opción en el seno de un grupo económico es una operación realizada para crear la apariencia de la existencia de un activo inmaterial, independiente y con realidad material propia,

cuando lo que subyace es un compromiso de descuento futuro en una valoración de activos en la posible constitución de una sociedad. Como señala el actuario, " de forma paralela, se "crea" una deuda igualmente simulada, deuda otorgada por la sociedad matriz a la filial ".

El descuento a realizar en una futura operación carece de valor propio, no puede tener una valoración en sí mismo, aislado de la operación principal, pues no tiene valor alguno hasta que se realice la operación, y como contrapartida de la valoración de otro activo. En definitiva, la materialización del descuento, de realizarse la operación, habría influido en el valor de las participaciones recibidas, pero ni habría dado lugar a activar elemento patrimonial alguno, ni habría ocasionado resultado positivo o negativo alguno.

En el Acuerdo de liquidación, tras analizar la normativa, doctrina y jurisprudencia aplicables, se concluye que " en el presente caso existen indicios suficientes para apreciar la concurrencia de simulación en la operación de cesión de la opción efectuada por FCH a Viajes Barceló S.L .".

Viajes Barceló S.L. adquiere un derecho de opción gratuito de su sociedad matriz, cuyo precio se satisfizo con un préstamo aprobado por esa misma sociedad matriz. En un corto período de tiempo el obligado incrementó sus deudas con empresas de su grupo por cuarenta millones de euros para "adquirir" a otra empresa del grupo un "derecho de opción" gratuito. Como señala el actuario en su Informe, " es el momento en que se produce la cesión del descuento, 16 de octubre de 2001, cuando, a juicio de la Inspección, se da el acuerdo o voluntad compartida de los que contratan de encubrir una realidad antijurídica, creando en la sociedad filial española un activo inmaterial (ficticio) financiado con un pasivo (también ficticio), que juega el efecto de una cuenta compensatoria del activo, pero cuyos efectos buscados son el trasvase de rentas hacia la matriz inglesa en forma de ingresos financieros, en detrimento del beneficio empresarial de la filial y en perjuicio de la Hacienda Pública ".

En definitiva, la Inspección considera que las pruebas recabadas durante el procedimiento inspector apuntan a que los negocios jurídicos controvertidos fueron simulados de manera absoluta, pues la finalidad perseguida con los mismos no fue otra que disfrutar de un ahorro fiscal contrario al ordenamiento jurídico. Viajes Barceló S.L. únicamente pretendía reducir su carga tributaria mediante la deducción de gastos financieros que nunca soportó. Por ello, no son deducibles los gastos financieros derivados de la cesión de la opción.

Estos hechos, realizados con anterioridad a 1 de julio de 2004, son encuadrables en el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre , en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: " En los actos y negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados ".

De acuerdo con lo anterior se minoró la base imponible negativa del grupo a compensar en ejercicios futuros declarada en el ejercicio 2002 en 1.304.191 euros, es decir en el importe de los intereses satisfechos por Viajes Barceló S.L. a su socio único FCH como consecuencia del préstamo concedido para adquirir la opción de compra.

Se regulariza asimismo el ejercicio 2006 en el que efectivamente se compensó esta base imponible negativa. Y se sanciona tanto la acreditación improcedente de la base imponible negativa regularizada en 2002 como el haber dejado de ingresar parte de la cuota tributaria correspondiente a 2006 por la efectiva compensación de dichas bases imponibles negativas.

6. Las reclamaciones 4492/2010, 5553/2010, 3529/2010 y 5554/2010 fueron acumuladas y desestimadas mediante la Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2012, objeto del presente recurso contencioso administrativo.

Segundo.

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: a) prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 2001, 2002 y 2003; b) prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria por exceso de duración del procedimiento inspector; c) deducibilidad de los gastos financieros; d) ad cautelam, la improcedencia de calificar los hechos como una simulación negocial, pues a lo sumo, sería fraude de ley; e) nulidad de los acuerdos de imposición de la sanción, sobre la base de que la regularización se basa en presunciones y por falta de culpabilidad; f) improcedencia de calificar la sanción relativa a los ejercicios 2004 a 2006 como grave; e g) incorrecto cómputo de los intereses de demora.

La parte actora opone como primer motivo de impugnación la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 2000 y 2001, lo que determinaría, según su tesis, la nulidad de los acuerdos de liquidación relativos a los ejercicios 2002 y 2006.

Expone que las regularizaciones confirmadas por la resolución del TEAC recurrida proceden de operaciones que tuvieron lugar en los ejercicios 2000 y 2001, prescritos en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras. Tales regularizaciones derivan de la declaración por la Inspección de simulación de la compraventa del derecho de opción y su financiación, de modo que al estar prescritos dichos ejercicios no procede la declaración de dicha simulación ni, por tanto, su consecuencia plasmada en las regularizaciones impugnadas.

Apela a la doctrina conforme a la cual la Administración puede exigir al contribuyente que acredite la realidad de operaciones o hechos realizados en ejercicios prescritos, pero no puede extender su labor a analizar jurídicamente dichos hechos u operaciones

Este motivo de impugnación no puede ser estimado, en cuanto que la doctrina mantenida por la demandante ha sido superada por la última jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2015 (Recurso de casación número 682/2014) reconoce a la Administración Tributaria la facultad de declarar en fraude de ley contratos y actos realizados en ejercicios prescritos cuando producen efectos sobre periodos tributarios en los que el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no se ha extinguido aún por el paso del tiempo.

Dice, en efecto, la mencionada Sentencia que

" La Sala anticipa que procede la estimación del recurso del Abogado del Estado, ante la reciente doctrina que hemos sentado en la sentencia de 5 de febrero de 2015 , cas. 4075/2013 , con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013 .

En dicha sentencia hemos declarado:

<<La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). 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.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio .>>

Esta doctrina se recuerda en la posterior sentencia de 26 de febrero de 2015 , cas. 4072/2013 , agregándose en ésta que la misma había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011, rec. cas. 402/2008 , en la que se declaró:

<<El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos.

El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que "no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro".

Esto es especialmente claro en supuestos como los examinados en la sentencia impugnada y en la de contraste, en las que el incremento o disminución patrimonial como consecuencia de la enajenación de un bien se calcula en función de la diferencia de precio entre el de la adquisición y el de la venta, pudiendo haber tenido lugar la adquisición en fechas muy anteriores. Debe añadirse que la prescripción recae sobre el derecho a liquidar y no sobre el derecho a investigar y comprobar determinados hechos económicos que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro.>".

Tercero.

A juicio del demandante se habría producido otra irregularidad procedimental: el exceso de duración de las actuaciones inspectoras pues, a su juicio, el acuerdo de ampliación del plazo ha de reputarse inmotivado.

Recordemos, en primer lugar, los hitos fundamentales por los que ha discurrido el procedimiento inspector que nos ocupa: a) se inicia el 22 de abril de 2008 respecto el Impuesto sobre Sociedades (11/2002 a 10/2006), Retenciones Trabajo profesional (04/2004 a 12/2006), IVA (04/2004 a 12/2006), Retenciones no residentes (04/2004 a 12/2006), Declaración anual operaciones (2004 a 2006), y Declaración recapitulativa entrega AIB (2004 a 2006); b) se amplían las actuaciones al Impuesto sobre Sociedades en régimen individual (11/2002 a 10/2006); c) se amplía el plazo de duración de las actuaciones inspectoras por otros doce meses mediante acuerdo notificado al contribuyente el 27 de enero de 2009; d) el acuerdo de liquidación, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2002, se notifica el 24 de marzo de 2010, y el acuerdo de liquidación, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006, se notifica el 24 de mayo de 2010.

Para defender la existencia del exceso de duración de las actuaciones inspectoras, sostiene la recurrente que el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones carece de la necesaria motivación, con las consecuencias declaradas reiteradamente por la jurisprudencia en punto a la relevancia de tal defecto.

Hemos dicho con reiteración que no hay un derecho incondicionado a prorrogar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras sino que, antes al contrario, la regla general viene constituida por el plazo de doce meses y sólo en casos excepcionales, cuando concurren particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación de las actuaciones en el plazo previsto, una vez debidamente acreditadas y razonadas, podrá prolongarse el procedimiento mediante acuerdo motivado. Y es que en la fórmula legal y, de una manera más clara en la reglamentaria, no basta con la acreditación de que concurre alguna de las circunstancias que hacen posible acordar la prórroga, sino que es preciso relacionar tales circunstancias con las concretas actuaciones inspectoras de que se trate, pues " el volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional " son notas que permiten deducir, en algunos casos, que las actuaciones son complejas, pero no en todos los posibles, atendida la naturaleza y contenido de la comprobación, de donde resulta que no basta su mera concurrencia para justificar la ampliación.

En el caso de autos, el acuerdo de ampliación del plazo menciona las siguientes circunstancias:

" 1.- Un elevado volumen de operaciones encontrándose obligada a la auditoria de sus cuentas anuales.

2.- La entidad (forma parte del Grupo de Sociedades n 160/01 en calidad de DOMINANTE, grupo para el que en fecha de hoy se ha dictado acuerdo de ampliación de dicho plazo en su calidad de sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 01/11/2002 e 31/10/2004.

En consecuencia, ha de concluirse que estas causas implican una especial complejidad de las actuaciones inspectoras al concurrir con los supuestos previstos en las letras a) y d) del número 2 del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

Además, de dichas causas concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 27 de noviembre de 2008 y anteriormente transcritas. Causas que implican la existencia de una especial complejidad en el procedimiento de inspección a que este acuerdo se refiere, por lo que se considera suficientemente fundamentado y argumentado el carácter de especial complejidad de estas actuaciones inspectoras para proceder a la ampliación del plazo de este procedimiento ."

Las causas expresadas en la citada comunicación de apreciación de circunstancias a efectos de proponer la ampliación del plazo de las actuaciones Inspectoras, recogidas en el acuerdo de ampliación del plazo son las que se exponen a continuación:

" 1.- El volumen de operaciones declarado por la entidad GRUPO DE SOCIEDADES nº 160/01, en los periodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

11/2002 a 70/03: 45.835.723,70

11/2003 a 10/04: 52.446.186,04

2.- El volumen de operaciones declarado por la entidad en régimen de Tributación Individual, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

11/2004 a 12/04: 4.698.115,45

2005: 53.193.869,78

2006: 60.190.171,19

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas (art. 203 relacionado con el 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas , por remisión del art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

3.- La relación entre ambas comprobaciones determina que la comprobación del I.V.A. y de las retenciones debe ser realizada en unidad y de forma simultánea con el Impuesto sobre Sociedades".

Del examen del citado acuerdo se desprende que éste intenta justificar la concurrencia de una especial complejidad de las actuaciones inspectoras en los siguientes motivos:

1. En primer lugar, en el " volumen de operaciones " de la entidad, " encontrándose obligada a la auditoría de sus cuentas anuales ". El detalle concreto del volumen de operaciones en cada uno de los tres ejercicios aparece reflejado en la propuesta de ampliación, por lo que a efectos de motivación del acuerdo de ampliación en este extremo consideraremos que el acuerdo de ampliación ha realizado a este respecto una motivación in aliunde (motivación por referencia a informes previos que es admitida pacíficamente por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional).

Ahora bien, aun aceptando tal concreción del volumen anual de operaciones respecto de cada uno de los ejercicios comprobados, lo cierto es que no podemos considerar que ello sea suficiente a efectos de entender justificada la ampliación del plazo con base en este motivo, por las siguientes razones:

Por un lado, porque el mero hecho de que el volumen de operaciones de la entidad haga nacer la obligación de auditar sus cuentas anuales no puede conllevar automáticamente la conclusión de la concurrencia de una especial complejidad en la actuación inspectora. De aceptarse tal conclusión, resultaría que, en caso contrario, esto es, cuando el volumen de operaciones no alcanzara a producir el efecto del nacimiento de la obligación de auditar las cuentas de la entidad, habría que afirmar la inexistencia de la referida complejidad. Y obvio es que tan absurdo puede resultar la primera conclusión como la segunda, pues la complejidad dependerá siempre de las particulares circunstancias que concurran en el caso concreto examinado, alcance o no el volumen de operaciones el mínimo exigido para determinar la obligación de someterse a la auditoría. Por eso la jurisprudencia exige de manera constante en estos supuestos una motivación específica y no admite la suficiencia, al respecto, de la mera invocación, cita o reproducción del tenor literal de los preceptos legales y reglamentarios referidos a la especial complejidad.

Pero es que, además, no podemos obviar -y, además, compartimos, como señalamos en la reciente Sentencia de 21 de mayo de 2015 (recurso nº 209/2012)- el preciso razonamiento que el Tribunal Supremo incluyó a este respecto en su sentencia de 29 de enero de 2014 (RC 4649/2011), al señalar que " En definitiva, si diéramos por bueno el acuerdo de ampliación que se analiza estaríamos aceptando que las dimensiones de la empresa es un elemento decisivo, con su sola apreciación, para la ampliación, por lo que bastaría con constatar el volumen de operaciones, al margen de la verdadera naturaleza y complejidad del asunto. Tal postura no resulta aceptable porque contradice la exigencia legal, ya que de hecho equivale a beneficiarse de una especie de presunción iuris et de iure, que no toleraría prueba en contrario, dirigida contra determinadas empresas consideradas en sí mismas, al margen de la mayor o menor dificultad de la comprobación, sin atender al objeto sobre el que se proyectase ésta. Si la ley hubiera querido singularizar a determinados sujetos de Derecho por concurrir en ellos ciertas características económicas o de configuración jurídica, no habría asociado tales factores -el volumen de operaciones o la pertenencia a un grupo societario-, al concepto indeterminado de la "especial complejidad ".

En definitiva, lo único que ha quedado acreditado es que la entidad recurrente tenía en cada uno de los ejercicios comprobados un elevado volumen de operaciones desde la perspectiva de la cifra de negocio, pero no se ha aportado motivación alguna que permita analizar en qué medida ello imposibilitaba o dificultaba la finalización de la actuación inspectora en el plazo de 12 meses y, consecuentemente, hacía precisa la ampliación de éste.

Somos conscientes, a este respecto, de que el elevado número de operaciones, superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de la entidad, ha sido tomado en consideración por el Tribunal Supremo para apreciar la especial complejidad de las actuaciones en determinados supuestos (véase, por ejemplo, la STS de 12 de marzo de 2015, RC 4074/2013 , y las que en ella se citan); pero, incluso en esos casos, el Tribunal Supremo ha

recordado que la jurisprudencia " viene señalando de manera continuada que la mera cita, sin circunstancias de hecho que avalen la aplicación, de alguna de las causas que justifican la ampliación del plazo, es insuficiente a los efectos de que la decisión ampliatoria sea considerada conforme a Derecho", añadiendo a continuación que se trata de una cuestión "en la que hay que tener en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso concreto" y precisando que en el supuesto entonces contemplado "el acuerdo de ampliación de actuaciones se basa en la complejidad de ellas, lo que se justifica con la simple alegación, ciertamente, de las circunstancias a las que se refiere la Ley (tratarse de un Grupo fiscal consolidado y llevar a cabo actividades en distintas ubicaciones geográficas), pero añadiendo otras que singularizan el supuesto y que hacen que debamos entender motivado el acuerdo de ampliación ".

Pues bien, dado que la Administración no ha probado que el supuesto de hecho al que se refiere este caso sea sustancialmente equivalente al contemplado en dicha Sentencia del Tribunal Supremo, no podemos entender que la doctrina en ella contenida sea, sin más, directamente aplicable a este caso. Ello no quiere decir que no pueda llegar ser aplicable, pero para ello tendremos entonces que examinar si concurren esas otras circunstancias que permiten singularizar el supuesto y estimar materialmente justificada la apreciación de especial complejidad de las actuaciones en el caso ahora examinado, tarea que aun se antoja más necesaria por cuanto que la Administración no ha negado ni desvirtuado la alegación de la parte actora de que, aun siendo elevado el volumen de operaciones, en la práctica sólo se comprobaron tres (la concesión del descuento en la opción, la compraventa de la opción y la financiación de ésta entre empresas vinculadas).

En este sentido, además, entiende la Sala (Sentencia de 21 de mayo de 2015) que a la hora de interpretar la referencia normativa al "volumen de operaciones" no podemos limitarnos, exclusivamente, a valorar la "cifra de negocio" o "cifra de ingresos" (por más que, en ocasiones, su enunciado pueda ser suficiente para revelar una especial complejidad, como indica la STS de 25 de marzo de 2011, RC 57/2007), sino que debe tomarse también en consideración el número de operaciones realizadas por la entidad que deben ser objeto de comprobación y las características de éstas (singularmente, la entidad cuantitativa de las distintas operaciones, así como la similitud entre las mismas), pues es obvio que, según las circunstancias de cada caso, la conjunción total o parcial de tales factores puede ser determinante para apreciar o no la concurrencia de una especial complejidad. Hay que significar que, en este caso, el acuerdo ampliatorio nada dice sobre el número de operaciones que debieran ser objeto de la comprobación.

2. La segunda de las circunstancias que cita el acuerdo ampliatorio es la pertenencia al " Grupo de Sociedades nº 160/01 en calidad de dominante ".

A este respecto debemos partir de la premisa establecida en la STS de 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010) que , con cita de la de 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006), señala: " Lo dicho no comporta que todo grupo consolidado haya de soportar el plazo de ampliación, pero es evidente que la improcedencia de la ampliación acordada exige la prueba concluyente de que la misma era innecesaria, prueba que recae en el grupo consolidado ".

En relación a este extremo, la parte actora señala que el Grupo Fiscal se extinguió, y entre los años 2004 a 2006 VIAJES BARCELÓ S.L. tributó en el Impuesto sobre Sociedades de forma individual. Y en los ejercicios que tributó de forma consolidada la comprobación del Grupo no consta que se analizaran elementos del hecho imponible de otras sociedades del grupo. Por tanto, la pertenencia al Grupo Consolidado en calidad de dominante de la entidad actora no puede considerarse, en este caso concreto, como motivo relevante a los efectos de apreciar la especial complejidad de las actuaciones.

3. Señala, asimismo, el acuerdo de ampliación que concurren en el presente caso las circunstancias expresamente recogidas en la Comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 27 de noviembre de 2008. La única causa mencionada en esta Comunicación, además de las expresamente señaladas en el acuerdo de ampliación y ya analizadas, es " La relación entre ambas comprobaciones (grupo de sociedades y tributación individual) determina que la comprobación del I.V.A. y de las retenciones debe ser realizada en unidad y de forma simultánea con el Impuesto sobre Sociedades".

Este motivo adolece igualmente de falta de especificación, pues además de no mencionar el volumen de retenciones ni de facturas de IVA objeto de la comprobación, viene a concluir que en todos los casos en los que se efectúe la comprobación de una sociedad dominante y de su grupo consolidado y que el ámbito de la misma abarque, además, del Impuesto sobre Sociedades el IVA y las retenciones, procede la ampliación del plazo sin más justificación, lo que desde luego no está previsto en la legislación tributaria.

La ausencia de detalle de la propuesta de ampliación y del acuerdo ampliatorio la apreciamos también en la contestación a la demanda, pues en ella se limita afirmar genéricamente la concurrencia de las circunstancias justificativas de la ampliación a la vista de la jurisprudencia que estima aplicable, pero no trata de rebatir las concretas referencias que en la demanda se hacen a cada una de las circunstancias señaladas en el acuerdo tras ponerlas en relación con el caso concreto.

En consecuencia, consideramos que el análisis de las "otras circunstancias", al que antes nos referíamos (al tratar del volumen de operaciones) como necesario para completar el examen de la suficiencia o no de la justificación ofrecida, tampoco conduce a la conclusión de apreciar que el acuerdo ampliatorio haya sido

suficientemente motivado, toda vez que del referido análisis se deduce que aquél sólo contiene una motivación aparente o formal, pero no reúne las condiciones mínimas suficientes para poder afirmar que contiene la "motivación específica" que exige la jurisprudencia.

Al no poderse considerar válido el acuerdo ampliatorio, no cabe apreciar que se haya producido en virtud del mismo el efecto interruptivo de la prescripción.

Ahora bien, la consecuencia de que las actuaciones inspectoras no hayan interrumpido la prescripción queda limitada a apreciar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del ejercicio 2002.

Si tomamos como "dies a quo" el 25 de mayo de 2004, al ser el del vencimiento del plazo para la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2002, dado que dicho ejercicio se extendió desde el día 1 de noviembre de 2002 al 31 de octubre de 2003); y como "dies ad quem" el 24 de marzo de 2010, en que se notifica la liquidación, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda, por transcurso del plazo de cuatro años que resulta exigible.

La nulidad de la liquidación del año 2002 determina la de la sanción correspondiente a los incumplimientos imputados por la Administración en ese ejercicio, al decaer el presupuesto de hecho que la justifica conceptualmente, puesto que inexistente dicha liquidación, debido a los efectos jurídicos de su ilicitud, mal puede incumplirse obligación alguna respecto de ella ni castigarse ese incumplimiento.

No puede aceptarse, en cambio, la pretensión de la parte actora de que dicha prescripción acarree la nulidad de las liquidaciones posteriores sobre la base de que en el ejercicio 2002 se regulariza la base imponible negativa generada en dicho ejercicio, y en la liquidación de los ejercicios 2004 a 2006 la compensación de esa base imponible en el ejercicio 2006.

En efecto, como se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior, la última jurisprudencia defiende la facultad de comprobación e investigación de la Administración, para liquidar periodos no prescritos de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, pero que sigan produciendo efectos.

Cuarto.

El siguiente motivo de impugnación alegado en el escrito de demanda versa sobre la procedencia de la deducibilidad de los gastos financieros.

La parte actora trata de justificar las operaciones realizadas, descritas en el Fundamento de Derecho Primero de esta Sentencia, de las que derivan los gastos financieros cuestionados, en los siguientes argumentos:

1. La lógica de la concesión del descuento de BCE a FCH PLC.

Se alega por la recurrente que la concesión del descuento de 25 millones de libras en el ejercicio del derecho de opción tuvo por finalidad compensar un desajuste en el precio pactado entre BCE y FCH PLC, el 16 de junio de 2000, en el negocio del canje de acciones por el que FCH PLC adquirió la totalidad del capital social de VIAJES BARCELÓ S.L.

En contrato privado firmado el 13 de mayo de 2000, las partes acordaron que FCH PLC adquiriría VIAJES BARCELÓ S.L. libre de deudas. Sin embargo, VIAJES BARCELÓ S.L. tenía deudas a largo plazo por importe de 14,1 millones de libras, lo que no advirtió la compradora en el momento de efectuar la adquisición (el 16 de junio de 2000), por lo que no corrigió el tipo de canje de las participaciones previamente pactado en el documento privado. El mencionado descuento de 25 millones de libras se concedió para sustituir la compensación que correspondía abonar BCE a FCH PLC por el sobrepago de las participaciones pagado por ésta, dado el interés de BCE en constituir la Joint Venture y a efectos de impedir una posible demanda por responsabilidad de daños y perjuicios.

La Resolución recurrida señala que no se ha justificado documentalmente la existencia ni el origen de la deuda por importe de 14,1 millones de libras, oponiendo la recurrente la contabilización de la deuda en el balance de la actora y los mencionados acuerdos de adquisición (documentos 2 a 4 de los adjuntados a la demanda), así como contratos de crédito y préstamo celebrados por sociedades del grupo de VIAJES BARCELÓ S.L. con diversas entidades de crédito, cuya suma asciende a la mencionada cantidad (documentos 6 a 10).

En cualquier caso, como pone de manifiesto el Abogado del Estado, es poco creíble que FCH PLC no comprobara en el otorgamiento de la escritura de venta, a la que se ajuntó el balance de VIAJES BARCELÓ S.L., las cuentas de esta sociedad y en definitiva "lo que compraba", sobre todo tratándose de una operación de 33,6 millones de libras. Y resulta aún más insólito que, tras advertir el elevado importe de la deuda (casi la mitad del precio de adquisición), no se compensara ese importe ni se ejercitaran por la compradora las pertinentes acciones legales frente a BCE para recuperar las cantidades indebidamente pagadas en la compraventa, limitándose las partes a reconocer un crédito de BCE a favor de FCH PLC (crédito cuya existencia tampoco ha sido probada).

Asimismo, carece de lógica empresarial y económica que ese crédito, ante la imposibilidad de pago inmediato por parte de BCE, se sustituya por una rebaja en el ejercicio del derecho de opción en la constitución de

la joint venture de 25 millones de libras, rebaja que sólo es aplicable si la valoración de los hoteles es igual o superior a 300 millones de euros. Así, FCH PLC acepta la sustitución de un crédito actual de 14,1 millones de libras por una mera expectativa de reducción en una posible aportación futura, de modo que sólo recuperaría esa cantidad si, cumplida la condición de la valoración mínima, ejercitaba la opción (cosa que finalmente no ocurrió). Cuesta realmente entender la motivación de FCH PLC para admitir el cambio de un crédito actual por una perspectiva de rebaja ejercitable en el futuro.

En la demanda se pretende acreditar la razonabilidad de la operación en un dictamen pericial de parte, basado en la evaluación comercial y declaraciones de los Consejeros independientes de FCH PLC sobre su confianza en el éxito de la operación de joint venture y sobre su opinión sobre la importancia del fracaso de las negociaciones con BCE, así como en un informe de tasación sobre el valor de los hoteles de 220,6 millones de libras.

Este dictamen no alcanza a desvanecer las conclusiones expuestas, al partir de la confianza en la constitución de la joint venture sin tomar en cuenta la posibilidad de que dicho acuerdo finalmente no se alcanzara (como efectivamente aconteció). Además, no se ha requerido la ratificación pericial de este informe, en aplicación de lo señalado por los artículos 346 y ss de la Ley de Enjuiciamiento Civil (ley 1/2000), por lo que no es posible entender que estemos ante un informe con todas las garantías y con sometimiento al principio de contradicción, sino solo frente a una mera prueba documental que no puede oponerse a lo señalado por la Administración y compartido por esta Sala.

2. El derecho de opción a constituir la joint venture tiene en el mercado un precio cierto.

Como se ha expuesto, FCH transmitió, el 16 de octubre de 2001, el denominado "derecho de opción" a constituir la joint venture a su sociedad participada VIAJES BARCELÓ S.L., y valora este activo inmaterial en el importe pactado para el futuro descuento, 40 millones de euros (25 millones de libras).

Viajes Barceló S.L. adquiere este "derecho de opción" mediante financiación de la propia "vendedora del derecho", su matriz inglesa, que transfiere por un día desde Reino Unido 40 millones de euros a su filial, para que ésta le compre el "derecho", operación que da lugar a una transferencia por el mismo importe y en sentido inverso, un día después de recibida.

Frente a la tesis de la Inspección, confirmada por la Resolución del TEAC recurrida, de que el derecho de opción transmitido carece de valor, la actora afirma que es indudable que una opción que permite forzar a un tercero a constituir una joint venture con una aportación significativamente inferior a la otra tiene un valor en el mercado, y ese valor debe ser muy próximo, o incluso superior, al importe del descuento de 40 millones de euros.

En cambio, no puede admitirse que el derecho de opción tenga existencia económica y real, ni que se le pueda atribuir un valor patrimonial.

La falta de valor económico del derecho transmitido resulta de los siguientes hechos:

a) Tanto en el primitivo contrato de opción como en su modificación de 26 de julio de 2001 el derecho de opción a constituir la joint venture tiene carácter gratuito, puesto que FCH no paga ninguna "prima" por la concesión de dicha opción. Así, son las propias partes las que no atribuyen valor económico a la opción.

b) Al ser el coste de adquisición nulo, no cabe atribuirle ningún valor en su transmisión por FCH a una sociedad plenamente participada por la transmitente.

c) Asimismo, al ser el coste cero, FCH cuando recibe la opción no contabiliza ningún activo, lo que es coherente con el hecho de que la opción se le ha concedido con carácter gratuito.

d) La efectividad del descuento por 40 millones de euros quedaba supeditada a que la valoración de los hoteles realizada por el tasador fuera igual o superior a 300 millones de euros, al ejercicio del derecho de opción, y a que se constituyera finalmente la joint venture.

3. Razonabilidad económica de la venta de la opción a VIAJES BARCELÓ S.L. y de la concesión del préstamo para su financiación.

La razón fundamental esgrimida en la demanda para la venta del derecho de opción a la actora consistía en que la gestión idónea de la joint venture con quince hoteles en España requería que ésta fuera desarrollada por VIAJES BARCELÓ S.L. (cabecera del grupo en España) no por FCH PCL, radicada en el Reino Unido.

Afirma que la Resolución del TEAC recurrida reconoce el motivo económico válido de la operación, lo que debe llevar necesariamente a la exclusión de su consideración de negocio jurídico anómalo y destaca la improcedencia de las razones utilizadas por la Inspección para probar la existencia de simulación: a) que el supuesto objeto de la compraventa siguió estando bajo el control del vendedor, b) que el dinero destinado al pago del precio procede del vendedor, y c) que el objeto de la compraventa no tiene ningún valor.

El hecho de que una sociedad española pudiera gestionar de modo más efectivo de la joint venture a constituir no implica que la compra de la opción por la recurrente por un precio de 40 millones de euros y la

obtención de financiación para su compra tengan sentido desde el punto de vista económico y empresarial para VIAJES BARCELÓ S.L., máxime si en el momento de la adquisición la demandante no había adoptado aún la decisión de ejercitar dicha opción y la ejercitaba de modo inmediato.

En efecto, como se ha expuesto, el precio de venta sólo se recuperaría en el caso de que la actora ejercitara el derecho de opción y siempre que la valoración de los hoteles superara los 300 millones de euros. El elevadísimo riesgo de que tales condiciones no se cumplieran (como efectivamente ocurrió), con la consecuente pérdida de 40 millones de euros, hace que la operación fuera ilógica desde el punto de vista de empresarial para VIAJES BARCELÓ S.L.. Es impensable que la compra se hubiera realizado en esas condiciones por una sociedad independiente, no vinculada con la vendedora.

Así, no puede apreciarse una causa real en la compra, el 16 de octubre de 2001 (menos de tres meses después de la modificación del contrato de opción en el que se pacta el descuento futuro), por VIAJES BARCELÓ S.L. de un derecho de opción que no sabía si iba a ejercitar y cuyo plazo vencía dos años más tarde.

Como se señala en el Acuerdo de Liquidación " lo que no corresponde a la realidad mercantil, económica, contractual ni empresarial es que Viajes Barceló S.L. tenga que pagar anticipadamente a su matriz un descuento futuro que la matriz PLC ha pactado con un tercero en el caso de realizar una inversión conjunta. Y que para poder "adelantar" a su matriz este "descuento" reciba de ella temporalmente los fondos necesarios, que permiten contabilizar una deuda y devengar intereses ."

En definitiva, debe concluirse en la existencia de simulación en la transmisión del derecho de opción y en la financiación aparejada, pues el grupo empresarial, elabora un activo aparente en su sociedad española VIAJES BARCELÓ S.L., unido a un pasivo también creado de modo instrumental, con la única finalidad de disfrutar de un ahorro fiscal mediante la deducción de gastos financieros.

Por ello, esta Sala comparte la conclusión contenida en los Acuerdos de Liquidación y en la Resolución del TEAC, sobre la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de la cesión de la opción.

Quinto.

A continuación la parte actora alega, ad cautelam, la improcedencia de calificar los hechos como una simulación negocial, pues a lo sumo, entiende que sería fraude de ley.

Para resolver esta cuestión ha de acudir a los criterios jurisprudenciales que deslindan los conceptos y requisitos del fraude de ley y de la simulación, cuyos perfiles son en muchas ocasiones difusos. Puede citarse, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2014 (Recurso de Casación núm. 1347/2011) que , con cita de la Sentencia de 30 de mayo de 2011 (Recurso de Casación 1061/2007), señala:

" C) La LGT/1963 reguló de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Ello no ha sido obstáculo, de una parte, para que la legislación contemplara también otras medidas específicas antielusivas para garantizar la transparencia (ad exemplum, regulación de operaciones vinculadas); y, de otra, para que la jurisprudencia haya aplicado, con el mismo propósito, distintas figuras o categorías jurídicas provenientes de la teoría general del Derecho o del Derecho civil, como, entre otras, el negocio anómalo, simulado e indirecto.

Además, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras.

En puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes .

La simulación, por el contrario, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art. 1261 CC).

Ahora bien, el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

Las dificultades del deslinde y el riesgo de confusión tenían que enfrentarse con las diferentes consecuencias prácticas de una y otra figura. En el caso del fraude de ley, la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico era la exigencia de la carga tributaria que correspondía al hecho imponible soslayado, mientras que en la simulación procedía, además, la imposición de la correspondiente sanción. Por otra parte, la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude.

La utilización indistinta por la Administración tributaria y por jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del "negocio jurídico indirecto" y a que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963 .

Con esos precedentes no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003. Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", explicada por la Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: "se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del <<conflicto en la aplicación de la norma tributaria>>, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria".

Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003 ".

En supuesto enjuiciado, según lo dicho en el Fundamento de Derecho precedente, la venta del derecho de opción a la demandante tenía la finalidad exclusiva de conseguir una ventaja fiscal, la deducción de los gastos financieros de la ingente deuda contraída por la actora, lo que supone una causa simulada.

Pero además, en los términos apuntados por la Inspección y confirmados por el TEAC, debe reputarse que el objeto de la venta y consecuentemente el del préstamo fueron simulados.

En cuanto a la venta, es preciso reiterar que el derecho de opción no tenía ningún valor, de modo que carece de sentido el precio de venta (como elemento esencial del contrato) fijado en 40 millones de euros, debiendo destacarse que la vendedora seguía controlando de manera indirecta (a través de su sociedad participada) el objeto de la venta.

Por lo que se refiere al préstamo, las prestaciones típicas de este tipo de negocio jurídico no han tenido lugar. En todo contrato de préstamo de dinero se produce una entrega de fondos por parte del prestamista a favor del prestatario, que adquiere la plena disposición de los mismos. A cambio, este último se obliga a restituir lo recibido en un plazo y con un interés determinado. En este caso, el prestatario nunca obtuvo la plena disposición de los fondos del supuesto préstamo, en ningún momento se produjo un incremento de su capacidad de gasto, puesto que en el mismo instante en que los fondos entraron en sus cuentas fueron devueltos, vía pago del precio de la compraventa, al prestamista.

En definitiva, ni ha habido verdadera transmisión de la opción, ya que FCH sigue teniendo el control sobre la misma, ni ha habido precio, ya que se ha creado artificiosamente, ni ha habido pago del precio, ya que el dinero sale de FCH un día y vuelve al día siguiente. Así, como consecuencia de la operación VIAJES BARCELÓ S.L. adquirió un activo valorado en 40 millones de euros y una deuda por el mismo importe, siendo su motivación real la deducción de los gastos financieros derivados de la deuda artificialmente contraída.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia citada y los hechos analizados, esta Sala considera que estamos ante un supuesto de simulación. Esta conclusión se corrobora, además, por el hecho de que la simulación alcanza no sólo a la causa del negocio (lo que podría plantear problemas de distinción entre el fraude de ley y la simulación, si bien la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, corresponde, según lo dicho, a la labor de interpretación y de calificación de la Administración tributaria y de los Tribunales) sino también en el objeto del contrato.

Sexto.

En cuanto a la sanción, como se ha señalado en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente Sentencia, la nulidad de la liquidación del año 2002 por prescripción determina la de la sanción correspondiente a los incumplimientos imputados por la Administración en ese ejercicio. Por ello, nuestro examen se limitará al Acuerdo Sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2004, 2005 y 2006.

La actora alega la nulidad de los acuerdos de imposición de la sanción, puesto que considera que la regularización se basa en presunciones, que no pueden fundamentar un acuerdo sancionador, y por la falta de culpabilidad de la actora.

Es cierto que a la hora de acreditar la existencia de simulación las pruebas indiciarias o de presunciones no sólo son idóneas sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles.

El Tribunal Supremo ha señalado (Sentencia de 17 de mayo de 2010, Recurso de Casación número 4407/2007 , entre otras) que "b) Para la acreditación de "formas portadoras de ocultación y engaño", que se caracterizan por su no evidencia, es preciso acudir a la prueba de presunciones. La simulación negocial se mueve en el ámbito de la intención de las partes que es refractario a los medios probatorios directos, por lo que debe acudirse al mecanismo de la presunción, respecto de la que el artículo 118.2 LGT/1963 establecía que para que la [presunción] que no estuviera establecida por la Ley fuera admisible como medio de prueba era indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trataba de deducir hubiera un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

c) El Tribunal Constitucional, [también este Alto Tribunal y en la actualidad el artículo 386 LEC/2000] considera que las presunciones son un medio de prueba válido siempre que los indicios hayan quedado suficientemente probados por medios directos, exista el necesario enlace o relación entre dichos indicios y la consecuencia o hecho deducido que se pretende probar para la aplicación de la correspondiente norma, y, se exprese razonadamente el referido enlace o relación" .

Frente a la tesis de la parte actora de que las presunciones no pueden fundar la acreditación del elemento subjetivo del ilícito administrativo, el Tribunal Constitucional ha declarado que (Sentencia 66/2006, de 27 de febrero , Fundamento Jurídico 2) "En cuanto a los medios probatorios sobre los que puede basarse la convicción judicial de culpabilidad, hemos declarado desde la STC 174/1985, de 17 de diciembre , según recordábamos recientemente en la STC 186/2005, de 4 de julio (F. 5), que a falta de prueba directa de cargo también la prueba indiciaria puede sustentar un pronunciamiento de condena sin menoscabo del derecho a la presunción de inocencia, siempre que: a) los indicios se basen no en meras sospechas, rumores o conjeturas, sino en hechos plenamente acreditados, y b) que los hechos constitutivos del delito se deduzcan de los indicios a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, detallado en la Sentencia condenatoria (SSTC 155/2002, de 22 de julio, F. 12 ; 43/2003, de 3 de marzo, F. 4 ; y 135/2003, de 30 de junio , F. 2). Como se dijo, alegando doctrina anterior, en la STC 135/2003, de 30 de junio , F. 2, el control constitucional de la racionalidad y solidez de la inferencia en que se sustenta la prueba indiciaria puede efectuarse tanto desde el canon de su lógica o cohesión (de modo que será irrazonable si los indicios acreditados descartan el hecho que se hace desprender de ellos o no llevan naturalmente a él), como desde el de su suficiencia o calidad concluyente (no siendo, pues, razonable, cuando la inferencia sea excesivamente abierta, débil o imprecisa), si bien en este último caso el Tribunal Constitucional ha de ser especialmente prudente, puesto que son los órganos judiciales quienes, en virtud del principio de inmediación, tienen un conocimiento cabal, completo y obtenido con todas las garantías del acervo probatorio (SSTC 155/2002, de 22 de julio, F. 14 ; 198/2002, de 28 de octubre , F. 5 ; y 56/2003, de 24 de marzo , F. 5)» (STC 267/2005, de 24 de octubre , F. 3)".

En el presente supuesto no puede afirmarse que la Inspección parta de meras presunciones sin sustento fáctico, pues la labor de comprobación desplegada por la Inspección, no sólo respecto a las operaciones realizadas entre las sociedades implicadas, sino también la exposición de hechos que de forma exhaustiva se contiene en las actas y en sus respectivos informes ampliatorios (recogidos en la Resolución Sancionadora), llevaron a la Administración Tributaria a la conclusión de la existencia de simulación en la adquisición del mencionado derecho de opción por Viajes Barceló S.L.

En este caso, existen más que meros indicios en los que sustentar la prueba de presunciones, partiendo de los hechos constatados por la Inspección y no discutidos por la actora, relatados en el Fundamento de Derecho Primero de esta Sentencia.

Asimismo, consta el enlace preciso y directo entre las conclusiones alcanzadas por la Administración (ratificadas por esta Sala, en los términos señalados) y los hechos acreditados y expuestos, que no han sido enervados por la actora.

Existe pues prueba de cargo, que destruye el principio de presunción de inocencia, suficiente para llegar a la convicción de la existencia de un negocio simulado, que no se funda en meras sospechas o presunciones sin enlace lógico alguno para llegar a la convicción de los hechos que se estiman constituyen la infracción sancionada.

Por otra parte, difícilmente puede hablarse de ausencia de culpabilidad o de interpretación razonable de las normas cuando la liquidación tributaria (cuya legalidad ha sido confirmada por la Sala) parte del presupuesto de que la adquisición de derecho de opción no tenía la finalidad que aparentaba, sino la exclusiva consecución de un beneficio fiscal.

Así, concurre el elemento subjetivo de culpabilidad, dado que la recurrente dio apariencia de realidad a una actividad económica que carecía de ella. De los hechos que ha examinado la Inspección se desprende que la única finalidad de los negocios jurídicos articulados era procurar un importante ahorro fiscal mediante estas artificiosas operaciones, a través de la deducción de unos intereses, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública.

Por último, ha de señalarse que el acuerdo sancionador aparece suficientemente motivado, puesto que se recogen con detalle los hechos, razonándose la apreciación de simulación y la concurrencia de culpabilidad, así como los preceptos legales aplicables.

En atención a lo expuesto, debe desestimarse este motivo de impugnación.

No obstante, asiste la razón a la parte actora cuando señala la improcedencia de calificar la sanción relativa a los ejercicios 2004 a 2006 como grave

La infracción fue tipificada como falta grave al concurrir ocultación (artículo 191.3 y 184.2 LGT), pero como esta Sala ha declarado en reiteradas ocasiones un supuesto como el presente, calificado como simulación lleva implícita la ocultación, y no resulta de aplicación el tipo cualificado (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 7 Julio 2011, Recurso de Casación número 260/2008) previsto en el artículo 184.2 de la LGT , puesto que la ocultación forma parte de la conducta típica.

En consecuencia, la sanción se mantiene como falta leve, al no poder aplicar los tipos agravados.

Séptimo.

Por último, se alega en la demanda el improcedente cómputo de los intereses de demora.

El Abogado del Estado opone que dicha pretensión respecto del cómputo de los intereses de demora no se ha ejercitado previamente en la vía administrativa, lo que constituiría un caso de desviación procesal.

En efecto, esta cuestión se plantea por primera vez en esta vía, lo que impone recordar que el carácter revisor de la jurisdicción contencioso- administrativa impide que puedan plantearse ante ella pretensiones que no hayan sido previamente ejercitadas en vía administrativa. La necesaria congruencia entre el acto administrativo impugnado y la pretensión deducida en el proceso administrativo exige que no se varíe esa pretensión introduciendo cuestiones nuevas sobre las que no se ha pronunciado la Administración. En otro caso, si se altera en vía judicial la pretensión ejercitada en el proceso administrativo se incurre en desviación procesal.

En relación con la desviación procesal, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 20 de julio de 2012 , ha señalado que " No cabe olvidar que esta Jurisdicción es esencialmente revisora y, por tanto, es necesaria la existencia de acto previo, expreso o presunto, y es este acto el que va a determinar el objeto material del recurso, el que marca los límites del recurso y la sentencia que se dicte ha de respetar la vinculación que deriva de dicho objeto por elementales razones de congruencia y naturaleza del procedimiento. Solicitar pronunciamientos que vayan más allá del objeto del recurso, o plantear cuestiones no alegadas en vía administrativa, supone una desviación procesal, sin que quepa entrar a resolver sobre las mismas, puesto que si bien es cierto que los Art. 33.1 y 56.1 de la vigente LJ determinan que "los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición" y que "en los escritos de demanda y contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", lo que autoriza la alegación de cuantos motivos se tengan por convenientes, se hayan o no utilizado en sede administrativa, esos motivos, no obstante, han de estar relacionados, íntimamente ligados, con lo que en dicha vía se alegó, no resultando posible plantear cuestiones distintas de las previamente invocadas y sobre las que se pronunció la resolución que se recurra. La distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación corresponde a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que los justifican, de tal modo que, mientras aquéllos no puedan ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada (STC 185/2005, de 20 de junio)".

Así, no se permite alterar las pretensiones, "toda vez que la Jurisdicción debe examinar el acto previo, para analizarlo a la luz del ordenamiento jurídico" (por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1993 y las que en ella se citan). De ahí que, en el caso de apreciarse una discordancia entre lo pretendido ante la Administración y lo que se solicita del órgano jurisdiccional, exista una desviación procesal que impide resolver con respecto de lo que ahora pide la parte y no ha solicitado con anterioridad, ya que, " el único presupuesto exigible para el ejercicio de la potestad de juzgar, es que la Administración haya tenido oportunidad de conocer la queja, agravio o reclamación del interesado y de pronunciarse sobre la cuestión " (entre otras, Sentencias del Alto Tribunal de 15 de octubre y de 6 de noviembre de 1990 , de 13 de mayo y de 5 de diciembre de 1991 , de 9 y de 12 de marzo de 1992 , de 10 de mayo y de 4 de diciembre de 1993 , de 28 de febrero de 1994 o de 1 de julio de 1997). Por tanto, " no cabe que se produzca una discordancia objetiva entre lo pedido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional" (entre muchas, Sentencia del mismo Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1996)."

De acuerdo con lo expuesto, el motivo debe decaer.

Octavo.

De conformidad con lo señalado, estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas procesales, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad VIAJES BARCELÓ S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de mayo de 2012, que anulamos, por ser contraria al Ordenamiento Jurídico, con los efectos que se exponen a continuación:

1. Debemos declarar y declaramos nula la liquidación tributaria del ejercicio 2002, por estar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del año 2002, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho Tercero de esta Sentencia.
2. Debemos declarar y declaramos nula la sanción relativa al ejercicio 2002.
3. La infracción apreciada en el Acuerdo sancionador, relativo al Impuesto sobre Sociedades 2004, 2005 y 2006, debe ser calificada como leve.
4. La Resolución recurrida se mantiene en todo lo demás.

Por lo que se refiere a las costas procesales, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que proceden contra la misma, de conformidad con el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.