

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062110

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 418/2016, de 24 de febrero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4134/2014***SUMARIO:**

Prescripción del derecho a sancionar. Interrupción. Por actos de la Administración. Remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal. El art. 132.2 CP es una norma penal de carácter sustantivo, referente a la prescripción, que no puede ser aplicada fuera del procedimiento penal, conforme establece el art. 4.2 CC, que prohíbe que las normas penales y las excepcionales se apliquen a supuestos distintos de los contemplados expresamente en ellos.

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. IS. Gastos deducibles. Remuneraciones del capital/participación en beneficios. Gastos financieros. Operaciones de compra apalancada (LBO) y recapitalización del dividendo (recap). Transmisión de participaciones de un grupo dedicado a la explotación de campeonatos deportivos realizada con apalancamiento y sin que haya cambios en la titularidad de las participaciones. No puede invocarse la deducibilidad de los gastos financieros derivados de los préstamos entre entidades del grupo en el conjunto de operaciones realizadas, en que se aprecia la figura del negocio simulado, porque, precisamente, entonces, aparece una realidad jurídica diferente de la aparentada que se sustrae a las previsiones normativas establecidas para la deducibilidad de auténticos gastos financieros: la causa de los negocios realizados no es la real financiación de las sociedades, sino el beneficio directo de los socios.

No es contrario al razonamiento lógico extraer la conclusión a la que llega el Tribunal de instancia de un conjunto de hechos probados que revela el mantenimiento por los socios de similares porcentajes de participación después de las formales y reiteradas enajenaciones de las participaciones; la inexistencia de modificación en la composición de los órganos de administración; la rentabilidad obtenida por los socios sin referencia en criterios de mercado, que puede explicarse como una distribución de rentas de capital, financiada mediante un incremento del endeudamiento de la entidad, utilizando, al efecto, la intermediación de sociedades *ad hoc* creadas por los propios socios; y la no distribución de dividendos, habiendo utilizado mecanismos encubiertos de retribución de fondos propios. La simulación no se aprecia por tanto sobre la base de la consideración aislada del precio de una compraventa de participaciones sociales, ni tampoco porque no se acredite una específica motivación económica en la compraventa, sino en contemplación del conjunto de negocios, de compraventa, financiación y fusiones, cuyos resultados, en apreciación del Tribunal *a quo*, no se corresponden con la causa de auténticas enajenaciones de participaciones sociales a las que se pueda anudar, a efectos fiscales, un incremento patrimonial. Lo procedente, por tanto, es gravar las operaciones efectivamente realizadas por las partes, de acuerdo con su auténtica naturaleza; en este caso, no la de las enajenaciones aparentes, sino la de las remuneraciones subyacentes de las participaciones sociales. Votos particulares.

Ha de rechazarse la infracción de las libertades de establecimiento y circulación de capitales, pues la actuación de la Administración tributaria, confirmada por el Tribunal *a quo* cumple con los estándares de la Unión: razón imperiosa de interés general como es la lucha contra una conducta abusiva.

Inaplicación de la doctrina de los actos propios. Liquidando el IS 2003, la Administración tributaria no estaba en condiciones de efectuar una adecuada calificación de la operación de compraventa de participaciones y del préstamo suscrito para su financiación, aunque se produjera en ese ejercicio, porque las actuaciones que revelan su auténtica naturaleza y evidencian la ocultación de su verdadera causa se producen después de haber concluido ese período impositivo. Por consiguiente, la regularización anterior, en la que solo se cuestiona la amortización del fondo de comercio financiero, no puede considerarse como un acto por el que la Administración dé su consentimiento o conformidad con las citadas operaciones, ni siquiera tácito, porque no estaba en condiciones de prestarla, al no poder utilizar los datos necesarios a tal fin que se producirían con posterioridad. En todo caso, de entenderse que se anudaba un determinado consentimiento de la Administración, éste habría de considerarse viciado, como revelan las actuaciones posteriores de la recurrente, de sus socios y de las sociedades instrumentales utilizadas para conseguir la finalidad última perseguida a través de los sucesivos y reiterados contratos diseñados con un objetivo distinto al que podría resultar de la mencionada compraventa y préstamo aisladamente considerados, que es lo único sobre lo que podía pronunciarse la Administración en el período impositivo en cuestión.

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Graduación. La sentencia de

instancia considera acreditado que la conducta seguida tiene carácter doloso; por otro lado, es clara la existencia de ocultación, que va ínsita, para todos los casos y sin excepción alguna, en la simulación de la causa negocial; finalmente, en el caso de simulación no resulta posible hablar de interpretación razonable de la norma, porque lo que se pretende con ella es eludir la aplicación de la norma, no interpretarla. Pues bien, la conclusión no puede ser otra que la de que en el presente caso debe apreciarse la existencia de ocultación y calificar la conducta como infracción tributaria grave, pues también es patente que la base de la sanción excede de 3.000 euros. Voto particular.

[Vid., en el mismo sentido, SSTs, de 24 de febrero de 2016, recursos nº 948/2014 (NFJ062124) y 3819/2013 (NFJ062032)].

PRECEPTOS:

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 219.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 8 y 33.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 12, 13, 14, 16, 66, 68, 108, 150, 179, 180, 189.3, 191 y 219.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 215.2, 218, 335, 348 y 386.

Constitución Española, art. 9.3, 24, 25, 103 y 117.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 3 y 28.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 132.

Código Civil, arts. 4 y 1.276.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14 y 16.

PONENTE:

Don Rafael Fernández Montalvo.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

S E N T E N C I A

Sentencia Nº: 418/2016

Fecha de Sentencia: 24/02/2016

RECURSO CASACION Recurso Núm.: 4134 / 2014

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Votación: 02/02/2016

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

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo Secretaría de Sala : Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho
Mayo Escrito por: DVS

Nota:

Impuesto sobre sociedades."DORNA SPORT"

RECURSO CASACION Num.: 4134/2014

Votación: 02/02/2016

Ponente Excmo. Sr. D.: Rafael Fernández Montalvo

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

S E N T E N C I A 418/2016

TRIBUNAL SUPREMO.

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.: Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Manuel Martín Timón
D. Juan Gonzalo Martínez Micó
D. Rafael Fernández Montalvo

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

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 4134/2014, interpuesto, de una parte, por el Procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González, en nombre y representación de la entidad mercantil "DORNA SPORT, S.L.", y, de otra, por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, contra la 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. 444/2011, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de octubre de 2011, por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra liquidación NUM000, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003-2004, con una cuota a ingresar de 4.275.169,36 € e intereses de demora de 1.273.864, 57 €, y contra acuerdo de imposición de sanción A28950110026000236, derivado de la regularización practicada por la mencionada liquidación, por el Impuesto sobre sociedades (Grupo fiscal 184/04, ejercicios 2003 y 2004) e importe de 4.916.444,77 €. Han sido partes recurridas en los respectivos recursos de la parte contraria la Administración General del Estado y "DORNA SPORT, S.L.", con las mencionadas representaciones procesales

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 444/11, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 23 de octubre de 2014, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "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 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 2003 y 2004 (Grupo de consolidación fiscal 184/04), debemos declarar y declaramos la nulidad de tales resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, únicamente en lo referente a la amortización del

fondo de comercio derivado de las operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y 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 el recurso, sin que proceda imponer las costas procesales causadas en el presente recurso, dada la naturaleza meramente parcial del vencimiento".

Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la entidad mercantil "DORNA SPORT, S.L." y por el Abogado del Estado se prepararon sendos recursos de casación y, teniéndose por preparados, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

Tercero.

La representación procesal de "DORNA SPORT, S.L.", por escrito presentado el 23 de enero de 2015, formaliza recurso de casación e interesa, previos los trámites oportunos- incluido el planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las cuestiones prejudiciales concretada por la recurrente- se dicte sentencia por la que estimando los motivos de casación aducidos, case y anule la sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho por la que [se] estime el recurso contencioso-administrativo y [se] anule la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso (en cuanto al rechazo de la deducibilidad de los gastos financieros devengados en los ejercicios 01/07/2003 a 20/06/2004 y 01/07/2014 a 31/12/2004 por razón del préstamo contraído para la financiación de la operación de adquisición de participaciones efectuadas el 26 de junio de 2003) y la sanción que la Audiencia Nacional ha acordado mantener como leve.

Asimismo, el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, por escrito presentado el 16 de enero de 2015, formaliza su recurso de casación e interesa sentencia que anule y revoque la sentencia de instancia, y, consecuentemente, "estime el motivo de infracción del Ordenamiento Jurídico o de la Jurisprudencia que fuera aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate (art. 88.1.d de la LJCA), desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia y confirme la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de octubre de 2011, particularmente en lo referente a la aplicación de las circunstancias agravantes de las sanciones impuestas, con la única salvedad de la amortización del fondo de comercio derivado de las operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y primer trimestre de 2003".

Cuarto.

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, formalizó, con fecha 10 de julio de 2015, escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil "DORNA SPORT, S.A.", interesando que se declare no haber lugar al mismo, con imposición de las costas procesales a la recurrente, la desestimación de éste y la confirmación de la sentencia recurrida.

Asimismo, la representación de la entidad "DORNA SPORT, S.L.", por escrito presentado el 29 de julio de 2015, se opone al recurso del Abogado del Estado interesado sentencia que lo inadmita o, en su defecto, le desestime íntegramente con imposición de costas.

Quinto.

Por providencia de 26 de noviembre de 2015, se señaló para votación y fallo el 2 de febrero de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto, continuando deliberándose hasta el día 23 de febrero.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia impugnada en el presente recurso advierte que examinaba en el proceso la resolución del TEAC de 5 de octubre de 2011, únicamente, en lo relativo a los ejercicios 2003 y 2004, 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.

El fondo de la cuestión era, según el Tribunal a quo, el ajuste consistente en 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.

En concreto, las incidencias objeto de análisis en la instancia, en los términos que considera acreditados la sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional, fueron las siguientes:

1.- DORNA SPORTS, S.L., con NIF 83497461, como sociedad dominante del Grupo fiscal 182/04, fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que dieron lugar a la incoación de la siguiente acta:

Acta de disconformidad (Modelo A02) con número NUM001 , extendida el 11 de mayo de 2010, y relativa al Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos que abarcan desde el 1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004; y desde el 1 de julio al 31 de diciembre de 2004. Estas actuaciones inspectoras se han realizado con la mercantil DORNA SPORTS, S.L. con NIF B84760800, como sucesor del obligado tributario.

2.- Asimismo, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes llevó a cabo actuaciones inspectoras cerca de la entidad MIRALITA, S.L. con NIF B84007418, como sociedad dominante del grupo fiscal 134/85, que dieron lugar a la incoación de la siguiente acta:

Acta de disconformidad (Modelo A02) con número NUM002 , extendida el 7 de mayo de 2010, y relativa al IS de los períodos impositivos 2005 y 2006. Estas actuaciones inspectoras se han realizado con la mercantil DORNA SPORTS, SL con NIF B84760800, como sucesor del obligado tributario.

3.- En las actas incoadas se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

A.- Que las actuaciones de comprobación e investigación que tenían por objeto los períodos que abarcan desde el 1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004

y desde el 1 de julio al 31 de diciembre de 2004, se iniciaron mediante comunicación notificada con fecha de 3 de diciembre de 2007.

Mientras que las actuaciones inspectoras que tenían por objeto la comprobación del IS de los ejercicios 2005 y 2006 se iniciaron mediante comunicación notificada el 25 de enero de 2008.

B.- A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones del artículo 150 de la LGT , se han de destacar las siguientes circunstancias:

a) Que con fecha de 11 de noviembre de 2008 el Inspector Jefe acordó la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones; los Acuerdos de ampliación se notificaron al obligado tributario el día 12 de noviembre de 2008.

b) Que se han producido dilaciones en los procedimientos por causas imputables al obligado tributario por un total de 252 días.

4.- Las actuaciones inspectoras tuvieron alcance general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT . En los períodos comprobados se han producido diversas operaciones de reorganización que afectaron al obligado tributario y que se pueden resumir del siguiente modo:

A.- DORNA SPORTS, S.L. con NIF B82043753, era la sociedad dominante del Grupo fiscal 170/01 hasta el 30 de junio de 2003. En junio de 2003 el 100% de sus participaciones sociales fueron adquiridas por la entidad 2WP EVENTS, SL. En virtud de esta adquisición, 2WP EVENTS, SL se convirtió en la sociedad dominante del grupo fiscal 182/04.

Posteriormente, DORNA SPORTS, S.L. fue absorbida por 2WP EVENTS, SL; la fusión impropia se inscribió en el Registro Mercantil con fecha 30 de diciembre de 2003. A raíz de esta operación, 2WP EVENTS S.L. cambió su razón social y pasó a denominarse DORNA SPORTS, S.L., con NIF B83497461.

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

S.L., con NIF B847608QO, adquirió en el 2º semestre de 2006 el 80,40% de las participaciones sociales de MIRALITA, S.L.

En 2007, TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES S.L. absorbió, entre otras, a DORNA SPORTS, S.L. y a MIRALITA, S.L. Tras la fusión, TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES, S.L. pasó a denominarse DORNA SPORTS, S.L..

C.- D. Romeo y D. Jose Miguel , residentes en España, fueron socios de todas las entidades anteriores, y han formado parte de los Consejos de Administración de las mismas.

D.- A modo de resumen, por lo que afecta a las presentes actuaciones inspectoras, se ha de destacar que las mismas afectan a los siguientes grupos fiscales (que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal), a saber:

a) Grupo fiscal nº 182/04 (períodos impositivos que abarcan entre el 01/07/03 a 30/06/04, y desde el 01/07/04 al 31/12/04), integrado por las siguientes entidades:

Sociedad dominante :

- DORNA SPORTS, SL (B83497461) Sociedades dominadas:
- DORNA OFF ROAD, S.L. (B82626144)
- DORNA WORDLWIDE, S.L. (B82846320)

b) Grupo fiscal nº 134/05 (períodos impositivos 2005 y 2006) integrado por las siguientes entidades:

Sociedad dominante:

- MIRALITA, SL (B84007418). Sociedades dominadas :
- DORNA SPORTS, SL (B83497461). -DORNA OFF ROAD, SL (B82626144).
- DORNA WORDLWIDE, SL (B82846320).

5.- 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.

6.- Las líneas básicas de la estructura del grupo se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

A.- 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).

B.- La entidad Dorna Worldwide S.L., también lleva a cabo actividades comerciales vinculadas a pruebas deportivas de motociclismo aunque con menor relevancia económica que las que explota DORNA SPORTS, SL. - Dorna Off Road S.L. ostenta los derechos de varias pruebas de motociclismo. A partir de 2006, esta entidad pasa a denominarse INTERNACIONAL EVENTS SERVICES, SL centrando su actividad en la explotación de las zonas de VIP Village vinculadas a los grandes premios de Moto GP.

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

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

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

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

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

B.- Los directivos del grupo, D. Romeo y D. Jose Miguel , residentes en España que poseían respectivamente un 12% y un 6,5% de participación.

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

9.- 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 (as 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):

Gastos establecimi.
Fondo de Comercio
A.A. Fondo Comercio

ACTIVO

25
31.082
-12.432

Capital social
Reserva legal
Reserva reduce, capital
Reserva Voluntaria
Beneficio 2002

PASIVO

1.222
310
328
4.541
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

10.- El 26 de junio de 2003 2WP EVENTS, SU 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 Doma Sports, SL (B83497461), presentaba la siguiente composición:

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

B.- Los directivos del grupo, D. Romeo y D. Jose Miguel , residentes en España que poseían respectivamente un 11,76% y un 6,37% de participación.

C.- La entidad holandesa BALLOTA BV que poseía un 6,37% del capital social.

D.- Otros socios residentes: 2%.

En este sentido, se ha de señalar que se produce la entrada en el capital social de 2WP EVENTS, SL, 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, SL. 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 definitiva, 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.

11.- La compra de estas participaciones se financió mediante un préstamo sindicado formalizado el 24 de junio de 2003, en el que como prestamistas figuraban un grupo de entidades bancarias coordinadas por la SOCIÉTÉ GÉNÉRALE, S.A. y como prestatario: DORNA SPORTS, S.L. y ELENDUR, S.L.

Esta última entidad, ELENDUR, S.L., fue constituida 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.

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

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

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

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

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

13.- Como ya se indicó, el 23 de octubre de 2003, 2WP EVENTS S.L. absorbió a DORNA SPORTS S.L., otorgándose escritura de fusión el día 1 de diciembre de 2003 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 (en adelante, la LIS). Tras esta fusión impropia (recordemos, que el 26 de junio de 2003 2WP EVENTS, SL había adquirido el 100% de las participaciones de DORNA SPORTS, SL) la absorbente cambió su razón social, pasando a denominarse como la absorbida DORNA SPORTS, SL. Como consecuencia de la referida fusión afloró un fondo de comercio por importe de 9.550.275,27 euros, que la absorbente procede a deducir de la base imponible de cada periodo anual en la cuantía de 477.513,76 euros (la vigésima parte).

14.- 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, SL; en concreto, la composición del capital social de MIRALITA, SL presenta el siguiente detalle:

A.- 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).

B.- MODUS FACIENDI, S.L., sociedad de nueva creación propiedad de D. Romeo y su esposa, un porcentaje del 11,88%. Es decir, D. Romeo poseía en MIRALITA (a través de MODUS FACIENDI) el mismo porcentaje de participación que el ostentado en DORNA SPORTS, S.L.

C.- HONORIS GRATIA, S.L., sociedad de nueva creación propiedad de D. Jose Miguel y su esposa, un porcentaje del 6,435%. Es decir, D. Jose Miguel poseía en MIRALITA (a través de HONORIS GRATIA) el mismo porcentaje de participación que el ostentado en DORNA SPORTS, S.L.

D.- 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.

E.- Otros socios residentes: 1%, esto es, el mismo porcentaje que el poseído en DORNA SPORTS, S.L.

15.- 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 SOCIÉTÉ GÉNÉRALE, S.A. y como prestatario, la entidad luxemburguesa MOTOFIN, SARL (el 100% de esta entidad estaba en manos de DH2004, SARL; como se indicó, DH2004, SARL estaba controlada por CVC y era propietaria del 74,25% de MIRALITA, SL).

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 ELENBUR, SL, y a cancelar otro préstamo que Dorna tenía con Société Générale.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18.- 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.

19.- Por otra parte, en el ejercicio 2006 la entidad CVC adquiere participaciones en el capital de la sociedad que explota los derechos del Campeonato del Mundo de Fórmula 1. La Comisión Europea, en la Decisión de 20 de marzo de 2006, consideró que el hecho de poseer participaciones significativas en estos dos eventos deportivos podría distorsionar las reglas de la competencia, y condicionó la adquisición de las participaciones en la sociedad que explota la Fórmula 1, a que CVC se desprendiese de su cartera de control en DORNA SPORTS, SL. De este modo, en el 2º semestre de 2006 se produjo una reorganización del grupo Dorna con la salida de CVC y con la entrada de un nuevo socio mayoritario, la entidad de capital riesgo residente en Luxemburgo, Bridgepoint Europe III Investments, SARL, aunque de ello no derivó que se produjera una alteración de la titularidad real del paquete mayoritario de control.

En efecto, la Inspección de los Tributos señala que la venta de la cartera de control de CVC se articula mediante la creación de una nueva sociedad instrumental denominada TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES, S.L., a la que los socios de MIRALITA, S.L., DH2004, SARL, MODUS FACIENDI, S.L. y HONORIS GRATIA, S.L., venden total o parcialmente sus participaciones directas o indirectas en el Grupo Dorna.

No obstante, la Inspección de los Tributos manifiesta que esta operación no ha sido aún analizada con detalle, por cuanto que la nueva entidad creada (TINAGEN GRUPO DE INVERSIONES, SL) no está incluida en este procedimiento de inspección.

20.- Finalmente, 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 procede 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.

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

22.- El 25 de mayo de 2010, la sociedad presentó sendos escritos en los que alegaba lo siguiente:

A.- La comprobación administrativa no debería reiterar la misma calificación jurídica de los hechos que ha sido ya rechazada en vía penal por el decreto de archivo de la Fiscalía y por el auto de sobreseimiento del Juzgado de Instrucción nº 51 de los de Madrid.

B.- Vulneración del derecho constitucional a la presunción de inocencia y de la carga de la prueba de los hechos constitutivos del derecho liquidado por la Administración.

C.- Prescripción del ejercicio 1999 e imposibilidad de corregir partidas con origen en el mismo.

D.- Inexistencia de beneficios o reservas que pudieran ser distribuidos como dividendos y diferencias de valor a favor de los socios transmitentes.

E.- Ausencia de cualquier efecto fiscal favorable para los socios no residentes titulares de la mayoría del capital social de Dorna Sports.

F.- Validez de las compraventas e inexistencia de cualquier artificio en las mismas.

G.- Improcedencia de ajustes en la deducción de los gastos financieros satisfechos como consecuencia de la regularidad de las operaciones de transmisión de participaciones y de la normativa comunitaria sobre el establecimiento y libre circulación de capitales en la Unión Europea.

I.- Inexistencia de normas especiales sobre limitación de gastos vinculados a la financiación de adquisición de participaciones en grupos consolidados e incompatibilidad del ajuste con el artículo 20 del TRLIS.

J.- Inexistencia de ocultación o infracción tributaria alguna.

23.- El 29 de junio de 2010, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación citada, integrada en la AEAT, dictó sendos acuerdos de liquidación, notificados al contribuyente el 30 de junio de 2010, por virtud de los cuales se confirmaban las respectivas propuestas contenidas en el acta.

Las liquidaciones con carácter definitivas fueron las siguientes:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERIODOS 2003 Y 2004

CUOTA

INTERESES DE DEMORA

DEUDA A INGRESAR

4.275.169,36 EUROS

1.273.964,57 EUROS

5.549.133,93 EUROS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERIODOS 2005 Y 2006

CUOTA

INTERESES DE DEMORA

DEUDA A INGRESAR

10.088.562,22 EUROS

2.055.183,55 EUROS

12.143.745,77 EUROS

24.- Disconforme la entidad comprobada con los acuerdos de liquidación indicados, el 30 de julio de 2010, interpuso reclamaciones en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, registradas con los números 4364/2010 (la relativa a las liquidaciones del IS de 2003 y 2004); y 4365/2010 (la relativa a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006), al amparo del artículo 235 de la Ley 58/2003 .

25.- [...] Con fecha de 6 de septiembre de 2010 se comunicó al obligado tributario el inicio de los expedientes sancionadores así como las propuestas de sanción por infracciones tributarias en relación con los hechos regularizados en las Actas de disconformidad de referencia, de acuerdo con la tramitación abreviada prevista en el artículo 210.5 de la LGT .

A.- La Inspección de los Tributos entiende cometida la infracción consistente en dejar de ingresar que se encuentra tipificada en el artículo 191 de la LGT , la cual se califica como muy grave (artículo 191.4 de la LGT). En los ejercicios 2003/2004 la sanción mínima del 100% se incrementa en un 15% por la aplicación del criterio de graduación de "perjuicio económico para la Hacienda Pública" (artículo 187.1 b) de la LGT). Mientras que en los ejercicios 2005 y

2006 la sanción mínima del 100% se incrementa en un 25% y en un 20%, respectivamente; asimismo, en estos últimos períodos la Inspección de los Tributos aplica la reducción prevista en el artículo 195.3 de la LGT .

B.- Junto a las propuestas de imposición de sanciones se comunicó al obligado tributario el derecho que le asiste a presentar frente a las mismas las alegaciones que estime oportunas. En defensa de su derecho el interesado presentó, con fecha de 22 de septiembre de 2010, sendos escritos en el que alegaba cuanto convenía a su derecho.

C.- Con fecha de 24 de febrero de 2011 el Jefe de la Oficina Técnica, dictó Acuerdos de Imposición de Sanción confirmando las sanciones propuestas, que ascienden a 4.916.444,77 euros (sanción de 2003/2004), y a 12.324.179,08 (sanción de 2005 y 2006).

D.- [...] Frente a los acuerdos de imposición de sanción, el interesado promovió, en fecha de 25 de marzo de 2011, reclamaciones económico- administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, referenciada con los números 2586/11 (la relativa a la sanción del IS de 2003/2004), y 2583/11 (la relativa a la sanción del IS de 2005 y 2006) [...]"

Segundo.

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 5 de octubre de 2011, desestima las reclamaciones formuladas contra las liquidaciones por Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los periodos 2003/04, por una parte, y 2005 y 2006, por otra, así como las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos de imposición de sanción por el mismo concepto impositivo y ejercicios.

La referida resolución administrativa es el objeto de la pretensión formulada en la vía contencioso-administrativa decidida en la instancia por la sentencia parcialmente estimatoria, ahora recurrida en casación, dictada, con fecha 23 de octubre de 2014, por la Sección Segunda de la Sala de la Audiencia Nacional, en lo que se refiere a los periodos abarcados entre el 1 de julio de 2003 y el 31 de diciembre de 2004.

Tercero.

La representación procesal de la mercantil "DORNA SPORTS, S.L." dedica el segundo de los antecedentes de su escrito de formalización del recurso de casación a la delimitación de la controversia jurídica. Después de referirse a lo que estima la sentencia de instancia, alude a sus pronunciamientos desestimatorios: confirmación de la improcedencia de la deducibilidad de los gastos financieros devengados en los ejercicios comprobados- 01/07/2003 a 30/06/2004 y 01/07/2004 a 31/12/2004- derivados del préstamo contraído para financiar la adquisición de participaciones efectuada el 26 de junio de 2003 como consecuencia de la calificación de dicha compraventa como simulada relativamente; y confirmación de la sanción impuesta por el referido concepto, aunque calificada por la sentencia recurrida como infracción leve.

Y se aducen 23 motivos de casación: dos interpuestos, por el cauce del artículo 88.1.c) LJCA, y el resto por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA, con la adición, en algunos casos, de la referencia a otros artículos, 5.4 LOPJ y 88.3 LJCA. Sobre todos ellos proyecta su incidencia la calificación, como negocio simulado, que hace el Tribunal de instancia de las operaciones descritas en el primero de los fundamentos jurídicos.

Pero un necesario tratamiento sistemático de dichos motivos para evitar, de una parte, la reiteración en las respuestas, y de otra, para tener en cuenta, en su caso, las consecuencias que derivarían de una eventual estimación del recurso del Abogado del Estado, exige que los analicemos integrándolos en los siguientes grupos: los que se refieren, en mayor medida, a la liquidación por regularización de los gastos financieros consecuencia de la consideración por la sentencia de instancia de los negocios realizados como negocios incursos en simulación relativa, el que alude a intereses de demora y, por último, los relativos a la sanción tributaria impuesta.

Ahora bien, como el Abogado del Estado también recurre frente a la sanción que la sentencia impugnada estima procedente, ha de tenerse en cuenta el mutuo condicionamiento que existe entre este recurso y los motivos que sobre la sanción aduce la representación procesal de "DORNA SPORTS, S.L."

Cuarto.

En el motivo de casación segundo se atribuye a la sentencia de instancia una incongruencia interna, que se relaciona con el reproche que también se formula a dicha resolución por infringir los preceptos y la jurisprudencia que se citan en el tercer motivo, respecto de las consecuencias de los actos propios de la Administración y de las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

1.- A) Al amparo del artículo 88.1.c) LJCA, se formula el segundo motivo de casación, por haberse quebrantado las formas esenciales del juicio, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia y de las que rigen los actos y garantías procesales, causando indefensión a la parte, al incurrir la sentencia impugnada en incongruencia interna, con infracción del artículo 24 CE, en relación con lo dispuesto en el artículo 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC).

Dichas infracciones normativas se habrían producido, a juicio de la recurrente, porque la sentencia de instancia acogiendo las argumentaciones vertidas por dicha parte, reconoce que los ajustes practicados se fundan en "La pretendida simulación de una operación de compraventa de participaciones sociales realizadas en un ejercicio anterior, 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

realizadas en dicho ejercicio" (Fundamento Jurídico Quinto), y, sin embargo, posteriormente concluye que, partiendo de la calificación como simulada de la referida operación de adquisición de participaciones efectuada el 26 de junio de 2003, no cabe sino confirmar la improcedente deducibilidad de los intereses financieros relativos al préstamo destinado a adquirir tales participaciones (préstamo que también se suscribió el 26 de junio de 2003).

B) Al amparo del artículo 8.1.d) LJCA, se formula el tercer motivo. Por infracción de los artículos 9.3 CE y 3.2 de la LRJ y PAC y de la doctrina jurisprudencial que prohíbe a la Administración ir contra los actos propios, recogida entre otras en las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 3262/2012), de 6 de marzo de 2014 (rec. de cas. núm. 21712/2012) y de 4 de julio de 2014 (rec. de cas. núm. 581/2013), por rechazar la deducibilidad de los gastos financieros satisfechos por razón de préstamos contraídos para financiar una compraventa de participaciones sobre la base de considerar simulada dicha operación, cuando la misma tuvo lugar en un ejercicio comprobado y en el que no se discutió la calificación de dicha compraventa como simulada.

En la argumentación del motivo se advierte que el objeto último del recurso de casación queda circunscrito a la confirmación por parte de la sentencia de instancia de la regularización practicada por la Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades (grupo consolidado 182/04), ejercicios 01/07/2003 a 30/06/2004 y 01/07/2004 a 31/12/2004, y referida al rechazo de la deducibilidad de los gastos financieros devengados en los citados ejercicios y que derivan del préstamo recibido por 2WP Events, S.L. de la entidad Elendur, S.L., préstamo suscrito el 26 de junio de 2003, que financió la compra de participaciones de Dorna Sport, S.L. efectuada por 2WP Events, S.L. a los socios de dicha entidad, la cual tuvo lugar el 26 de junio de 2003. También forma parte del objeto del presente recurso de casación la confirmación por dicha sentencia de instancia de la sanción impuesta por referido concepto, pero calificada la misma como leve.

La Inspección asentó la regularización practicada en virtud del Acuerdo de liquidación NUM000 - relativo al Impuesto sobre Sociedades (grupo consolidado 182/04) ejercicios 01/07/2003 a 30/06/2004 y 01/07/2004 a 31/12/2004- en el que, debiendo calificarse como simulada relativamente la operación de compraventa efectuada por 2WP Event, S.L. el 26 de junio de 2003, debían rechazarse los efectos que en los ejercicios objeto de comprobación (01/07/2003 a 30/06/2004 y 01/07/2004 a 31/12/2004) habría tenido esa compraventa que debe calificarse de simulada relativamente en cuanto a los gastos financieros devengados en dichos ejercicios como consecuencia de su financiación mediante el préstamo suscrito con Elendur, S.L. el 26 de junio de 2003.

Sin embargo, tanto la operación de compraventa de participaciones de 26 de junio de 2003, como el préstamo suscrito en la misma fecha por 2WP Event, S.L. para su financiación son operaciones y negocios jurídicos efectuados en un ejercicio previo y distinto de los regularizados en virtud del acuerdo de liquidación relativo a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades (grupo de consolidación número 182/04) de los ejercicios de 1 de julio de 2003 a 30 de junio de 2004 y de 1 de julio de 2004 a 31 de diciembre de 2004.

Y ese ejercicio previo en el que se efectuaron las mencionadas operaciones, el referido al período que va de 1 de enero a 30 de junio de 2003, fue objeto de regularización en virtud del acuerdo de liquidación NUM003, en el que únicamente se cuestionó la amortización del fondo de comercio financiero generado en la operación de fusión que tuvo lugar en el ejercicio 1999 y no se calificó como simulada ni la compra de participaciones ni el préstamo que la financió.

La regularización efectuada respecto al ejercicio relativo al 30 de junio de 2003, sólo se puso en duda la amortización fiscal del fondo de comercio asociado a la fusión de 1999. Y, en la medida que no se cuestionó el carácter simulado de la compraventa de participaciones efectuada el 26 de junio de 2003 o su financiación, suscrita con la misma fecha de 26 de junio de 2003, no puede posteriormente la Inspección, en la comprobación de los siguientes ejercicios, revisar su propio criterio a fin de determinar una nueva deuda tributaria por razón de los efectos futuros de esos negocios que han sido calificados entonces como no simulados (sic).

La parte recurrente cita la doctrina de las sentencias que considera infringida y concluye que, de acuerdo con dicha jurisprudencia, respecto a la doctrina de los actos propios, no habiendo cuestionado la Inspección el carácter simulado de la compraventa de participaciones de 26 de junio de 2003 (ni tampoco su financiación) en la regularización practicada respecto del período que va de 1 de enero a 30 de junio de 2003, no cabe sino entender que no procede cuestionar en las comprobaciones efectuadas en relación con ejercicios subsiguientes (Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada, ejercicios 01/07/2003 a 30/06/2003 y 01/07/2004 a 31/12/2004) su calificación a los efectos de rechazar la deducibilidad de los gastos financieros devengados en dichos ejercicios en razón de los préstamos contraídos para su financiación.

2.- A) La sentencia no incurre en incongruencia interna: en sus fundamentos jurídicos distingue entre la regularización del período 1 de enero a 30 de junio de 2003 (amortización del fondo de comercio financiero) y la regularización de los otros dos períodos 1 de julio 2003 a 31 de diciembre de 2003 y 1 de enero a 31 de diciembre de 2005 (deducción de gastos financieros) y esta distinción es la que refleja el fallo.

La Jurisprudencia de la Sala considera como formas o manifestaciones de la incongruencia, la omisiva o por defecto, la positiva o por exceso, la mixta o por desviación y la interna.

En efecto, la sentencia debe tener una coherencia interna, ha de observar la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla así de un supuesto de incongruencia o de incoherencia interna de la sentencia cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios.

La incongruencia interna de la sentencia es, por tanto, motivo de recurso de casación por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, conforme al artículo 88.1.c) LJCA, aunque no sea por desajuste a lo pedido o a la causa de pedir, en los términos que derivan de los artículos 218 LEC y 43.1 y 80 LJCA, sino por falta de la lógica que requiere que la conclusión plasmada en el fallo sea el resultado de las premisas previamente establecidas por el Tribunal. Y es que los fundamentos jurídicos y fácticos forman un todo con la parte dispositiva esclareciendo y justificando los pronunciamientos del fallo, y pueden servir para apreciar la incongruencia interna de que se trata cuando son tan contrarios al fallo que éste resulta inexplicable.

Ahora bien, también la jurisprudencia de esta Sala ha realizado dos importantes precisiones: la falta de lógica de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta los razonamientos completos de la sentencia; y, tampoco basta para apreciar el defecto de que se trata, cualquier tipo de contradicción sino que es preciso una notoria incompatibilidad entre los argumentos básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones "obiter dicta", razonamientos supletorios o a mayor abundamiento puedan determinar la incongruencia interna de que se trata.

Pues bien, teniendo en cuenta la doctrina de este Alto Tribunal, la sentencia examinada no incurre en incongruencia interna por las siguientes razones.

a) En su fundamento quinto, la sentencia plantea la cuestión tal como lo hace la recurrente: 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".

Y la respuesta que se da, como "ratio decidendi", es la remisión a la sentencia de la propia Sala y Sección recaída en el recurso núm. 316/11, especificando que[solo] "resulta concluyente la voluntad de regularizar el ejercicio 2003, en "lo relativo a la amortización del fondo de comercio [...]".

b) Por si no fuera claro que se refiere solo a la amortización del fondo de comercio, en el fundamento sexto vuelve a invocar la misma sentencia y dice textualmente: "Obviamente, el fallo de esta sentencia [a la que se remite] 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".

c) En consecuencia lógica, desde la premisa de que parte el Tribunal de instancia (se comparta o no), concluye el fundamento de su sentencia "Por lo demás, en este asunto también debemos analizar también (sic) la procedencia de los actos de liquidación y sanción sometidos a enjuiciamiento en lo que respecta[a] los demás ajustes efectuados, en lo referente a los negocios declarados relativamente simulados y sus efectos".

Estos "demás ajustes efectuados" no pueden ser otros que aquellos a los que se refiere la sentencia en los sucesivos fundamentos jurídicos: deducibilidad de gastos financieros (fundamento jurídico séptimo a décimo) y la sanción impuesta (fundamento jurídico undécimo).

El fallo no puede ser más coherente con los expresados fundamentos, en cuanto considera disconforme al ordenamiento jurídico lo referente a la amortización del fondo de comercio, confirma el criterio de la Administración, por las razones expresadas en sus fundamentos jurídicos, séptimo a décimo, la regularización efectuada de los supuestos gastos financieros, y, en fin, por las razones del fundamento undécimo elimina sólo la indebida aplicación de la circunstancia agravante en la sanción impuesta por la Administración.

B) La sentencia de instancia, al confirmar los actos administrativos, no infringe la doctrina de los actos propios ni los principios de buena fe o de confianza legítima. La regulación que la Administración efectúa del periodo 1 de enero a 30 de junio de 2003 no puede entenderse que constituya un acto propio que la vincule cuando realiza la regularización de los otros periodos (1 de julio a 31 de diciembre de 2003 y 1 de enero a 31 de diciembre

de 2004) porque en aquella no podía contemplar las operaciones y efectos que corresponderían a fechas posteriores y que resultarían decisivos para la adecuada calificación del conjunto negocial. La jurisprudencia de la Sala se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la doctrina de los actos propios o regla que fundamenta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium", surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, y que significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad - a veces de carácter tácito - y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio. Exigencias que encuentran su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno, y en la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos.

El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente, de antiguo, por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo. Y, asimismo, la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, da nueva redacción su artículo 3, cuyo nº 1, párrafo 2º, pasó a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente".

El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles (Cfr. STS de 15 de abril de 2002, rec. de casación núm. 77/1997).

Los principios de buena fe y de confianza legítima persiguen un objetivo tan elemental como el de que las relaciones entre los Poderes Públicos y los ciudadanos se desarrollen en un marco de estabilidad, por lo que tiene aplicación tanto en el ámbito de los cambios legislativos, como en de las relaciones entre la Administración y los administrados en la aplicación del ordenamiento jurídico, que es el terreno en el que sitúa la controversia que ha de resolverse.

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

Por tanto, el principio de confianza legítima impone que las decisiones de la Administración no supongan un cambio de sentido respecto de los actos administrativos previamente dictados, con base en cuyo fundamento actuó el administrado, dando con ello estabilidad a la relación jurídico administrativa. Sin embargo, no protege frente a actuaciones contrarias al principio de legalidad, que no pueden quedar convalidadas por el hecho de que las previas decisiones administrativas hubieran sido de aprobación o conformidad de la conducta del administrado (STS de 6 de marzo de 2014, rec. de cas. 2171/2012).

En definitiva, los criterios y exigencias de la referida doctrina jurisprudencial pueden resumirse en los siguientes puntos:

a) El principio "venire contra factum proprium non valet", es concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería dar lugar, a respuestas contradictorias. Como se recogió en la sentencia antes citada, " La fuerza vinculante de estos actos le viene dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica", pues las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación a dicha vinculación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)".

b) La Administración, como todo sujeto de derecho puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate (STS de 4 de noviembre de 2013 , rec. de cas. 3262/2012).

c) El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Este es el supuesto que se daba en la STS de 4 de noviembre de 2013 (rec. de cas. 3262/2013), en el que se resolvió respecto de una declaración de fraude de ley por la deducción de gastos financieros derivados de un préstamo, terminando el procedimiento con acta de conformidad, en la que se admitió la deducibilidad de los gastos financieros generados como consecuencia del pago de intereses de préstamos concertados con entidades vinculadas.

En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos los contratos a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en sus manos, después, sin un cambio de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros.

Pero es la aplicación de la referida doctrina determina que en el presentecaso no pueda hablarse de un "actos propios" de la Administración tributariaimpeditivos de la consideración de los negocios desarrollados como hechos consimulación relativa .

En efecto, liquidando el impuesto sobre sociedades del periodo impositivo 1 de enero a 30 de junio de 2003, la Administración tributaria no estaba en condiciones de efectuar una adecuada calificación de la operación de compraventa de participaciones y del préstamo suscrito para su financiación, aunque se produjera el 26 de junio de 2003, como destaca el recurrente en su motivo, porque las actuaciones que revelan su auténtica naturaleza y evidencian la ocultación de su verdadera causa se producen con posterioridad, después de haber concluido ese periodo impositivo. Por consiguiente, la regularización anterior, en la que solo se cuestiona la amortización del fondo de comercio financiero, no puede considerarse como un acto por el que la Administración dé su consentimiento o conformidad con las citadas operaciones, ni siquiera tácito, porque no estaba en condiciones de prestarla, al no poder utilizar los datos necesarios a tal fin que se producirían con posterioridad. En todo caso, de entenderse que se anudaba un determinado consentimiento de la Administración, éste habría de considerarse viciado, como revelan las actuaciones posteriores de la recurrente, de sus socios y de las sociedades instrumentales utilizadas para conseguir la finalidad última perseguida a través de los sucesivos y reiterados contratos diseñados con un objetivo distinto al que podría resultar de la mencionada compraventa y préstamo aisladamente considerados, que es lo único sobre lo que podía pronunciarse la Administración en el periodo impositivo 1 de enero a 30 de junio de 2003, cuando regularizó la amortización del fondo de comercio financiero.

Después se produciría la absorción de Dorna por Events S.L., con el cambio de su razón social (23 de octubre de 2003); y la reiteración de transmisiones de participaciones de Dorna y de su financiación que son réplicas de las anteriores operaciones (1 de diciembre de 2004). Y, también, con posterioridad, en los siguientes periodos impositivos, se produciría el intento de deducir los gastos financieros generados por los correspondientes préstamos. Sin esta perspectiva temporal no es posible considerar que la Administración prestara un consentimiento expreso o tácito a una calificación que no podía efectuarse cuando contempla la amortización del fondo de comercio.

La recurrente no podía legítimamente confiar en que la calificación utilizada por la Administración cuando examina los dos primeros contratos, actos iniciales de la operación diseñada, va a ser la misma que va a utilizar cuando se complete el integro diseño negocial que, entre otras, circunstancias revela una retribución periódica por

la condición de socio, susceptible de equipararse a la utilidad o remuneración del capital mobiliario derivado de las participaciones sociales que se enajenan y se terminan comprando a través de sociedades instrumentales de los propios socios. Sobre esta realidad que se completa más tarde no podía la Administración ni dar un consentimiento suficientemente informado, ni una calificación con los datos precisos.

Sexto.

Los motivos de casación cuarto, quinto y vigésimo primero se refieren, en mayor o menor medida, a requisitos de la prueba o a su valoración, por lo que pueden ser agrupados para su análisis conjunto.

1.- A) En el cuarto motivo, al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 LJCA y del artículo 5.4 LOPJ , se alega infracción de los artículos 24 CE , 105.1 y 106.1 de la Ley General Tributaria (LGT) y artículos 348 y 376 LEC , así como de la jurisprudencia sobre los mismos (por todas, SSTs de 20 de septiembre de 2010, recurso núm. 3971/2005 , y de 13 de mayo de 2011, recurso núm. 3408/2007) como consecuencia de la falta de consideración y valoración de la prueba pericial practicada y de la valoración tanto de los dictámenes periciales como de las declaraciones de los actuarios según criterios irrazonables o arbitrarios incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles.

Argumenta la recurrente que la sentencia impugnada, en el fundamento de derecho octavo, desestima los defectos formales de la resolución del TEAC con base en la remisión que hace a lo concluido al respecto en la sentencia de 22 de enero de 2014, dictada por la Sección Cuarta de la Audiencia Nacional en el marco del recurso núm. 3366/2012 . Pero no precisa qué elementos concretos o conclusiones de los informe periciales practicados contienen criterios o valoraciones jurídicas que impidan apreciar, con arreglo a las reglas aplicables, aquellos otros elementos o conclusiones propios de los conocimientos técnicos ratificados por los peritos, restringiéndose de esta forma el contenido y alcance de la prueba pericial practicada.

En definitiva la sentencia recurrida desconoce indebidamente la totalidad de la prueba pericial propuesta, practicada y ratificada ante la Sala, que no estaba integrada por dictámenes ni conclusiones jurídicas. En apoyo de su tesis cita la STS de 20 de septiembre de 2010 (rec. de cas. 3971/2005), y añade que la descalificación efectuada por el Tribunal "a quo" de las pericias practicadas es infundada y arbitraria porque la prueba se admitió y los autores de las mismas son catedráticos de finanzas y contabilidad y empresas de contabilidad y auditoría y el núcleo esencial de las mismas se refería a cuestiones propias de su ciencia y técnica.

En opinión de la recurrente, la posible violación constitucional por la sentencia de sus derechos constitucionales derivaría de la absoluta falta de consideración de la prueba pericial practicada, con infracción del derecho constitucional a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa (artículo 24.2 CE y 6.3 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales).

Si la sentencia recurrida hubiera valorado la prueba pericial practicada, al admitir el resultado al que llega, dicha valoración solo podría considerarse irrazonable, arbitraria e inverosímil.

B) El motivo quinto es también por infracción de los artículos 88.1.d) y 88.3 LJCA . En concreto, por infracción del artículo 24 CE y del artículo 108 LGT y de la jurisprudencia sobre los mismos, en cuanto a los requisitos legales y jurisprudenciales de la prueba de presunciones.

La sentencia recurrida, dice la parte, considera que la Administración habría acreditado presuntivamente que la compraventa de participaciones llevada a cabo por los socios el 26 de junio de 2003 disimuló, en realidad el pago de una utilidad o rendimiento de capital mobiliario satisfecho por la mera condición de socio de los transmitentes y sin contraprestación coetánea alguna y que lo anterior determina "la improcedente deducibilidad de los intereses financieros por razón de préstamos contraídos para la celebración del contrato de compraventa que, por razón de la apreciada simulación, no eran tales".

Y clasifica las presunciones invocadas y aplicadas por la sentencia recurrida en los siguientes tres grupos:

a) Presunciones con base en circunstancias financieras y contables incompatibles con la prueba practicada en cuanto al valor de las participaciones y registro contable.

b) Presunciones con base en circunstancias que son propias de toda operación lícita ente partes vinculadas.

c) Presunciones con base en supuestas ventajas tributarias indebidas.

C.- En el motivo vigesimoprimer , al amparo del artículo 88.1.d) y 83.3 LJCA y del artículo 5.4 LOPJ , se alega infracción del artículo 24 CE al haberse valorado la prueba según criterios irrazonables o arbitrarios, incompatibles con la sana crítica y que conducen a resultados inverosímiles en la medida en que se ha sancionado o calificado como una infracción dolosa una conducta que no reunía los requisitos para la apreciación de dolo típico sancionable y se ha equiparado automáticamente y sin prueba de cargo a una infracción tributaria sancionable una válida actividad negocial de carácter mercantil calificada como simulación a los exclusivos efectos

de la determinación de las cuotas tributarias derivadas de la misma; todo ello en relación con los artículos 14 y 25 CE , 16 , 183.1 y 191 LGT , así como la jurisprudencia sobre los mismos.

2.- Corresponde al Tribunal de instancia la valoración de la prueba. Solo tienen acceso a la casación limitados motivos concernientes a la prueba: vulneración de las reglas sobre la carga de la prueba; infracción de normas sobre pruebas tasadas o valoración irracional o arbitraria de la prueba. En el presente caso, la valoración de la prueba obrante en las actuaciones no incurre en ninguno de dichos defectos. Los reproches a la sentencia de instancia, en este apartado de las pruebas, se refieren, de una parte, a dos concretos medios de prueba (pericial y de presunciones) y, de otra, a la valoración conjunta de la prueba.

Con carácter general, parece procedente recordar que es doctrina reiterada de esta Sala que la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que con inmediación se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios, sin que pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley. Ello se coherente con la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia.

Ello no es obstáculo para que puedan ser objeto de revisión en sede casacional los siguientes temas probatorios o relacionados con la prueba: a) la infracción del artículo 217 LEC , que puede traducirse en una vulneración de las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba, invocable a través del artículo 88.1.d) LJCA ; b) quebrantamiento de las formas esenciales del juicio con indefensión de la parte cuando, indebidamente, no se ha recibido el proceso a prueba o se ha inadmitido o declarado impertinente o dejado de practicar algún medio probatorio en concreto que tenga relevancia para la resolución definitiva del proceso; c) infracción o vulneración de las normas del ordenamiento jurídico relativas a la prueba tasada o a la llamada prueba de presunciones; d) infracción de las reglas de la sana crítica cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles, que puede hacerse valer por el mismo cauce de infracción del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, pues el principio de tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos que consagra el artículo 24 de la Constitución comporta que estos errores constituyan vulneraciones del citado derecho y por ende infracciones del ordenamiento jurídico susceptibles de fiscalización por el Tribunal Supremo; e) infracción cometida cuando, al socaire de la valoración de la prueba, se realizan valoraciones o apreciaciones erróneas de tipo jurídico, como puede ser la aplicación a los hechos que se consideran probados de conceptos jurídicos indeterminados que incorporan las normas aplicables; f) errores de tipo jurídico cometidos en las valoraciones llevadas a cabo en los dictámenes periciales, documentos o informes, que, al ser aceptados por la sentencia recurrida, se convierten en infracciones del ordenamiento jurídico imputables directamente a ésta; y, por último, g) cabe también integrar la relación de hechos efectuada por la sala de instancia cuando, respetando la apreciación de la prueba realizada por ésta, sea posible tomar en consideración algún extremo que figure en las actuaciones omitido por aquélla, el cual sea relevante para apreciar si se ha cometido o no la vulneración del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia denunciada.

A) La sentencia tiene en cuenta la prueba pericial practicada y hace de ella una valoración que no puede considerarse irracional o arbitraria. El planteamiento y la argumentación que hace la recurrente en el cuarto motivo, relativo a la prueba pericial, induce a la confusión, puede querer decir que se ha prescindido de ese medio de prueba- que no ha sido tenido en cuenta- o que no ha sido debidamente valorada. En el primer caso, debería haberse utilizado el cauce del artículo 88.1.c), y, en ambos casos, no podemos compartir las razones que aduce la recurrente.

a) La sentencia de instancia, en su fundamento octavo, recogiendo el cuarto de la sentencia precedente que la sirve de referencia, hace expresa y extensa referencia a la prueba pericial.

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

A través de tales pruebas la ahora demandante pretendía justificar la regularidad financiera de las operaciones cuestionadas en la liquidación y sanción, por lo que aportó Informe emitido por Don Pedro Miguel , catedrático acreditado y experto en capital riesgo (Doc. 2 del escrito de alegaciones presentado ante el TEAC), cuyas conclusiones evidencian que las operaciones de adquisición apalancada (LBO) y recapitalizaciones apalancadas (leveraged recapitalizations) son operaciones normales y propias de las entidades de capital riesgo (ECR), cuya finalidad es invertir los fondos que gestionan en un periodo de tiempo acotado (5-8 años), para

desinvertir y obtener las plusvalías generadas durante ese periodo, con traslado del riesgo a las entidades financieras que proporcionan fondos para una nueva adquisición por parte de una nueva compañía. Asimismo aportó prueba pericial contable (Informe de Don Benjamín , Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad), y prueba pericial mercantil a cargo de Don Fructuoso , catedrático de Derecho Mercantil, todas ellas con el mismo fin, ya que pretenden poner de relieve la regularidad de las operaciones con apalancamiento y del tratamiento jurídico y contable que se les ha otorgado.

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

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

Dicho Informe contiene una explicación pormenorizada del contenido y alcance de las operaciones de capital riesgo en sus diversas modalidades, destacando que se trata de actuaciones normales en el mercado europeo y americano. A la luz de esta operativa, analiza las adquisiciones de participaciones llevadas a cabo en 2004 por la entidad MIRALITA SL para hacerse con la totalidad del paquete de acciones de DORNA SPORTS SL, y llega a conclusiones diversas de las planteadas por la Inspección. La discrepancia tiene lugar en el terreno jurídico (significado y finalidad de las operaciones de LBO -leveraged by- out -y MBO- management by-out-), y en la calificación fiscal de las mismas. Por lo tanto, sin perjuicio del interés que ofrece la documentación aportada, no puede considerarse que estemos en presencia de un auténtico informe pericial, desde el momento en que las conclusiones del mismo se asientan en el terreno jurídico.

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

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

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

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

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

b) Las consideraciones y, en definitiva, la valoración que de la prueba pericial se hace en la sentencia coinciden con su naturaleza y con la doctrina de esta Sala.

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

Además, como se deduce de su lectura, la sentencia recurrida da suficiente cuenta de las razones que justifican su decisión sobre la consideración que merece a la Sala de instancia los informes periciales emitidos. Por ello se ha de entender adecuadamente motivada, ya que, como bien es sabido, la exigencia de explicitar en los pronunciamientos jurisdiccionales las razones que los sustentan, como garantía del justiciable integrada en su derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva y factor de racionalidad en el ejercicio del poder, se satisface cuando los jueces dan a conocer, las razones que cimientan su fallo (sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º, y 154/1995, FJ 3º, entre otras muchas). B) Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca (artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que a partir de un hecho probado, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC).

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

Pues bien, en el presente caso, la sentencia incluye el razonamiento preciso para entender cumplido el requisito de motivación de la prueba de presunciones.

En el fundamento jurídico séptimo, después de la descripción del conjunto de las operaciones financieras que constituye el hecho probado, base de la inferencia, explica el razonamiento por el que se establece la presunción.

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

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

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

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

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

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

Esta divergencia entre realidad jurídica y realidad subyacente se pone de manifiesto también en las cuentas anuales - individuales y consolidadas-. Refiere el acuerdo que "en las cuentas anuales se valoran las

participaciones adquiridas a su valor neto contable, lo que significa una excepción al principio general de valoración a precio de adquisición, motivada porque no se trate de una transmisión real de activos entre personas jurídicas diferentes; y por otro lado, que en las cuentas anuales consolidadas la mención al "sentido económico de la operación" justifica el hecho de no reconocer un fondo de comercio de consolidación y, siguiendo los criterios del ICAC, de prevalencia del fondo económico sobre la denominación jurídica empleada. La indicada referencia en las cuentas consolidadas al "sentido económico de la operación" viene a constatar que hay una discrepancia entre la forma jurídica empleada y la realidad negocial existente, y que esta divergencia es notoria y conocida por los socios y administradores".

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

1º) Mantenimiento por los socios de similares porcentajes de participación después de las formales y reiteradas enajenaciones de las participaciones.

2º) Inexistencia de modificación en la composición de los órganos de administración.

3º) Rentabilidad obtenida por los socios sin referencia en criterios de mercado, que puede explicarse como una distribución de rentas de capital, financiada mediante un incremento del endeudamiento de la entidad, utilizando, al efecto, la intermediación de sociedades ad hoc creadas por los propios socios.

4º) No distribución de dividendos, habiendo utilizado mecanismos encubiertos de retribución de fondos propios.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto a la supuesta compraventa de participaciones sociales el 1 de diciembre de 2004 (Acta A02 NUM002) relativa al impuesto de sociedades de Miralita SL (si bien fue incoada a DORNA como sucesora), la liquidación se pronuncia en términos semejantes, de los que destaca que:

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

Séptimo.

Los motivos de casación sexto, octavo, noveno, décimo, undécimo, duodécimo, decimotercero y decimocuarto se refieren a la regularización practicada respecto a los gastos financieros que se impugna desde diversas perspectivas.

1.- A) El motivo sexto se formula al amparo de los artículos 88.1.d) LJCA y artículo 5.4 LOPJ . Por infracción del artículo 25 CE y por inconstitucionalidad de los artículos 68.6 y 150.4 LGT por considerar como supuesto de interrupción y/o suspensión justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, sin límite temporal alguno, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente que dictó auto de sobreseimiento firme.

En opinión de la recurrente, de mantenerse el criterio de la sentencia de instancia en cuanto a la atribución de efectos interruptivos de la prescripción en materia sancionadora a unas actuaciones penales concluidas con auto de sobreseimiento firme, con desconocimiento de lo establecido en el artículo 132.2 CP , se llega a un resultado sancionador, a pesar de no estar establecido en norma sancionadora alguna y ser, por tanto, incompatible con el artículo 25 CE .

B) El motivo octavo se formula al amparo del artículo 88.1.d) Y 88.3 LJCA . Por infracción de los artículos 12 y 13 LGT y de la jurisprudencia sobre los mismos (por todas, STS de 24 de mayo de 2003) por confirmar la exigibilidad del Impuesto en concepto de utilidad o rendimiento de capital mobiliario a pesar de que dicha calificación es incompatible con la naturaleza jurídica del negocio realizado, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

Argumenta la recurrente que no puede calificarse como utilidad percibida por la mera condición de socio la percepción de un importe que tiene otra causa jurídica distinta.

Afirma que no solo los hechos justificados según la prueba practicada y omitidos por la sentencia, sino los propios hechos admitidos por la sentencia impiden calificar que el negocio realizado (compraventa de participaciones de 26 de junio de 2003) haya sido, exclusivamente, el pago de utilidad o beneficio derivado de la mera condición de socio sin contraprestación alguna por parte de su perceptor y, por tanto, impiden que se pueda partir de la calificación de dicha operación de compraventa de participaciones como simulada para concluir que no procede la deducibilidad de los intereses de financiación en razón del préstamo contraído para la celebración del contrato de compraventa.

C) El motivo noveno se formula al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 LJCA . Por infracción del artículo 16 LGT y de la jurisprudencia sobre el mismo (por todas, SSTs de 14 y 21 de marzo de 2005), con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

Afirma la recurrente que no pueden constituir un supuesto de simulación tributaria aquellas operaciones que la propia sentencia recurrida reconoce que son usuales y válidas en el ámbito mercantil, dado que no existe ninguna definición a efectos tributarios de la simulación negocial y que cualquier simulación a efectos tributarios de contratos y negocios debe corresponder también a una simulación negocial con arreglo a las normas civiles y mercantiles.

D) El motivo décimo se formula al amparo de los artículos 88.1.d) y 88.3 LJCA , se formula el décimo motivo de casación. Por infracción de los artículos 23.1 , 31 y 45 del Texto Refundido del IRPF (LIRPF) y de los artículos 8 y 36 LGT , así como de la jurisprudencia sobre los mismos, por considerar que no existió ganancia patrimonial en la transmisión por compraventa de participaciones sociales y exigir una específica justificación económica de dichas compraventas no establecida legalmente y por gravar como rendimiento de capital mobiliario

una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

E) El motivo undécimo, al amparo de los artículos 88.1.d) y 88.3 LJCA, se formula por infracción del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, y de la jurisprudencia sobre el mismo (por todas STS de 30 de marzo de 2007), por haberse inaplicado las reglas de valoración de la operación vinculada regularizada, con integración de hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia.

La inaplicación del citado artículo 16 TRLIS, según la parte recurrente, en el supuesto de negocios simulados (absoluta o relativamente) entre partes vinculadas resulta infundada, tanto por la inexistencia de excepción alguna en el precepto, como por lo declarado en otros supuestos de simulación entre partes vinculadas por la doctrina de este Tribunal.

F) En el motivo duodécimo, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA, se invoca la infracción de los artículos 4, 10, 14.1 apartados a) y e), 14.2, 20, 64 a 81 del TRLIS, del artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, así como de la jurisprudencia sobre los mismos (entre otras, Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto C-324/2000, Lakhorst- Hohorst) porque no existe ninguna norma especial sobre limitación de gastos financieros vinculada a la financiación de la adquisición de participaciones en grupos de consolidación. Incluso, aunque se admitiera, exclusivamente a efectos dialécticos, que el préstamo participativo financió el pago de una utilidad por la mera condición de socio (y no de la compraventa de participaciones), tampoco cabría rechazar la deducibilidad de los gastos financieros asociados al referido préstamo participativo porque tampoco existiría una norma que estableciera tal limitación.

G) El motivo decimotercero, formulado al amparo de los artículos 88.1.d) LJCA y 5.4 LOPJ, es por infracción de la libertad de establecimiento (recogida en el artículo 49 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea, de 13 de diciembre de 2007 y cuyo alcance ha sido definido, entre otras, en la STJUE de 18 de noviembre de 1999, dictada en el asunto C-200/98, sentencia "Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation" de 13 de marzo de 2007, dictada en el asunto C-524/04, sentencia de 14 de diciembre de 2000, dictada en el asunto C-141/99) y de libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE), así como del derecho de los recurrentes a la aplicación del Derecho de la Unión (artículo 51 de la Carta de los Derechos Fundamentales) al rechazar la deducibilidad de unos intereses financieros sobre la base de la calificación otorgada a una operación de compraventa de participaciones que supone una restricción de dichas libertades.

En apoyo del motivo señala que la sentencia infringe las mencionadas libertades consagradas por el Derecho de la Unión Europea en la medida en que considera inaplicable la jurisprudencia del TJUE invocada en la demanda: SSTJUE de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04, Cadbury Schweppes plc), de 13 de marzo de 2007 (asunto C-524/04 "Test Claimant in the Thin Cap Group Litigation"); 17 de enero de 2008 (asunto C-105/07, Lammers & Van Cleeff NV) sobre la única y exclusiva base del recurso a la calificación como simulada de la compraventa de participaciones efectuada el 26 de junio de 2003.

H) El decimocuarto motivo, al amparo de los artículos 88.1.d) LJCA y 5.4 LOPJ, es también por infracción de la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE), de los artículos 1.2, 4 y 5 de la Directiva 90/435/CE de 23 de julio de 1990 y del derecho de la recurrente a la aplicación del Derecho de la Unión Europea (artículo 51 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) al calificar como utilidad equivalente a un dividendo el precio de una transmisión de participaciones realizadas tanto por entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea como por personas físicas residentes en España.

2.- Los artículos 68.6 y 150.4 LGT no suscitan dudas de inconstitucionalidad, que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad. La calificación de los contratos corresponde al tribunal de instancia, no pudiendo revisarse en casación su criterio, salvo cuando se manifiestamente erróneo o infundado. Y la calificación que, en este caso, hace la sentencia de instancia del conjunto de operaciones realizadas, en ningún caso, merece la consideración de manifiestamente errónea. Los demás motivos que se analizan hacen supuesto de la cuestión al partir de una calificación negocial diferente de la del Tribunal de instancia.

A) El artículo 68.6 LGT, citado por la recurrente en su sexto motivo, antes de la reenumeración efectuada por la disposición final 1.1.10 del Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, establecía que cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante

la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente. (Esta misma previsión figura en el actual apartado 7 del artículo 68 LGT).

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

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

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

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

La sentencia de instancia, en su fundamento jurídico octavo, hace una interpretación correcta de los referidos preceptos cuando señala: " El significado de los preceptos transcritos, no es el que pretende hacer valer la parte demandante. La norma general es que el plazo de duración de las actuaciones es 12 meses desde la notificación de inicio hasta la notificación de la liquidación, o cuando se entienda producida (artículo 150.1 LGT).

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

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

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

Por consiguiente si las actuaciones se iniciaron el día 3 de abril de 2009, y se interrumpen de forma justificada entre el 26 de junio de 2009 (fecha de la denuncia) y el 1 de marzo de 2010, fecha en que la Administración conoce el archivo, y reanuda las actuaciones mediante notificación de 5 de marzo, resulta que durante todo ese periodo el plazo quedó paralizado; y como la liquidación se notifica 13 de julio de 2010, resulta que el procedimiento se prolongó durante 2 meses y 23 días (en una primera fase) y durante 4 meses y 13 días (segunda fase), lo que hace un total de 7 meses y 5 días (s.e.u.o.). Quiere ello decir que el plazo fue observado y que el motivo debe rechazarse".

El Tribunal de instancia no podía dejar de aplicar dichos preceptos legales, sino en virtud de unas dudas de inconstitucionalidad que justificasen el planteamiento de la correspondiente cuestión ante el Tribunal Constitucional.

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

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

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

B) La interpretación y calificación de los contratos es tarea que corresponde, en principio, a los tribunales de instancia. Ha reiterado nuestra jurisprudencia hasta la saciedad que su criterio ha de prevalecer , a menos que se acredite ser ilógica, contradictoria o vulneradora de algún precepto legal, pues constituye facultad privativa de la Sala de instancia (por todas, Sentencias de la Sala Primera de lo Civil de 17 de febrero de 2003 , 6 de octubre de 2005 , 7 de junio de 2006 , 29 de marzo y 5 de mayo de 2007 , 14 y 27 de febrero y 26 de junio de 2008). También esta misma Sección, en las Sentencias de 8 de febrero , 12 de julio de 2006 , 6 y 20 de junio de 2011 tiene afirmado que la interpretación del alcance de un contrato singular suscrito entre las partes, y de los negocios jurídicos en general que unas y otras acuerden, corresponde a los tribunales de instancia y no a los de casación.

Debe prevalecer en esta sede la apreciación que aquéllos hagan, pues son los órganos jurisdiccionales a quienes compete la función propia de interpretar los contratos «salvo en los supuestos excepcionales de que dicha interpretación contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido, pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas o contenga conclusiones erróneas decisivas, sean irracionales o incluso adolezcan de una desproporcionalidad no encajable en un normal raciocinio», según recordamos en sentencias de 10 de mayo de 2004 y 18 de enero de 2005 ."

En la misma línea, en las más recientes sentencias de 12 de diciembre de 2011 (rec. de cas.6509/2009), 23 de julio de 2012 (rec. de cas. 599/2010) y de 2 de noviembre de 2015 (rec. de cas. 3778/2013, dijimos: se ha de recordar que la interpretación y la calificación de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este Tribunal deba intervenir, salvo que, al desarrollarla incurran en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en este caso. Así lo hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97 , FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99, FJ 2º), y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01 , FJ 2º)], seguido por la nuestra, entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01 , FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01 , FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03 , FJ 3º), 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04, FJ 4º) y 29 de marzo de 2010 (casación 11318/2004 , FJ 22º).

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

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

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

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

La propia sentencia de instancia hace expresa y literal referencia a dicha jurisprudencia cuando señala (fundamento jurídico noveno):

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

1.- La esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[t]ras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [Sentencia de 20 de septiembre de

2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000 , FD Quinto), supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil .

2.- En el ámbito tributario, la simulación se recoge en la actualidad en el art. 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , que establece que «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que «en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

3.- La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 [RJ 1990,4092], FD Tercero].

4.- En este sentido la STS de 29 de octubre de 2012 (Rec. 6460/2010) y 7 de junio de 2012 (Rec. 3959/2009), consideran que existe simulación cuando se realizan "una serie de negocios, que no respondían a la realidad típica que les justifica". O cuando no existe la "causa que nominalmente expresa el contrato,por responder

éste a otra finalidad jurídica distinta" - STS de 26 de septiembre de 2012 (Rec. 5861/2009)-. No siendo óbice para su apreciación la "realidad de cada una de las múltiples operaciones realizadas, y que desde la normativa mercantil no ofrecían tacha alguna" - STS de 28 de marzo de 2012 (Rec. (Rec.3797/2008)-.Y, además y en todo caso, "las operaciones han de tratarse, en la perspectiva fiscal, sinópticamente, es decir, contemplando la repercusión que en el patrimonio del sujeto pasivo se ha producido, evitando que el tratamiento parcial de las fases de dicha operación (que aparecen como negocios jurídicos independientes) distorsione la finalidad perseguida por el interesado, y, consiguientemente, la dicotomía normativa en su tratamiento tributario" - STS de 15 y 24 de noviembre de 2011 (Rec. 153 y 1231/2008)-. Añadiendo la sentencia que "no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza -no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad -, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación...[siendo] lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito".

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

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

6.- Por ello, considera el Tribunal Supremo que la simulación o el negocio jurídico simulado tiene «un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia», y, el resultado de esa valoración es «una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm.

6683/2000), FD Sexto]. En la medida en que la simulación supone ocultación y la existencia de un negocio jurídico aparente, para llegar a la convicción de su existencia suele acudir a la llamadas prueba indirectas (indiciaria y de presunciones) - STS de 13 de septiembre de 2012 (Rec. 2879/2010) y 22 de marzo de 2012 (Rec. 3786/2008), entre otras muchas-".

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

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

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

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

acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma ('norma de cobertura'), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto ('norma defraudada').

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

La misma sentencia toma en cuenta las operaciones realizadas a partir de la compraventa de las participaciones sociales de la entidad DORNA SPORTS, S.L. por la entidad MIRALITA S.L., que se produce el 1 de diciembre de 2004. Después de su descripción advierte que su causa se corresponde en el ámbito mercantil con las que se denominan "compra apalancada" o "Leveraged Buy- Out" (LBO), pero, atendiendo a las pruebas de que dispone el Tribunal de instancia, en el presente caso apreció la existencia de simulación en la operación al considerar acreditado que los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico, compra venta de participaciones, que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo, y que no es otro que el de obtención de una retribución por la participación en los fondos propios. Esta ilícita minoración de la carga tributaria se obtuvo al permitir, de un lado, que los rendimientos de capital tributarán como ganancias patrimoniales de los socios; y por otro, mediante la disminución de la carga tributaria de las sociedades operativas a través de la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos. Igualmente, con la simulación se persiguió eludir las normas societarias sobre reparto de beneficios y sobre disolución de sociedades.

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

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

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

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

Sobre este tipo de operaciones se ha pronunciado el Tribunal Supremo en dos recientes sentencias de 12 de noviembre de 2012 (Rec. 4299/2010) y 25 de abril de 2013 (Rec. 5431/2010). Dichas sentencias sostienen que la "fusión apalancada" es una operación consistente en que una sociedad existente o creada al efecto - "sociedad vehículo", "holding company", "venture capital" o "newco"- se endeuda para adquirir el control de otra realizando una "compra apalancada" o "leverage Buy Out (LBO)". Posteriormente la adquirente absorbe a la controlada -"sociedad objetivo" o "target company"-, dando lugar a una fusión hacia delante o "forward leveraged buy-out" o es absorbida por ella, produciéndose la fusión inversa o "reverse leveraged buy-out". El coste financiero de la adquisición termina recayendo en todo caso sobre el patrimonio de la sociedad adquirida.

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

misma en nuestro ordenamiento jurídico la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles regula la posibilidad de este tipo de fusiones con las debidas garantías en su artículo 35 .

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

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

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

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

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

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

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

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

d) El artículo 16 TRLIS se refiere a las reglas de valoración de operaciones vinculadas, pero naturalmente son aplicables a las verdaderas enajenaciones de participaciones sociales, no a las simuladas que responden a la causa de otro negocio jurídico. Entonces, lo procedente, como resulta del artículo 16.1 LGT , es gravar las operaciones efectivamente realizadas por las partes, de acuerdo con su auténtica naturaleza. En este caso, no la de las enajenaciones aparentes, sino la de las remuneraciones subyacentes de las participaciones sociales.

e) Es cierto, como reconoce la sentencia de instancia, que los préstamos participativos permitían la deducción de la carga financiera en sede del Impuesto de Sociedades (RD 7/1996, de 7 de junio y Ley 10/1996 de 18 de diciembre), de acuerdo con la redacción originaria del artículo 14.2 de la LIS (Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 Marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Dicho precepto establecía que "2. Serán deducibles los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo que cumpla los requisitos señalados en el apartado uno del artículo 20 del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica". El precepto ha sido posteriormente reformado, en el marco de las medidas antifraude, para evitar con carácter general la deducción de intereses de préstamos entre entidades vinculadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones (Letra h) del número 1 del artículo 14 introducida, con efectos 1 de enero de 2012, por el apartado segundo.uno del artículo 1 del R.D.-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público). En efecto, es en esta norma en la, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2012, se establece, de una parte, el carácter no deducible de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo. Y, de otra, en el artículo 20 del TRLIS, la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros que sustituye a la anterior regla antisubcapitalización.

Pero, en todo caso, la referida normativa a la que se acoge la recurrente, no puede invocarse cuando, en el conjunto de operaciones realizadas, se aprecia la figura del negocio simulado, porque, precisamente, entonces, aparece una realidad jurídica diferente de la aparentada que se sustrae a las previsiones normativas establecidas para la deducibilidad de auténticos gastos financieros. Dicho de otro modo, la sentencia de instancia no aplica limitaciones inexistentes a la deducibilidad de gastos financieros derivados de préstamos entre entidades del grupo, sino que niega la condición de verdaderos gastos financieros a los que pretende deducirse la recurrente porque los concretos préstamos y compraventas responden a una causa distinta: la remuneración u obtención de utilidades del capital mobiliario de los socios.

f) En los motivos decimotercero y decimocuarto se invocan normas del Derecho europeo y jurisprudencia del TJUE, pero se hace, una vez más, conlvido de lo que, en este caso, es premisa necesaria, que la causa de los negocios realizados no es la real financiación de las sociedades, sino el beneficio directo de los socios. Por ello, ha de confirmarse el criterio de la Sala de instancia cuando señala que " una vez que hemos decidido que existe simulación no cabe la referencia al régimen de operaciones vinculadas, pues "la regularización practicada se fundamenta en que a efectos tributarios no ha existido transmisión de las participaciones sociales,...y por lo tanto no se ha practicado corrección valorativa alguna del importe satisfecho en la operación". Por otra parte y como también sostiene la postulación de la Administración la normativa europea no ampara el uso abusivo o fraudulento del Derecho de la Unión y, volvemos a recordar, hemos apreciado la existencia de una operación simulada con el fin de eludir las consecuencias fiscales del negocio jurídico real.

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

En los supuestos enjuiciados por el TJUE no se analiza un supuesto de aplicación de una cláusula antiabuso de simulación. No obstante, como no podía ser de otro modo, el Tribunal sostiene que no son amparables las operaciones artificiales buscadas con el fin de eludir las consecuencias fiscales de una operación - "wholly artificial arrangement"- . Teniendo en cuenta la vertiente subjetiva del que lleva a cabo la operación, como la vertiente objetiva de la operación en sí, es decir, que entiende que una determinada operación es abusiva cuando se lleve a cabo por razones puramente fiscales, careciendo de todo motivo económico válido más allá del meramente fiscal. Así en el caso STJUE de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04. Cadbury Schweppes plc) razona que "los nacionales de un Estado miembro no pueden, aprovechando las posibilidades creadas por el

Tratado, intentar evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional. Tampoco pueden invocar las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta". En todas las sentencias citadas por el recurrente y a la que podemos añadir la STJUE de 21 de febrero de 2008 (asunto C- 425/2006, Caso del Ministerio dell'Economia e delle Finanza contra Pat Service), el Tribunal insiste en que "una práctica abusiva puede ser definida como las transacciones llevadas a cabo por razones puramente fiscales, cuando no trascienda de la citada operación ningún motivo económico válido, exceptuando el mero aprovechamiento fiscal". Y conviene recordar que hemos llegado a la conclusión de que éste es el caso de autos, vista la existencia de simulación relativa con una finalidad fiscal".

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

Así, entre otras, en SSTs de 9 de febrero de 2015 (rec. de cas. 3971/2013) y de 12 de febrero de 2015 (rec. de cas. 184/2014), se alude a la STJUE de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), que « [94] [las] operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva. [...] »,

[72] Una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de julio de 1998 , ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 26; Lakhorst-Hohorst, antes citada, apartado 37; Marks & Spencer, antes citada, apartado 57 y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 51).

(...)

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

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

Octavo.

Al amparo del artículo 88.1.d) LJCA se formula el séptimo motivo de casación . Por infracción de los artículos 26 y 150.3 LGT y de la función compensatoria de los intereses de demora por haberse exigido intereses de demora por el plazo temporal transcurrido con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y hasta la finalización del procedimiento y/o durante el tiempo en el que las actuaciones estuvieron interrumpidas como consecuencia de la remisión a la jurisdicción penal.

1.- La liquidación recurrida computa a efectos de intereses de demora todo el tiempo en el que las actuaciones estuvieron interrumpidas como consecuencia de la remisión a la jurisdicción penal, sin que la recurrente sea responsable de dicho retraso, en modo alguno, ni esté por ello legalmente obligada a dicha compensación.

La liquidación recurrida computa 1981 días de interés para el primer ejercicio objeto de liquidación (desde el 24 de enero de 2005 hasta el 28 de junio de 2010) y 1798 días para el segundo ejercicio de la liquidación (desde el 27 de julio de 2005 hasta el 28 de junio de 2010).

Por el contrario, con arreglo al artículo 150.3 LGT : "El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento".

2.- No se ha producido el incumplimiento del plazo del procedimiento inspector que impida el devengo de intereses . Efectivamente, el artículo 150.3 LGT prevé el efecto que, para el devengo de intereses, produce el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Pero en el presente caso no se ha producido tal incumplimiento porque, precisamente, se produjo una interrupción justificada de su cómputo por la remisión efectuada al Ministerio Fiscal, según dispone el apartado 4 del propio artículo, como consecuencia de la obligación de abstenerse de la Administración de seguir el procedimiento, virtualidad del principio non bis in idem en su vertiente procedimental.

Noveno.

Los motivos primero, decimoquinto, decimosexto, decimoséptimo, decimoctavo, decimonoveno, vigésimo, vigesimosegundo y vigesimotercero tienen relación con la sanción tributaria impuesta.

Ahora bien, en este grupo de motivos cabe hacer una subdivisión interna distinguiendo, de una parte, aquellos que se refieren a las garantías del procedimiento sancionador y a la improcedencia de apreciar cualquier infracción tributaria, y de otra, los que se relacionan específicamente con la posibilidad de la minoración de la gravedad de la infracción que incorpora la sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional.

1.- A) Al primer subgrupo pertenecen los motivos decimoséptimo, decimoctavo, decimonoveno, vigésimo y vigesimosegundo, que coinciden, sustancialmente con las alegaciones efectuadas en la instancia respecto de la infracción y sanción tributaria.

a) Al amparo de los artículos 88.1. d) LJCA y 5.4 LOPJ se formula el motivo decimoséptimo, por infracción del principio de legalidad en materia sancionadora (artículo 25 CE) y por inaplicación de las reglas del artículo 132.2 del Código Penal, y de la jurisprudencia sobre los mismos, en el cómputo a efectos de prescripción del plazo transcurrido entre la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal y el auto de sobreseimiento y devolución del expediente.

Insiste la recurrente en que por la gravedad de la sanción en el cómputo prescriptivo a efectos sancionadores de actuaciones contempladas deberían aplicarse las reglas contenidas en dicho artículo 132.2 CP, sin que su aplicación suponga la extensión a un supuesto no contemplado (artículo 4.2 del Código Civil) sino expresamente contemplado en ellas.

Tampoco puede considerarse por la misma razón y por la abundante jurisprudencia en la materia que en el ordenamiento administrativo sancionador no puedan o deban aplicarse las normas y principios del ordenamiento administrativo sancionador penal, sobre todo cuando la aplicación de las mismas se refiere a los efectos en materia de prescripción de infracciones de actuaciones inequívocamente penales.

b) El motivo decimoctavo, formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA y 5.4 LOPJ, es por infracción del deber de abstención del artículo 28.2.d) de la LRJ y PAC, así como del derecho a un juez imparcial y a la presunción de inocencia (artículo 24 CE y artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales) y de la jurisprudencia sobre los mismos, al haber elaborado la propuesta de sanción impuesta el mismo funcionario que emitió el Informe de delito remitido a la jurisdicción penal.

En opinión de la recurrente, es evidente la falta de imparcialidad de dicho funcionario.

El informe de delito se elaboró en el procedimiento administrativo, sin que sea admisible la pretensión de que se trata de dos procedimientos distintos, uno administrativo (propuesta de sanción) y otro judicial (informe de delito).

El informe de delito suscrito por el Actuario que formuló la propuesta de sanción fue incorporado, tanto a la denuncia presentada por la AEAT como al expediente remitido al Ministerio Fiscal y al expediente administrativo sancionador, y, para la recurrente, no cabe duda por su contenido y finalidad que el mismo contenía una denuncia o "notitia criminis", y que dicha circunstancia alteró ya de manera irreparable la imparcialidad requerida en cualquier procedimiento administrativo sancionador. En apoyo de su tesis, la parte cita el artículo 219.7^a y 16 LOPJ y la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (criterios "Engel"), según la cual la gravedad de la sanción impuesta resulta determinate de su naturaleza penal y de la aplicación de los límites constitucionales y legales que deben respetarse en la imposición.

c) El motivo decimonoveno, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA y 5.4 LOPJ, es por infracción del artículo 24 CE y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, del principio "non bis in ídem" y de la jurisprudencia sobre los mismos contenida, entre otras, en STEDH de 19 de junio de 2009 en el asunto "Ruotsalainen v. Finlandia".

El procedimiento administrativo sancionador se incoó exacta y exclusivamente por los mismos hechos que dieron lugar a las previas actuaciones penales concluidas por auto de sobreseimiento firme. Y la vulneración de preceptos y de doctrina invocada no requiere que haya habido una condena previa, pues el citado artículo 4.2 del Protocolo 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales solo permite la reapertura del proceso concluido-aunque sea provisionalmente- sin condena "conforme a la ley y al procedimiento del Estado interesado si hay evidencia de hechos nuevos o revelados ulteriormente".

Se refiere, luego, a la gravedad de la sanción tributaria impuesta y a la naturaleza "penal" de la misma a los efectos del CEDH que impiden que puedan desconocerse por esta vía los efectos derivados del auto firme de 19 de febrero de 2010 y la prohibición constitucional de un segundo pronunciamiento sancionador (bis in ídem) por los mismos hechos y con base en, exactamente, las mismas pruebas a efectos sancionadores.

d) El motivo vigésimo, por el cauce de los artículos 88.1.d) LJCA y 5.4 LOPJ, se sustenta en la infracción del artículo 25 CE y del artículo 179.d) LGT, así como de la jurisprudencia sobre los mismos, dado que cualquier

posible acción considerada tipificada como infracción no puede dar lugar a responsabilidad cuando el rechazo de la deducibilidad de los gastos financieros deriva de los términos y calificación de un negocio mercantil (compraventa de participaciones financiada mediante préstamo al que se asocian dichos gastos financieros) considerado usual y válido.

Según la recurrente, aunque la sentencia recurrida pudiera realizar una calificación de la conducta que no fue nunca objeto de acusación y que resulta incompatible con la anulación de la sanción impuesta, no concurre el presupuesto de responsabilidad porque se puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

e) El motivo vigesimosegundo, al amparo de los artículos 88.1.d) LJCA y 5.4 LOPJ, es por infracción del artículo 24 CE y del artículo 209 LGT como consecuencia de que la anulación de la liquidación que da lugar a la sanción determina que no pueda considerarse válidamente iniciado el procedimiento sancionador que concluyó en la sanción.

La anulación de la liquidación (como consecuencia de haber declarado la sentencia impugnada la nulidad de la resolución recurrida en cuanto a la amortización, en los ejercicios examinados, del fondo de comercio derivado de operaciones de fusión por absorción concluidas en 1999 y 2003) debió necesariamente determinar la anulación de la sanción que tiene como presupuesto legal la existencia de la liquidación que determina la incoación y terminación del procedimiento sancionador, sin perjuicio del ejercicio posterior, en su caso, como consecuencia de anulación de los actos de liquidación y sanción, de las facultades administrativas que no hubieran prescritos en relación con la determinación administrativa de cuotas y/o sanciones.

Con arreglo al artículo 209.2 LGT, la existencia y notificación de la correspondiente y válida liquidación de una cuota constituye un presupuesto indispensable de la incoación y válida conclusión de un procedimiento sancionador.

Por esta razón, la anulación de la liquidación, tanto por razones formales como por razones de fondo, determina necesariamente la anulación de la sanción.

En consecuencia, según la recurrente, habiendo declarado la sentencia recurrida la nulidad de las liquidaciones que se encuentran en el origen último del presente recurso (en cuanto que procede admitir, en contra del criterio de la Inspección, la amortización, en los ejercicios comprobados, del fondo de comercio derivado de operaciones de fusión concluidas en 1999 y 2003), no cabe sino concluir que no puede entenderse válidamente iniciado el procedimiento sancionador.

B) Al segundo subgrupo pertenecen los motivos primero, decimoquinto, decimosexto y vigésimo tercero.

a) El primer motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.c) LJCA y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), es por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, del artículo 24 de la Constitución Española (CE) y del artículo 33.2 LJCA y de la jurisprudencia sobre este último precepto (por todas, la sentencia de este Tribunal Supremo de 26 de junio de 2008, recaída en el recurso de casación número 4618/2004) con indefensión del recurrente.

Argumenta la representación procesal de la entidad recurrente que la sentencia impugnada considera que procede una condena por una infracción leve distinta de la correspondiente al acto recurrido y anulado, sin haber sometido previamente dicha cuestión a las partes para que formularan alegaciones de conformidad con lo previsto en el artículo 33.2 LJCA.

Reproduce este precepto y, en parte, la STS de 26 de junio de 2008. Y concluye que no ha podido defenderse de la nueva calificación, que no fue objeto de debate alguno en la vía administrativa de comprobación y reclamación, ni fue solicitada como pretensión alternativa o subsidiaria por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda.

b) El motivo décimo quinto, al amparo del artículo 88.1.d) y del 88.3 LCJA, es por infracción del artículo 117.4 CE, de los artículos 33 y 71.1.a) LJCA, y de los artículos 26.5, 101 y 148.3 LGT al contener la sentencia recurrida una anulación en parte de los actos recurridos y de la sanción impuesta cuando debería haber declarado la anulación total de la misma por no existir ninguna parte de la sanción anulada que pudiera mantenerse a pesar del pronunciamiento anulatorio y de los hechos omitidos suficientemente justificados y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia (sic).

Pone de relieve la parte recurrente que el acuerdo de imposición de sanción recurrido y anulado por la sentencia calificó la infracción como muy grave como consecuencia de la utilización de medios fraudulentos. Y la sentencia recurrida declara que la sanción se mantiene como falta leve, al no poder aplicar los tipos agravados.

Y afirma que el pronunciamiento anulatorio solo puede ser total porque todas las infracciones tributarias tipificadas son y deben ser consideradas a efectos sancionadores ilícitos independientes, así como porque no corresponde al Tribunal precisar la calificación procedente de entre varias posibles cuando dicha cuestión no se planteó por los actos recurridos, no ha sido objeto de reclamación o recurso, ni se ha solicitado alternativa o subsidiariamente por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda.

"La sentencia recurrida no puede considerarse, so pena de vulnerar los preceptos que han sido enunciados, que la sanción anulada contenga los elementos de otra infracción (leve del artículo 191 LGT) porque ello exigiría la previa incoación del oportuno procedimiento sancionador y la calificación en el mismo de la conducta infractora, que no es meramente residual o por defecto de la anulada, sino también precisar por qué la conducta así calificada no es atípica y/o corresponde a otros ilícitos típicos".

c) El motivo decimosexto , al amparo del artículo 88.1.d) LJCA y del artículo 5.4 LOPJ , por infracción del artículo 24 CE , de la certeza en materia sancionatoria y del principio acusatorio, y de la jurisprudencia sobre los mismos, por contener la sentencia parcialmente estimatoria un pronunciamiento de condena por una infracción que no fue objeto de imputación.

La calificación de la infracción que se encuentra en el origen del recurso como leve -calificación distinta de la que fue objeto de imputación- efectuada por la sentencia recurrida ha determinado que la defensa frente a la misma no haya podido ejercerse en vía de recurso.

La sentencia recurrida, se dice, ha llevado a cabo una calificación por defecto que resulta incompatible con el principio acusatorio y con la heterogeneidad de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 206 LGT .

d) El vigésimo tercero, y último, motivo de casación , por el cauce de los reiterados artículos 88.1.d) y 5.4 LOPJ , es por infracción del artículo 24 CE y del artículo 11 LGT , así como de la jurisprudencia sobre los mismos (por todas, STS de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/2013) como consecuencia de que la anulación de la sanción determina que deba considerarse legalmente concluido o caducado el procedimiento sancionador que concluyó con la sanción anulada, sin posibilidad de iniciar y/o concluir un nuevo procedimiento sancionador, ni siquiera en la forma pretendida por la sentencia.

En la medida en que la sentencia recurrida ha declarado improcedente la sanción recurrida (como consecuencia de la indebida aplicación de las agravantes de ocultación y medios fraudulentos), no es posible considerar que el procedimiento sancionador haya concluido válidamente en plazo, lo que legalmente determina la caducidad del procedimiento sancionador y la imposibilidad de iniciar uno nuevo.

La parte, en apoyo de su tesis, cita el artículo 211 LGT , la STC 69/2010, de 18 de octubre y diversas sentencias de este Tribunal, entre ellas, la de 11 de abril de 2014, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 164/2013 .

2.- Los motivos de casación del segundo subgrupo de "DORNA SPORTS, S.A" y el único motivo del recurso de casación del Abogado del Estado coinciden en poner de relieve la improcedencia del pronunciamiento de la sentencia de instancia en cuanto a la infracción y correlativa sanción que impone, aunque, ciertamente, desde posiciones encontradas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19 de febrero de 2010 en el que se archivan provisionalmente las diligencias penales. En tal fecha se reanudan las actuaciones de regularización, con nueva interrupción del plazo; y finalmente se incoa procedimiento sancionador, con fecha 6 de octubre de 2010, que concluye mediante acuerdo de 28 de febrero de 2011. El motivo se desestima".

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

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

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

La Administración pública, actúa conforme a criterios de organización jerárquicos que no predicables, en modo alguno, de la organización de los Tribunales. El funcionario que actúa en un procedimiento administrativo sancionador no es independiente en la concepción jurisdiccional del término, sino que la garantía que, en este aspecto, es exigible a los funcionarios que instruyen y deciden los procedimientos administrativos sancionadores es la adecuada observancia del sistema legal de las causas de abstención y recusación previsto, con carácter general, en el artículo 28 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, al disponer que "Las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones en quienes se den algunas de las circunstancias señaladas en el número siguiente de este artículo se abstendrán de intervenir en el procedimiento y lo comunicarán a su superior inmediato, quien resolverá lo procedente".

En el presente caso la recurrente argumenta que la misma funcionaria ha tenido intervención en la elaboración del informe- denuncia ante la jurisdicción penal y además, con posterioridad, en la elaboración de la propuesta que se formuló en el procedimiento sancionador.

Pero esta circunstancia no está prevista como causa específica de abstención o de recusación en el mencionado artículo 28 LRJ y PAC, ni es asimilable a la prevista en el apartado 2.c), ya que el funcionario no ha intervenido como perito o testigo en el mismo procedimiento administrativo, sino como funcionario de la Administración en el procedimiento penal y en el procedimiento sancionador como instructor, mediante la elaboración de una propuesta que posteriormente es aceptada y validada por el Jefe de la oficina, a quien correspondía imponer la sanción.

Además, el propio artículo 28 LRJ y PAC, en su apartado 3, señala que la actuación de autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas en los que concurren motivos de abstención no implicará, necesariamente, la invalidez de los actos en que hayan intervenido (artículo 28.3); sin perjuicio de que los órganos superiores puedan ordenar a las personas en quienes se dé alguna de las circunstancias señaladas que se abstengan de toda intervención en el expediente (artículo 28.4), y de la responsabilidad en que pudiera incurrir el funcionario (artículo 28.5).

Como razona la sentencia de instancia: "A través de estas normas se trata de garantizar el deber de imparcialidad y neutralidad que debe guiar la actuación de los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones (artículo 52 Ley 7/2007 de 12 Abril (Estatuto Básico del Empleado Público)). No obstante, ese deber de abstención,

no comporta que en todo caso la consecuencia sea la declaración de nulidad de las actuaciones en las que haya intervenido el funcionario en cuestión; Tal consecuencia sucederá cuando la vulneración de las normas sobre abstención tenga un reflejo efectivo en los derechos que corresponden al reclamante, provocándole una situación de indefensión material por falta de imparcialidad del funcionario actuante. Fuera de tal supuesto no cabe entender que estemos ante un vicio invalidante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Y es que la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo

que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal.

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

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

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

E) La liquidación que se confirma como consecuencia de la indebidad deducción de los gastos de financiación es, en sí misma, suficiente para apreciar la conducta típica que se sanciona.

El acuerdo sancionador, es cierto que contempla la operación de fusión formalizada el 12 de diciembre de 1999, generadora de un fondo de comercio cuya regularización por la Administración ha sido anulada por la sentencia de instancia. Pero también lo es que dicho acuerdo contempla como conducta sancionable, objeto de una regularización confirmada por dicha sentencia, consistente en la creación de apariencia de compraventa de participaciones, negocio jurídico diferente del que realmente se llevó a cabo que fue la obtención de una retribución por la participación en los fondos de la entidad. Con esta forma de actuar, dice el acuerdo sancionador, se consiguió minorar la carga tributaria de los diferentes obligados tributarios, así, los socios tributaron como si se tratara de una ganancia patrimonial y no como rendimientos de capital mobiliario, y las sociedades han minorado su carga tributaria mediante la deducción de los gastos financieros, y, además, han obviado su obligación de practicar las correspondientes retenciones.

Por tanto, con independencia de la regularización que deriva de la operación de fusión formalizada el 12 de diciembre de 1999, respecto al fondo de comercio, no se anula la liquidación respecto de lo que, de por sí, se considera suficiente para integrar la conducta típica sancionada: la regularización origen del presente expediente deriva de considerar que la operación de diciembre de 2004 fue un negocio simulado, en la medida en que mediante ella no se produjo la finalidad propia de la compraventa, que es la transmisión de las participaciones a un tercero, puesto que los titulares siguieron siendo los mismos, de manera que el negocio que realmente se ha llevado a cabo es la obtención de una retribución por la participación en los fondos propios de la entidad. Mediante la simulación se ha conseguido que, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se hayan deducido indebidamente por los referidos gastos financieros derivados del préstamo obtenido para la adquisición de participaciones.

Décimo.

Al no prosperar ninguno de los motivos expuestos alegados por la representación procesal de "DORNA SPORTS, S.L.", según el orden sistemático adelantado, procede abordar el recurso del Abogado del Estado que se articula por un solo motivo, en el que se alega infracción del artículo 191.4 de la LGT .

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

Pues bien, en primer lugar, se transcribe el Fundamento Jurídico Vigésimo sexto de la sentencia recurrida y tras una exposición detallada de lo que supone la simulación negocial se sostiene que las operaciones simuladas aparentemente realizadas "eran ficticias, falsas, no reales, meramente aparente, inveraces,

discrepantes con la voluntad de las partes y con causa distinta de los contratos realizados y si las operaciones realizadas fueron falsas, los contratos y documentos en los que se formalizaron reflejaban dichas falsedades, encubrimiento y finalidad de engaño, añadiendo que estos supuestos de simulación se encuadran perfectamente entre los de utilización de medios fraudulentos a que se refiere el artículo 184.3.b) LGT, esto es "empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción".

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

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

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

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

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

2.- Ante todo, la parte 4 recurrida alega inadmisibilidad del recurso por entender que versa sobre cuestiones de hecho, pero debe rechazarse, pues caso de asistírle la razón la consecuencia sería la desestimación del motivo alegado.

Dicho lo anterior, no puede decirse que concurrieran medios fraudulentos, sino tan solo una simulación de la causa, por lo que solo cabe admitir la existencia de ocultación.

La sentencia no niega la existencia de ocultación, pero la elimina, en aplicación de la doctrina establecida en la STS de 7 de julio de 2011 (recurso de casación 260/2008), en la que dijimos que en un supuesto de simulación que llevaba implícita la ocultación no era de aplicación el criterio de graduación previsto en el artículo 82.1.d) LGT de 1963.

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

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

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

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

Así las cosas, con referencia al presente caso, lo primero que hay que señalar es que la sentencia considera acreditado que la conducta seguida tiene carácter doloso, con lo que queda cumplido el presupuesto del artículo 183.1 LGT vigente, en el que se establece que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas por cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta Ley".

Por otro lado, es clara la existencia de ocultación, que va ínsita, para todos los casos y sin excepción alguna, en la simulación de la causa negocial. Y es que, como dijo la sentencia de la Sala de lo Penal de este Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002, "en caso de simulación [...] se da un relevante componente de

ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, solo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la Ley".

La conclusión no puede ser otra que la de que en el presente caso debe apreciarse la existencia de ocultación y calificar la conducta como infracción tributaria grave, pues también es patente que la base de la sanción excede de 3.000 €.

Por lo expuesto procede la estimación parcial del motivo y recurso de casación del Abogado del Estado.

Undécimo .

La estimación, en los términos vistos, del recurso de casación del Abogado del Estado, entendiendo que lo procedente es apreciar una infracción tributaria grave, lleva consigo que decaigan los motivos de casación de la representación procesal del "DORNA SPORTS, S.L." en los que se mantenía la improcedencia de la decisión de la sentencia de instancia de considerar la conducta examinada como una infracción leve. Esto es, de los siguientes motivos: primero, en el que se venía a sostener que no procedía una condena por una infracción leve, distinta de la correspondiente al acto recurrido y anulado; decimoquinto, en el que se argumentaba que no podía existir ninguna parte de la sanción anulada que pudiera mantenerse, puesto que todas las infracciones tributarias tipificadas deben considerarse, a efectos sancionadores, ilícitos independientes; el motivo decimosexto en el que se argumentaba que la calificación de la infracción como leve, efectuada por la sentencia, distinta de la que fue objeto de impugnación había determinado indefensión; y el motivo vigesimotercero, en el que se afirmaba que, en la medida en que la sentencia recurrida declaraba improcedente la sanción recurrida, se había producido la caducidad del procedimiento sancionador sin posibilidad de iniciar otro nuevo.

La estimación parcial del recurso del Abogado del Estado supone la anulación parcial de la sentencia de instancia en la parte combatida con dichos motivos por la representación procesal de "DORN, S.L.", pero no para aceptar la tesis de ésta, sino para entender que la sanción procedente es la que correspondía a una infracción grave.

En todo caso, cabe señalar que en los referidos motivos de la mercantil el punto de partida o premisa que se utiliza debiera haber sido corregido, pues no se trata de que la sentencia de instancia impusiera una sanción que se correspondiese a una infracción nueva, distinta y heterogénea respecto de la contemplada en los actos administrativos impugnados, objeto de la pretensión deducida por la demandante en el proceso, sino que, simplemente, se limitaba a excluir "la aplicación indebida de circunstancias agravantes de las sanciones impuestas, en todos los ejercicios objeto de examen", conforme al criterio del tribunal de instancia que corrige la presente sentencia.

Este era el pronunciamiento del fallo que se correspondía con la propia fundamentación de la sentencia que se refiere: a las mismas operaciones sobre las que los actos administrativos impugnados y el debate procesal proyectan la pertinencia o no de apreciar una simulación negocial relativa- constitutivas del tipo sancionable y del elemento de la culpabilidad-; la misma motivación de dichos actos; y, en fin, unas mismas agravantes o elementos del tipo, respecto de las que, únicamente, el Tribunal de instancia difería de los actos administrativos impugnados, pura y simplemente, porque, a su entender, la apreciación cualificadora de la ocultación no podía ser a la vez elemento integrante del tipo y circunstancia agravante. Así decía literalmente la sentencia, que ahora se corrige en este extremo: "es inconciliable con la apreciación cualificadora de la ocultación, por ser inherente o implícita a la conducta sancionada, por lo que su proyección sobre la sanción es indebida, por reduplicativa, y también lo es con la utilización de medios fraudulentos, no solo claramente inconciliable con la ocultación (es prácticamente su factor antagónico) sino de improcedente aplicación en este caso [...], toda vez que la concurrencia de simulación no permite apreciar la falsedad de los documentos en que se plasman las operaciones, cuya calificación como falsos no sólo son es indebida, a los efectos sancionadores que ahora nos ocupa, sino claramente extravagante" (sic).

El planteamiento de la tesis solo está justificada cuando el Tribunal, al dictar sentencia, considera que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes por existir, en apariencia, otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición (art. 33.2 LJCA).

Este no era el caso de la sentencia recurrida, que no incorporaba como "ratio decidendi" un motivo no esgrimido por las partes- la ocultación es elemento y eje central debatido, tanto respecto la liquidación regularizada como en relación con la infracción que se sancionaba; y la sentencia no era incongruente, en este punto, porque otorgara menos de lo pedido, razonando por qué no se concedía la pretensión formulada en sus propios términos. La sentencia de instancia excluía la forma agravada del ilícito cuando se pedía la anulación de la sanción y razonaba porque efectuaba su estimación parcial sin apartarse del debate procesal desarrollado [Cfr. SSTs 3 de julio de 2007, rec. de cas. 1311/1993 ; 11 de octubre de 2011 (rec. 4848/2007) y 5 de mayo de 2014 (rec. de cas. 6071/2011), entre otras].

No puede considerarse que las infracciones tributarias sean siempre heterogéneas, como viene a sostener la recurrente en su argumentación, sino que algunas coinciden en los elementos subjetivos y objetivos de la conducta y de la previsión del tipo, aunque se diferencien en la respectiva gravedad como consecuencia de la diversa intensidad de sus respectivas antijuridicidad o culpabilidad.

En el presente caso se trata de la misma conducta sancionada y de tipos que contienen las mismas previsiones normativas, diferenciándose sólo, a criterio del Tribunal "a quo", que se corrige en esta sentencia al estimar parcialmente el recurso del Abogado del Estado, por la condición o no de agravante o elemento cualificador que se atribuye a la debatida ocultación.

El acto administrativo, al sancionar una infracción grave y la sentencia, cuando apreciaba la infracción leve, que ahora se sustituye, contemplaban la misma conducta y los mismos elementos del tipo, y solo se separaban en la virtualidad agravatoria que otorgaban a la ocultación y utilización de medios fraudulentos, al entender el Tribunal "a quo" que no podían servir para apreciar una agravación duplicada o redundante; criterio que, como se reitera, es revisado y sustituido por el que se sostiene en la presente sentencia.

No había quiebra del principio acusatorio, en los términos en que principio se puede proyectar al recurso contencioso-administrativo sobre una infracción y sanción tributaria.

En el procedimiento administrativo previo, en el que se dicta el acuerdo sancionador, debían respetarse, y se respetaron, las garantías constitucionales y legales para el válido ejercicio por la Administración de una de las manifestaciones del "ius puniendi" del Estado. En él debía propiciarse, y se propició, la defensa del sujeto al expediente sancionador, mediante el conocimiento de la acusación formulada y la audiencia previa a la decisión administrativa sancionadora.

Más tarde en el proceso judicial, al que ha de acudir el sancionado para revisar la legalidad de la resolución administrativa sancionadora han de observarse las garantías procesales propias. En este proceso no hay una parte que ejerza la acusación sino un demandante que somete al Tribunal una pretensión de anulación o de plena jurisdicción respecto del acto administrativo previo.

En este caso, la recurrente pretendía que se declarase la plena improcedencia de la sanción en los términos que venía impuesta por el acto administrativo. Y el Tribunal "a quo" dictó una sentencia que no era plenamente estimatoria de tal pretensión porque entendía que existía la infracción apreciada por la Administración, aunque en su forma leve, no agravada porque las circunstancias de ocultación y utilización de medios fraudulentos no podían tener efectos reduplicativos de agravación. Pronunciamiento que, sin embargo, queda corregido en esta sentencia al entenderse que la conducta contemplada merece la consideración de infracción grave.

En manera alguna puede sostenerse que sobre dicho particular hubiera merma del derecho de defensa de la demandante, ni en el procedimiento administrativo, ni en el proceso judicial, en el que aquélla se opuso a la tipificación como falta grave por el concurso de las referidas circunstancias (artículos 191.3 y 184.2 LGT (artículos 191.4 y 184.3). Y la sentencia de instancia, en su estimación parcial, acogía el argumento de que en un supuesto como el presente, la calificación que se hace de simulación lleva implícita la ocultación y no resulta de aplicación el tipo cualificado.

En definitiva, no hubieran podido acogerse ninguno de los tres motivos de casación analizados de la representación de la representación procesal de "DORNA SPORTS, S.L.", sin perjuicio de lo que, como consecuencia de la estimación parcial del recurso del Abogado del Estado haya de sustituirse la calificación de la infracción que pasa de ser leve a grave por la virtualidad cualificadora de la ocultación presente en la conducta constitutiva del negocio simulado.

El procedimiento administrativo sancionador concluyó con la sanción impuesta. Y la estimación parcial que efectuaba la sentencia recurrida no comportaba ni la caducidad de aquél ni la iniciación de un procedimiento sancionador nuevo, sino tan solo, la adecuación de la sanción a la menor gravedad de la infracción, en los términos que consideraba procedente el Tribunal de instancia, y que son revisados por la presente sentencia como consecuencia de la estimación parcial del recurso del Abogado del Estado.

Duodécimo.

Los razonamientos expuestos justifican la desestimación del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de "DORNA. S.L.", y la consecuente imposición de costas causadas en dicho recurso. Si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el artículo 139.3 LJCA señala como cantidad máxima por dicho concepto la cifra de 8.000 €.

Y la estimación parcial del recurso del Abogado del Estado, que supone la anulación del pronunciamiento de la sentencia de instancia en lo que se refiere a la infracción y sanción que califica de leve, para sus sustitución por un pronunciamiento en el que se considera grave la infracción y la sanción correspondiente. No procede la imposición de costas por este recurso de casación del Abogado del Estado.

FALLAMOS

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

Primero.

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de "DORNA SPORT, S.L.", contra la 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. 444/2011, en el que se impugnaba resolución del TEAC, de 5 de octubre de 2011; sentencia que confirmamos en cuanto a la liquidación que regulariza la deducción de los gastos financieros por Impuesto sobre Sociedades, periodos 1 de julio de 2003 a 31 de diciembre de 2003 y 1 de enero de 2004 a 31 de diciembre de 2004 (grupo de consolidación fiscal 184/04).

Se imponen la costas causadas en este recurso de casación a la entidad recurrente con limitación señalada de ser la cantidad máxima por tal concepto la cifra de 8.000 €.

Segundo.

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso del Abogado del Estado contra la misma sentencia, que anulamos solo en el extremo en que anula la circunstancia de cualificación de la infracción consistente en ocultación.

No se imponen las costas de este recurso a ninguna de las partes.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.
Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Manuel Vicente Garzón Herrero
Emilio Frías Ponce Joaquín Huelin Martínez de Velasco
José Antonio Montero Fernández Manuel Martín Timón
Juan Gonzalo Martínez Micó Rafael Fernández Montalvo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR que formula el MAGISTRADO EXCMO. SR. DON. RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO , al que se adhiere el MAGISTRADO EXCMO. SR. DON JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 4134/2014.

Con el mayor respeto discrepo del criterio de la mayoría en lo que respecta a la estimación del recurso del Abogado del Estado, que, en mi opinión, debió ser desestimado confirmando, por el contrario, la sentencia de instancia, en cuanto consideró indebida la aplicación de circunstancias agravantes en las sanciones impuestas.

En primer lugar, entiendo que, a efectos sancionadores, no procedía calificar la conducta enjuiciada conforme a las previsiones de la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), porque, de acuerdo con su disposición adicional undécima, entró en vigor el 1 de julio de 2004 -salvo el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta, que se refería a la duración de procedimientos sancionadores iniciados antes de dicha fecha-, después, por tanto, del 26 de junio de 2003, en que se habían ya producido actuaciones - compraventa de participaciones sociales y préstamo de financiación- especialmente relevantes en la conducta infractora.

En consecuencia, resultaba plenamente aplicable el criterio, común en el derecho sancionador, consistente en que un elemento del tipo cualificado no puede servir, al mismo tiempo, de circunstancia agravante. Y, en este caso, la ocultación ínsita en el negocio simulado formaba parte del tipo infractor, o, dicho en otros términos, sin la referida ocultación de la causa negocial no podría apreciarse infracción.

En segundo término, soy consciente del cambio que supuso la entrada en vigor de la LGT/2003 para el régimen sancionador, pero, aun así, entiendo que no debió estimarse el recurso del abogado del Estado para

apreciar una circunstancia agravante por la ocultación que ya lleva consigo la infracción apreciada en la simulación negocial.

La LGT de 1963, después de reforma realizada por la Ley 10/1985, diferenció dos grandes tipos de infracciones tributarias, y, por tanto dos grandes grupos de conductas infractoras que, en legislación vigente entre 1985 y 2004 se denominaron infracciones simples e infracciones graves.

La distinción se basaba en el tipo de obligación infringida, puesto que, en definitiva, los ilícitos tributarios son incumplimientos de obligaciones tributarias.

Y, en definitiva, las infracciones graves suponían un perjuicio económico presente o futuro para la Hacienda Pública, mientras que las infracciones simples suponían, más bien la infracción de deberes de carácter formal.

La clásica dicotomía a que se ha hecho referencia, se abandona por la LGT de 2003 que distingue infracciones leves, graves y muy graves. Y, en términos muy simplificados, puede decirse que las infracciones se califican como graves en caso de ocultación y como muy graves en caso de empleo fraudulentos.

Ahora bien, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia de esta Sala han rechazado un sistema de responsabilidad objetiva y han exigido la culpabilidad como elemento constitutivo de cualquier infracción tributaria. En este sentido, es un referente obligado, aunque no único, la STC 76/1990, de 26 de abril que señala: "No existe, por tanto un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77 [se refería a la LGT de 1963, en la redacción dada por la Ley 10/1985] sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve y simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente [...]".

Pues bien, frente al criterio mayoritario que expresa la sentencia, en el que, al parecer, el único dato relevante en las infracciones tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 para pasar de la calificación de leve a la de grave está en la cuantía de la base de la sanción (3.000 €), entiendo que no es posible caer en el automatismo de aplicar la ocultación como criterio de graduación de la sanción. A mi entender, es necesario para apreciar dicha circunstancia un plus respecto de la definición de los tipos en los que la misma opera. En otros términos, la circunstancia que provoca una cualificación más gravosa de las infracciones han de encontrar su justificación en el principio de culpabilidad, esto es, debe suponer la presencia de una culpabilidad superior a la normal-a la que justifica la infracción en grado leve- en el obligado tributario.

En definitiva, como puede apreciarse en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia, ha de rechazarse, para agravar las sanciones, una aplicación automática o cuasi automática de la ocultación que supondría una reduplicación inadmisibles del tipo de la infracción tributaria convirtiendo cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso en una conducta agravada.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR que formula el MAGISTRADO EXCELENTÍSIMO SEÑOR DON EMILIO FRÍAS PONCE en relación con la sentencia recaída en el recurso de casación 4134/2014.

Con todo el respeto que me merece el criterio de la mayoría, me veo obligado a discrepar de la calificación que se da a la operación de adquisición de las participaciones sociales de Dorna Sports, S.L, por 2WP Events, S.L, realizada el 26 de junio de 2003.

Antes de señalar las razones por las que, a mi parecer, la operación no puede calificarse como simulada, conviene recordar lo que constituye la simulación y su diferencia con el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Dicha Ley no define la simulación simplemente la regula, limitándose a indicar cuáles son sus efectos en materia tributaria en su artículo 16, al señalar que "En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

No obstante se vienen considerando, como elementos esenciales de la simulación los siguientes:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

En definitiva, la simulación se presenta como una divergencia entre lo realizado y lo manifestado, conllevando una ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada, siendo la simulación relativa una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley.

En cambio, y como el Tribunal Constitucional declaró en la sentencia 120/2005, de 10 de mayo "En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, o bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal, y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo hubiera que calificar, per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, es simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada << norma de cobertura >> o dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal".

Sentado lo anterior, se aprecia en cuanto a la calificación de la operación que la Sala de instancia se atuvo a lo declarado por la Sección Cuarta en las sentencias de 16 de octubre de 2013 (3 sentencias) y 22 de enero de 2014 (4 sentencias), en las que, además de reconocer que la operación controvertida se corresponde, en principio, con lo que en el ámbito mercantil se denominaría "compra apalancada o "Leveraged Buy- Out" (LBO), y que este tipo de operaciones son frecuentes y válidas desde el punto de vista mercantil, mantuvo que también se vienen utilizando con la finalidad de "financiar grandes pagos de rentabilidades mediante el mecanismo de la recapitalización de dividendos o "recaps", que consiste en que una entidad de capital riesgo obtiene una rentabilidad a su inversión sin necesidad de desprenderse de ella", confirmando, al final, el criterio de la Inspección de que estas operaciones se instrumentan sobre la base de complejas estructuras de financiación y negocios jurídicos simulados en los que se persigue crear la apariencia de que existe una transmisión real de participaciones con el fin de obtener una ilícita reducción de la carga fiscal, tanto en sede de la sociedad como en la tributación de los socios y accionistas, así como proceder al reparto de rentas a los socios/accionistas, eludiendo las normas mercantiles que limitan la distribución de beneficios y la existencia de una capitalización mínima.

Por su parte, la mayoría de esta Sala, al confirmar la sentencia de instancia, se atiene a que la calificación de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que el Tribunal deba intervenir, salvo que, al desarrollarla incurran en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal, proceder que está ausente en el caso, a su parecer.

Sin embargo, no cabe olvidar que se articularon motivos suficientes que permitían adentrarse en el conjunto de la operación realizada, con solicitud de integración de hechos que debidamente considerados impedirían apreciar la existencia de simulación, al no existir la ocultación fáctica propia de esta figura, pues el negocio de compraventa de las participaciones sociales se realizó, habiendo utilizado las partes formas jurídicas habituales en el sector de capital riesgo.

Así lo reconoció el Ministerio Fiscal en el informe que emitió para acordar el archivo, discrepando del criterio de la Agencia tributaria de entender delictivas las acciones por haber sido diseñadas con la finalidad de que los rendimientos de capital obtenido tributasen como ganancias patrimoniales en lugar de hacerlo como retribuciones por la participación de fondos propios, al señalar, en relación con la compañía no residente CVC Capital Partners, "que existe una verdadera voluntad por parte del fondo de capital riesgo (participe mayoritario al poseer el 75% del capital social de cada una de las sociedades implicadas) de obtener anticipadamente la rentabilidad correspondiente a la inversión efectuada con anterioridad y, por el contrario, no se aprecia

intencionalidad defraudatoria mediante la elusión de tributos, sin que ello signifique que no fuera conocedora de las ventajas fiscales que también proporcionaba el sistema diseñado>>>.

También, el propio Tribunal de instancia aceptó la utilización por este tipo de compañías de las denominadas recapitalizaciones apalancadas como modo de anticipar el valor de una plusvalía futura y repartirla entre los socios, percibiendo unas rentabilidades distintas de los dividendos y al margen de la normativa que regula la distribución de los mismos.

En esta situación, no puedo compartir la calificación dada a la operación, máxime cuando los indicios de los que partió la Inspección eran manifiestamente insuficientes para poder deducir que se creó la apariencia de un negocio de compraventa para encubrir una retribución derivada de la condición de socio. Por el contrario parecen más propios para llevarnos, en su caso, a la figura de fraude de ley.

Por otra parte, a la hora de calificar el negocio jurídico es obvio que la Inspección no tuvo en cuenta circunstancias que impedirían negar la realidad de la operación realizada, y menos calificarla como simulada.

En primer lugar, que el socio mayoritario, tanto en la sociedad adquirente como en la sociedad adquirida, con un porcentaje de 73,50%, a través de una sociedad instrumental, era la entidad luxemburguesa de capital riesgo CVC Capital Partners, que tenía la posibilidad y capacidad de imponer a los demás socios la compraventa, que respondía a una práctica que era habitual en las entidades de capital riesgo.

En segundo lugar, que las rentas obtenidas por la adquisición de participaciones sociales efectuada, bien como ganancias patrimoniales, bien como retribuciones derivadas de la participación en fondos propios, no tenían relevancia tributaria alguna en España, para el socio mayoritario, al tener la residencia en Luxemburgo, ostentando una participación en la sociedad residente en España superior al 25 %, con la consiguiente aplicación de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

Así, sí se consideraba que eran dividendos, estaban exentos en aplicación del art. 14.1 h) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del IRNR, y si eran ganancias patrimoniales también estaban exentas del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, por aplicación del art. 13.4 del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anexo.

En tercer lugar, que en la operación intervinieron entidades financieras, que aceptaron el precio satisfecho y asumieron el riesgo, siendo terceros ajenos a las entidades implicadas.

Finalmente, tampoco la calificación de una operación puede basarse, en principio, en la finalidad perseguida por los socios, pues un móvil de ahorro fiscal no implica falsedad alguna ni permite concluir que la operación no se realizase.

En estas circunstancias resulta imposible asumir que los socios de manera consciente y de común acuerdo crearon la apariencia del negocio de compraventa que era distinto de aquel que realmente se llevó a cabo, todo ello para permitir que los socios personas físicas, que eran minoritarios, encubrieran repartos de utilidades sociales, ante la diferencia de tributación con respecto a las plusvalías; para que Ballota, VC, socio no residente en España, se beneficiase de la exención de tributación prevista para las ganancias patrimoniales, tanto en el Convenio de doble imposición entre España y los Países Bajos, como en la regulación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes; y para evitar que la sociedad adquirente realizara retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

En definitiva, en mi opinión, no hubo, por todas las anteriores circunstancias, falseamiento o mera apariencia de compraventa de participaciones. Todo lo más una estratagema tendente a la reducción de la carga tributaria, utilizando la compraventa, que da lugar a ganancias patrimoniales, para retribuir a los socios por las plusvalías latentes, evitando así que tributasen como retribuciones derivadas de la participación en fondos propios.

Por tanto, a lo sumo, por los indicios apreciados por la Inspección, sólo podía realizarse, a través de un expediente de conflicto en la aplicación de la norma, art. 15 de la Ley General Tributaria, una recalificación de la operación, si se consideraba que la finalidad última de la operación fue aprovecharse del tratamiento fiscal que la ley prevé para las ganancias de capital o la obtención de beneficios fiscales para la sociedad adquirente por la deducción de gastos financieros derivados del préstamo concertado.

Además, conviene recordar que en el acta levantada a Dorna Sports, S.L. (B820437531), como sociedad dominante del grupo fiscal 170/2001, en relación al periodo 1/01/2003 a 30/06/2003, por el Impuesto sobre Sociedades, no obstante tener la comprobación un alcance general, no se apreció que la operación de adquisición realizada el 26 de junio de 2003, por 2WP Events, S.L. (B83497461) fuese simulada, ya que el único ajuste realizado se refería al fondo de comercio aflorado de la fusión por Internacional Sports Rights Management, S.L. de Dorna Promoción del Deporte en 21 de Diciembre de 1999, por considerar la inexistencia de motivo económico válido, (que fue anulado por sentencia firme de 23 de octubre de 2014 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso 316/2011), apareciendo la existencia de simulación en la operación referida de 26 de junio de 2003, por primera vez, en el ajuste de los periodos comprendidos entre 1/07/2003 y el 31/12/2004, efectuado a Dorna Sports (B.83349746) por la denominación que

adoptó la entidad 2WP Events, S.L, después de absorber a Dorna Sports, S.L (B82043753) el 1 de diciembre de 2003, y como sociedad dominante del grupo 182/2004, para negar la deducibilidad de los intereses financieros por razón de los préstamos concertados para la celebración de la adquisición.

Por lo expuesto, a mi parecer, la Sala no debió confirmar la calificación de simulación y, por tanto, el recurso de Dorna Sports,S.L, debió haberse estimado, con anulación de la liquidación y de la sanción.

Con independencia de lo anterior, y en relación con la estimación del recurso del Abogado del Estado, debió precisarse, en cualquier caso, que no procedía calificar la conducta enjuiciada conforme a las previsiones de la Ley General Tributaria de 2003, en cuanto no resultaba aplicable en relación con el periodo 1/07/2003-30/06/2004, por haber entrado en vigor el 1 de julio de 2004.

Con arreglo a la ley de 1963, el elemento fundamental del tipo era un acto de omisión que implicaba ocultación (art. 79), que determinaba la inaplicación del criterio de graduación de ocultación del art. 82.1.d), por lo que sólo cabía imponer la sanción por infracción grave, y de ahí que el recurso del Abogado del Estado debió haberse inadmitido, respecto de dicho periodo.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el MAGISTRADO DON JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, a la sentencia dictada el 24 de febrero de 2016, en los recursos de casación que, tramitados con el número 4134/2014, han sido interpuestos por Dorna Sports, S.L., y la Administración General del Estado contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 23 de octubre de 2013, en el recurso 444/2011 .

Único .

Doy por reproducidos y me remito a los razonamientos plasmados en el voto particular que he formulado a la sentencia dictada en el día de hoy en el recurso de casación 948/2014.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernández Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.