

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062184

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 24 de febrero de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3976/2014

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Convenio con Países Bajos. Consideración como dividendos encubiertos de las rentas obtenidas tras una operación de compraventa apalancada (LBO) y posterior recap. Que las rentas satisfechas fueran calificables como «dividendos», a efectos del CDI entre España y los Países Bajos, no significa que fueran «dividendos» en sentido técnico, en cuanto no procedían, ni podían proceder, de la distribución de los beneficios generados que hubieran tributado en España, al tener su origen en el pago que la adquirente de las participaciones satisface como consecuencia de la financiación obtenida de terceros. Por tanto, no siendo técnicamente dividendos, no se puede reclamar el tratamiento tributario que se les dispensa en el Derecho Tributario español, incluida la exoneración de retención a cuenta, ni en el caso de una entidad no residente ni en el de una entidad residente, por lo que la vulneración de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada no se produce, al no existir un diferente trato entre las entidades residentes en España y los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. Voto particular respecto de la consideración de la operación como simulada. **Rentas exentas en España. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE.** La referencia del art. 14.1 h) RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), que incorpora a nuestro ordenamiento el contenido de la Directiva 90/435/CEE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes) a los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, siempre que se cumplan determinados requisitos subjetivos y objetivos, es una situación muy distinta a la controvertida, pues las rentas satisfechas no proceden de beneficios generados que hayan tributado previamente en España por el Impuesto sobre Sociedades.

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. Votos particulares.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 14.1 h).

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 59.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 30.

Convenio de 16 de junio de 1971 (Convenio con Países Bajos), art. 10.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 23.

Ley 58/2003 (LGT), art. 191.2.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

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

SENTENCIA

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

La Sala ha visto el recurso de casación núm. 3976/2014, interpuesto, de un lado, por Dorna Sports, S.L, representada por el Procurador Don Manuel Sánchez- Puelles Gonzalez-Carvajal, bajo la dirección letrada de Don Angel García Ruiz y, de otro, por la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 24 de octubre de 2014, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 459/2011 .

Ambas partes han comparecido también como recurridas

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estima parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Dorna Sports, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2011, que desestimó las reclamaciones promovidas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 9 de julio de 2010, por el concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, periodo 4º trimestre de 2004, con una cuota a ingresar de 1.023.149,56 euros, e intereses de demora de 318.108,42 euros, en relación con el socio residente en Holanda, la entidad Ballota BV, y contra el acuerdo de imposición de sanción de 24 de febrero de 2011, por importe de 1.278.936,95 euros, por la infracción muy grave prevista en el art. 191.4 de la ley 58/2003 .

La Inspección había levantado acta de disconformidad a la entidad Miralita S.L, (B 84007418), en fecha 7 de mayo de 2010, aunque las actuaciones se desarrollaron con Dorna Sports, SL (B84760800), como sucesora de aquella, al calificar como simulada relativamente la operación de compraventa del 99,915 % de participaciones sociales de la entidad Dorna Sports, realizada el 1 de diciembre de 2004 por los socios residentes y no residentes de dicha entidad a favor de Miralita SL, por un importe de 105.802.302,86 euros, por entender que los socios de manera consciente y de común acuerdo crearon la apariencia del negocio de compraventa de las participaciones que era distinto de aquél que realmente se llevó a cabo, la obtención por los socios de una retribución por la participación en los fondos propios y, por ello, dado que el hecho imponible realizado fue el de una distribución de rentas a los socios, entre los que se encontraba la entidad Ballota, B.V, entidad residente en Holanda, con una participación en Dorna Sports del 6,435%, procedió a regularizar, entre otros conceptos, la falta de la autoliquidación por el concepto IRNR correspondiente al periodo 4º trimestre de 2004, partiendo del importe cobrado por el socio no residente, 6.820.997,04 euros, y exigiendo una cuota por importe de 1.023.149,56 euros y unos intereses de demora por importe de 318.108,42 euros, por tener que calificarse los rendimientos percibidos por Ballota BV como rentas de capital mobiliario, sujetas al gravamen en España al tipo máximo del 15% determinado en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda.

Por otra parte, iniciado expediente sancionador, se dictó acuerdo de imposición de sanción por importe de 1.278.936,995 euros, al apreciar la infracción tipificada en el art. 191.1 de la ley General Tributaria , al no haber presentado autoliquidación por dicho concepto, que fue calificada como muy grave, al aplicarse los criterios del art. 184.2-ocultación- y del art. 184.3- utilización de medios fraudulentos, con el incremento del porcentaje mínimo en 25 puntos porcentuales por concurrir perjuicio económico para la Hacienda Pública (art. 187.1.b).

La Sala declara la nulidad de la resolución del TEAC únicamente en lo referente a la consideración de la infracción como muy grave, por no ser procedente la aplicación de los criterios de cualificación de ocultación y medios fraudulentos, debiendo calificarse como leve.

Segundo.

Contra la referida sentencia, prepararon recurso de casación tanto Dorna Sports, S.L, en cuanto a los pronunciamientos desestimatorios, como el Abogado del Estado, en cuanto al pronunciamiento estimatorio y parcial respecto de la sanción.

Dorna, al formalizar el recurso, invocó los siguientes motivos:

1) Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de las normas reguladoras de la sentencia constitutiva de incongruencia omisiva, y de la jurisprudencia sobre la misma, por haber dejado sin contestar las pretensiones sometidas a su consideración en cuanto a la equiparación automática por los actos recurridos de la previa calificación como simulación tributaria a la comisión de una infracción tributaria.

2) Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 33.2 de la ley 29/1998 y de la jurisprudencia sobre este último precepto (por todas, la Sentencia de ese Tribunal Supremo de 26 de junio de 2008, recaída en el recurso de casación número 4618/2004) con indefensión de la recurrente, al haber considerado la sentencia que procede una condena por una infracción tributaria leve distinta de la correspondiente al acto recurrido y anulado, sin haber sometido previamente dicha cuestión a las partes para que formularan alegaciones.

3) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción de los artículos 24 de la Constitución Española , 105.1 y 106.1 de la Ley 58/2003 y 348 y 376 de la ley 1/2000 , así como la jurisprudencia sobre los mismos (por todas, Sentencias de ese Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2010, recurso nº 3971/2005 , y de 13 de mayo de 2011, recurso nº 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.

4) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 108 de la ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre el mismo en cuanto a la prueba por presunciones.

5) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la cuota objeto de sanción (artículo 66 de la ley 58/2013), infracción del artículo 25 de la Constitución Española e inconstitucionalidad del artículo 150.4 de la Ley 58/2003 que considera como un supuesto de interrupción 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.

6) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de los artículos 26 y 150.3 y 5 de la ley 58/2003 y de la función compensatoria de los intereses de demora, por haberse exigido intereses de demora por el plazo temporal transcurrido con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y hasta la finalización del procedimiento y/o durante el tiempo en el que las actuaciones estuvieron interrumpidas como consecuencia de su remisión a la jurisdicción penal.

7) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de los artículos 12 y 13 de la ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre los mismos (por todas, sentencia de este Tribunal Supremo 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.

8) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por la infracción del artículo 45 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades , y de la jurisprudencia sobre los mismos (por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2007), por haberse inaplicado las reglas de valoración de la operación vinculada regularizada.

9) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 16 de la ley 58/2003 y de la jurisprudencia sobre el mismo (por todas, sentencias de ese Tribunal Supremo 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.

10) Al amparo del artículo 88.1.d) y 88.3 de la ley de la Jurisdicción ,por infracción de los artículos 13.1.i) del Texto Refundido del IRNR y 14 del Convenio de Doble Imposición entre España y Holanda , así como de la jurisprudencia sobre los mismos, por considerar que no existió ganancia patrimonial en la transmisión por compraventa de participaciones sociales.

11) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de los artículos 13.1.f) del Texto Refundido de la Ley del IRNR sobre rendimientos de capital mobiliario , 23.1 del Texto Refundido de la Ley del IRPF , 10 del Convenio de Doble Imposición entre España y Holanda , en relación con los artículos 16 , 35.2 y 37.2 de la LGT y 14.1.c) y 31.4 del Texto Refundido de la Ley del IRNR , asi como de la jurisprudencia sobre los mismos, al considerar sujeta a retención como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio de la pagadora.

12) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de los artículos 59 del Real Decreto 1777/2004 , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y 28 de la ley 43/1995

(Ley del Impuesto sobre Sociedades), así como de la jurisprudencia del TJUE, contenida en las sentencias de los casos Denkavit (C-170/05 de 14 de diciembre de 2006), Amurta (C-379/05 de 8 de noviembre de 2007), y Comisión entre España (asunto C - 487/08, de 3 de junio de 2010), al inaplicar dicha jurisprudencia y considerar por tanto que la entidad Ballota BV estaba obligada a soportar retenciones en España por las rentas calificadas como utilidades satisfechas por la mera condición de socio.

13) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 14 de la ley 58/2003 sobre prohibición de la analogía, y de la jurisprudencia sobre el mismo (por todas, sentencias de ese Tribunal Supremo de 30 de enero de 1997 , 4 de abril de 1997 , 19 de febrero de 2000 , 10 de abril de 2001 y 8 de febrero de 2002), al considerar sujeta a retención como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una causa distinta de la percepción por la mera condición de socio de la pagadora.

14) Al amparo del artículo 88.1.d) de la ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción de la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE), de los artículos 1.2 , 4 y 5 de la Directiva 90/435/CE de 23 de julio de 1990 y del derecho de la recurrente a la aplicación del Derecho de la Unión (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.

15) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción de los artículos 24 y 25 y 31.3 de la Constitución Española , de los artículos 17 y 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea del artículo 7 y del artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, por exigirse, en otro caso, una sanción tributaria por haber dejado de ingresar un tributo hipotético que no puede considerarse previsible ni prestablecido en la ley, sino que deriva exclusivamente de un acto administrativo singular cuyo contenido no es reconducible a una determinación legal.

16) Al amparo del artículo 88.1.d) y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción del artículo 117.4 de la Constitución Española , de los artículos 33 y 71.1.a) de la ley 29/1988 y de los artículos 26.5 , 101 y 148.3 de la ley 58/2003 , al contener la sentencia recurrida una anulación en parte de la sanción impuesta cuando debería haber declarado la anulación total de la misma por no existir ninguna parte de sanción anulada que pudiera mantenerse a pesar del pronunciamiento anulatorio y de los hechos omitidos suficientemente justificados según las actuaciones.

17) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción del artículo 24 de la Constitución Española 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 y distinta de la que fue objeto de imputación.

18) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por la infracción del principio de legalidad en materia sancionadora (artículo 25 de la Constitución Española) 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.

19) al amparo del artículo 88.1.d) y del artículo 5.4 de la ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción del deber de abstención del artículo 28.2.d) de la Ley 30/1992 , así como del derecho a un juez imparcial y a la presunción de inocencia (artículo 24 de la Constitución Española 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.

20) Al amparo del artículo 88.1.d) y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 4 del Protocolo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y de la jurisprudencia sobre el mismo contenida, entre otras, en la STEDH de 19 de junio de 2009 en el asunto " Ruotsalainen v. Finlandia".

21) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción del artículo 25 de la Constitución Española y del artículo 179.2.d) de la ley 58/2003 , así como de la jurisprudencia sobre los mismos, dado que cualquier posible acción considerada tipificada como infracción no puede dar lugar a responsabilidad cuando la autoliquidación supuestamente omitida deriva de los términos y calificación del negocio mercantil considerado usual y válido.

22) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción del artículo 24 de la Constitución Española , 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 comercial 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 de la Constitución Española , 16 , 183.1 y 191 de la ley 58/2003 , así como la Jurisprudencia sobre los mismos.

23) Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción y del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , por infracción del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 211 de la Ley 58/2003 , así como de la jurisprudencia sobre los mismos (por todas sentencias de ese Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación para unificación de doctrina número 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.

Suplicó sentencia por la que estimando los motivos de casación case y anule la sentencia recurrida, dictando otra más ajustada a Derecho por la que estime el recurso contencioso administrativo y anule la liquidación y la sanción que la Audiencia Nacional ha acordado mantener como leve.

Tercero.

Por su parte el Abogado del Estado, al mantener su recurso, invocó un único motivo al amparo del art. 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 191.4 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre , por el que se impuso una sanción por infracción muy grave, concurriendo ocultación y empleo de medios fraudulentos (arts. 184.2 y 184.3 de la citada Ley 58/2003).

Suplicó sentencia que anule y revoque la de instancia y, consecuentemente, se estime el motivo de infracción invocado, desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto con confirmación de la resolución del TEAC recurrida, particularmente en lo referente a la aplicación de las circunstancias agravantes de las sanciones impuestas.

Cuarto.

Ambas partes se opusieron al recurso de la contraria.

Quinto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 2 de febrero de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto, continuando deliberándose hasta el día 23 de febrero.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Los recursos ahora examinados derivan, como hemos anticipado en el Antecedente de Hecho Primero, de la regularización practicada a Miralita, S.L, por las retenciones no practicadas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes a la entidad holandesa Ballota, B.V, al calificarse el precio satisfecho por la venta de sus participaciones sociales en Dorna Sports, el 1 de diciembre de 2004, como rentas de capital mobiliario, sujetas al gravamen en España al tipo máximo del 15% determinado en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Holanda.

Segundo.

Conviene recordar, ante todo, el alcance de la operación que se cuestiona en este recurso.

En Octubre de 2004, Don Nicanor , socio de Dorna Sports, S.L, (B83497461), con una participación del 6,435% de su capital, adquiere a Seguiramientos Tributarios, S.A, por 3.500 euros la totalidad de las participaciones de Miralita, S.L.U (B84007418), cuyo capital social era de 3.500 euros, produciéndose una modificación de su objeto social, el cambio de su domicilio que se establece en la sede en Madrid del Grupo Dorna, y el valor nominal de las participaciones en el capital social que pasan a ser 175.000 participaciones de 0,02 euros cada una..

Con posterioridad el Sr Nicanor vende sus participaciones a Honoris Gratia, S.L, sociedad propiedad del Sr. Nicanor y su esposa, ampliándose el capital de Miralita el 24 de noviembre de 2004, en 68.500 euros, mediante la creación de 3.425.000.000 nuevas participaciones de 0,02 euros de valor nominal cada una. El socio único renuncia parcialmente a su derecho de adquisición preferente, siendo suscritas las nuevas participaciones

por restantes socios de Dorna en la proporción que tenían en la entidad, bien de forma directa o indirecta a través de sociedades.

Tras la ampliación, la titularidad de las participaciones sociales de Miralita, S.L, y Dorna Sports, S.L, queda distribuida de la siguiente forma:

Miralita, S.L Dorna Sports, S.L
 Socio Porcentaje Socio Porcentaje
 DH 2004 Sarl 74,25 DH Sarl 74,25
 Modus Faciendi S.L 11,88 Estanislao 11,88
 Honoris Gratia, S.L 6,435 Nicanor 6,435
 Ballota BV 6,435 Ballota BV 6,435
 Otros socios 1,00 Otros socios 1,00
 DH 2004 Sarl es una sociedad luxemburguesa controlada por CVC Capital Partners.
 Modus Faciendi, S.L, es una sociedad participada por D. Estanislao (80%) y su conyuge Doña Jacinta (

20%).

Honoris Gratia S.L es la entidad participada por Don Nicanor (80%) y su cónyuge, Regina (20%).
 Ballota BV es una entidad holandesa.

Por último, el 1 de diciembre de 2004, Miralita, S.L, adquiere el 99,815% de las participaciones sociales de Dorna Sports, por 105.802.307,86 euros. Sobre el 0,185% restante, en manos de Don Estanislao y Don Nicanor , se acuerda una opción de compra, que finalmente se ejercerá en 2005.

Previamente, en 24 de noviembre de 2004, se formalizó un contrato sindicado en el que figuran como prestamistas un grupo de entidades bancarias, coordinadas por Société Générale, S.A, y como prestatarios Dorna Sports y Motofin, Sarl, controlada al 100 por 100 por DH 2004, SARL.

Luego Motofin transforma el préstamo recibido de los bancos en un préstamo participativo a favor de Miralita, S.L, manifestándose que el total recibido se destinaría a financiar el precio de la compraventa de las participaciones sociales de Dorna Sports, S.L, (B83497461) por importe de 105.802,302,96 Euros, y que Miralita S.L otorgará un préstamo participativo a Dorna Sports, S.L para que la prestataria pudiese cancelar otros préstamos que mantenía con Elendur , S.L y con Société Générale, S.A.

La Administración consideró que la operación de compraventa de las participaciones sociales de Dorna por sus socios a Miralita constituía un negocio simulado, con simulación relativa, pues con ella no se había querido alcanzar los fines consustanciales (transmisión de la propiedad), sino simplemente distribuir a los socios unos rendimientos de capital mobiliario, provocando una minoración de la carga tributaria que debía haber sido satisfecha por los obligados.

Para llegar a esta conclusión tuvo en cuenta las siguientes circunstancias:

1º) Que la entidad adquirente, Miralita, S.L, estaba controlada por los socios de la adquirida (Dorna Sports, S.L).

2) Que la transmisión de participaciones no produjo variación en la distribución de los portentajes de participación en el capital social del grupo Dorna.

3) Que después de la venta de las participaciones no se produce modificación alguna en el Consejo de Administración de la entidad adquirida, formando parte del Consejo de la adquirente personas que ya formaban parte del órgano de gobierno de la adquirida.

4) Que desde el punto de vista de los socios, la compraventa había supuesto la obtención de una elevada rentabilidad que no encontraba referencia alguna en criterios de mercado y sólo podía justificarse como distribución encubierta de rentas de capital, a costa de incrementar el nivel de endeudamiento de la entidad que los satisface, habiéndose conseguido minorar la carga tributaria de los diferentes obligados tributarios.

5) Que en las cuentas anuales individuales las participaciones adquiridas se valoran a su valor neto contable, no al precio adquirido, y en las consolidadas no se reconoce un fondo de comercio de consolidación.

6) La existencia de informes emitidos por las entidades de crédito que financiaron la operación que aluden a que la operación tenía por objeto el pago de un dividendo extraordinario a los socios, así como la refinanciación de una deuda generada en 2003 por operaciones similares.

Tercero.

Sentado lo anterior y comenzando por el recurso de la entidad Dorna Sports, que actúa como sucesora de Miralita S.L, se aprecia que se articulan motivos frente a la liquidación y frente al acuerdo de imposición de sanción.

Así, los motivos 1, 2, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 hacen referencia a la sanción y los restantes a la liquidación. Entre estos últimos figura el 5 que plantea el tema de la prescripción y el 6 que alude a los intereses de demora liquidados, refiriéndose los restantes a la cuota.

Parte de los motivos vienen a coincidir con los que la entidad formuló en los recursos de casación 4044/2014 y 4134/2014 interpuestos contra las sentencias de 23 de octubre de 2014 dictadas por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en los procedimientos ordinarios 443 y 444/2011, seguidos con motivo de la impugnación de la regularización practicada en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 (rec. 443) y segundo semestre de 2003 y 2004 (rec. 444). Concretamente, son coincidentes los motivos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 del presente recurso, habiendo merecido una respuesta desestimatoria en sentencias que llevan la misma fecha que la que ahora se dicta en el caso de autos.

Pues bien, dado que las partes de todos esos procesos son las mismas y pueden conocer la respuesta de la Sala, sin necesidad de reproducir lo que allí hemos declarado, nos remitimos al texto de dichas sentencias.

Cuarto.

Respecto a los restantes motivos, el 1 alude a que la sentencia omitió todo pronunciamiento sobre el último motivo de oposición al acto sancionador relativo a la indebida equiparación de simulación relativa e infracción tributaria.

El motivo no puede prosperar, pues la sentencia se pronuncia sobre la pretensión de anulación del acuerdo sancionador, señalando que aceptado el hecho de la simulación, en la que necesariamente intervino la recurrente, y ante las circunstancias concurrentes, la conclusión a la que se tenía que llegar era que su conducta fue voluntaria y culpable, lo que implicaba la innecesariedad de examinar la alegación omitida, máxime cuando el acuerdo recurrido partió también de la existencia de dolo.

Quinto.

En los motivos 10 y 11 se alega que una compraventa vinculada y apalancada de participaciones sociales por su valor normal de mercado no puede calificarse desde el punto de vista tributario como simulación relativa de una utilidad o rendimiento percibido por la mera condición de socio y sin contraprestación coetánea alguna, máxime cuando las sentencias de esta Sala de 12 de noviembre de 2012 y 25 de abril de 2013, cas. 4299/2010 y 543/2010, han admitido la plena regularidad mercantil y tributaria de las compras apalancadas previas a una fusión, sin que dicha regularidad comercial requiera la justificación de motivos económicos específicos en las compraventas, aunque se exija la justificación de dichos motivos económicos específicos como condición del derecho a aplicar a la fusión posterior los beneficios fiscales contenidos en la Directiva 90/434/CEE y en la normativa interna aplicable (motivo 10); y que la percepción considerada como rendimiento sujeto a retención se obtuvo como contraprestación a la transmisión válida y regular de participaciones sociales a la entidad adquirente, por lo que no procede su calificación como rendimiento de capital mobiliario, ni por tanto resulta legalmente posible considerar que el presupuesto legal de la obligación de retener a cuenta se haya realizado, sin que pueda invocarse el art. 16 de la LGT como norma antiabuso de derecho interno en la medida en que la aplicación de esta normativa interna antiabuso no está prevista ni aceptada en el CDI España-Holanda, que se ha inaplicado como consecuencia de la misma (motivo 11).

Estos motivos deben ser también rechazados porque la recurrente, en ellos, haciendo supuesto de la cuestión, parte de una calificación distinta de la realizada por el Tribunal "a quo", que ha sido confirmada por esta Sala, lo que excluye la infracción de los artículos 13 y 14 del Texto Refundido del IRNR, así como de los preceptos del Convenio de Doble Imposición entre Holanda y España que se invocan.

Lo mismo cabe decir del motivo 13, relativo a que el gravamen como rendimiento de capital mobiliario de una renta que no cumple los requisitos legalmente establecidos para ser considerada como tal tan sólo puede producirse como consecuencia de una analogía prohibida.

Sexto.

Mayor detenimiento exige el motivo 12 que aborda el tema de la procedencia de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) a Ballota, BV, residente en los Países Bajos.

Conviene recordar, ante todo, que sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios para evitar la doble imposición firmados por nuestro país, en principio, los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación de fondos propios de entidades residentes en España, abonados por dichas entidades a sociedades no residentes se consideran rentas obtenidas en territorio español (art. 13.1.f) del Texto Refundido de la Ley del IRNR, y quedan, en consecuencia, sujetos a tributación por el referido Impuesto, diferenciándose entre aquellos supuestos en los que las rentas son obtenidas en nuestro país a través de un establecimiento permanente o sin él.

En este último supuesto, este impuesto funciona a través de retenciones o ingresos a cuenta que practica directamente el pagador de la renta (arts 31 del Texto Refundido y 11 de su Reglamento), sin que el contribuyente no residente tenga que cumplir trámite formal en España, con lo que la retención viene a ser equivalente al impuesto, de tal modo que no existe cuota a pagar por el contribuyente no residente (art. 26), que además, no deberá en tal caso presentar la declaración correspondiente. Sin embargo, tampoco deberá cumplirse con el deber formal de presentación en relación a las rentas sujetas a retención a cuenta pero exentas en virtud de lo previsto en el art. 14 del Texto Refundido o en un Convenio para evitar la doble imposición .

Pues bien, en el presente caso la cuestión a dilucidar es si los rendimientos satisfechos a Ballota estaban o no exentos de tributación en España.

En la instancia se alegó que con arreglo a la jurisprudencia del TJUE contenida en las sentencias de los casos de Denkavit (C-170/05 de 14 de diciembre de 2006), Amurta (C-379/05 de 8 de noviembre de 2007), y , especialmente, Comisión contra España (asunto C - 487/08, de 3 de junio de 2010) la entidad Ballota, B.V, establecida en Holanda, no estaba obligada a soportar tributación alguna en España por los dividendos obtenidos, de aplicarse las normas internas en materia de dividendos (arts. 59 del Real Decreto 1777/2004 y 30.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) al ser su participación en la entidad residente pagadora superior al 5%, concretamente del 6,37%.

Conviene recordar que la referida sentencia de 3 de junio de 2010 del Tribunal de Justicia declaró que el art. 14.1 h) del Texto Refundido, en cuanto supeditaba la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tuvieran en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro que en el caso de los residentes en España (20% frente al 5%), era contrario al art. 56 del TCE , por vulnerar el principio de libertad de circulación de capitales.

La pretensión fue rechazada, sin embargo, por la sentencia recurrida, al considerar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada no resultaba aplicable al caso, al hallarnos ante rentas satisfechas por Miralita a Ballota BV que no tenían la consideración de "dividendos o participaciones en beneficios" o de beneficios generados por Miralita que hubieran tributado previamente en España, al tratarse de rentas de capital satisfechas a los socios por su mera participación en los fondos propios de la entidad.

De esta forma sigue el criterio de la Inspección confirmado por el TEAC, que rechazó que resultase aplicable la exención prevista en el art. 14.1 h) del Texto Refundido, toda vez que de conformidad con el art. 59 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sólo estaban exceptuados de la obligación de la retención y tributación los pagos de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del art. 30 de la Ley del Impuesto , conteniendo, por su parte el art. 30-2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades una deducción por doble imposición del 100% "cuando los dividendos o beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea igual o superior al cinco por ciento".

Para la Inspección el referido art. 30 tiene como finalidad evitar la doble imposición económica interna que se produce cuando los beneficios obtenidos por una entidad han tributado por el Impuesto sobre Sociedades en la misma y, además, al ser repartidos vía dividendos se someten a imposición nuevamente en la entidad perceptora de estas rentas, lo que no ocurre, a su juicio, en el caso litigioso porque las rentas satisfechas por Miralita a Ballota no proceden de beneficios generados por aquella entidad que hayan tributado previamente en España por el Impuesto sobre Sociedades, tratándose de una utilidad o beneficio que obtienen los socios procedentes de su participación en el capital social del grupo Dorna.

En definitiva, para la Inspección sólo a los dividendos y participaciones en beneficios se les aplica el mecanismo para evitar o corregir la doble imposición, mientras que a las restantes utilidades, en la medida en que no han tributado previamente en sede de la sociedad que los distribuye, no corresponde emplear esta deducción correctora de la doble imposición, sin que exista tratamiento distinto a entidades residentes en España y sociedades residentes en otros Estados miembros, pues aunque la entidad beneficiaria de las rentas satisfechas por Miralita hubiera tenido su residencia en territorio español, y su participación hubiese sido superior al 5% igualmente se tendría que haber practicado la retención sobre las rentas satisfechas, al no tener su origen en una distribución de beneficios societarios.

Frente a la sentencia recurrida se vuelve a alegar la inaplicación del pronunciamiento del TJUE de 3 de junio de 2010 , así como la jurisprudencia anterior del propio Tribunal en los casos Denkavit y Amurta, estimando que no cabe aducir que el problema aquí suscitado era otro, una vez que el pago ha sido calificado como utilidad derivada de la condición de socio.

Procede desestimar el motivo.

No se discute la aplicación del Convenio Internacional para evitar la doble imposición entre España y los Países Bajos, cuyo artículo 10 permite que los dividendos puedan someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que pague los dividendos, y de acuerdo con la legislación de ese Estado), estableciendo su apartado 5 un concepto amplio, al señalar que "el término dividendos comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las células de fundador o de otros derechos que

permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la Sociedad que los distribuya", lo que habilita acudir al art. 23.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, para dar contenido a la expresión final del art. 10.5 del CDI, cuyo precepto incluye dentro de los rendimientos integros del capital mobiliario, no sólo a los dividendos, primas de asistencia y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, (nº 1), a los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos (nº 2), y a los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad (nº3), sino también a "cualquier otra utilidad, distinta de los anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe (nº 4).

Ahora bien, que las rentas satisfechas a Ballota, B.V, fueran calificables como "dividendos", a efectos del CDI entre España y los Países Bajos, no significa que fueran <<dividendos>> en sentido técnico, en cuanto no procedían, ni podían proceder, de la distribución de los beneficios generados que hubieran tributado en España, al tener su origen en el pago que la adquirente satisface como consecuencia de la financiación obtenida de terceros.

Por tanto, no siendo técnicamente dividendos, no se puede reclamar el tratamiento tributario que se les dispensa en el Derecho Tributario español, incluida la exoneración de retención a cuenta, ni en el caso de una entidad no residente ni en el de una entidad residente, por lo que la vulneración de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea invocada no se produce, al no existir un diferente trato entre las entidades residentes en España y los residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Debe recordarse, por otra parte, que el art. 14.1 h) del TRLIRNR, que incorpora a nuestro ordenamiento el contenido de la Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CEE, de 22 de diciembre, se refiere sólo a los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, siempre que se cumplan determinados requisitos subjetivos y objetivos, situación muy distinta a la controvertida, pues las rentas satisfechas no proceden de beneficios generados que hayan tributado previamente en España por el Impuesto sobre Sociedades, no siendo posible olvidar, por otra parte, que el artículo 59.p) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades sólo excepciona de la obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el art. 30 de la Ley del Impuesto.

Finalmente, en relación al planteamiento de la cuestión prejudicial propuesta por la parte recurrente, con carácter subsidiario, ha de destacarse que procede cuando la interpretación de una norma del ordenamiento comunitario resulte necesaria para resolver el pleito seguido ante un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siendo obligada la remisión si dicho órgano pronuncia la última palabra dentro del sistema nacional por ser su decisión susceptible de ulterior recurso.

Sin embargo, el juicio de relevancia corresponde al propio tribunal remitente, que ha de comprobar y explicitar la medida en que la interpretación de la norma europea constituye presupuesto insoslayable de la decisión del litigio.

En el caso que nos ocupa resulta innecesario plantear la cuestión propuesta por las razones antes referidas.

Séptimo.

Queda por examinar el motivo 15, en el que se denuncia que el hecho de que la sentencia haya reconocido que las compraventas regularizadas constituían operaciones usuales en el mercado y válidas y regulares desde un punto de vista mercantil, pero, sin embargo, haya calificado la falta de ingreso del tributo liquidado como infracción leve, determina que la sanción exigida además de no ser previsible rompa " el justo equilibrio" exigido por el Convenio para las interferencias en las posesiones de la recurrente, teniendo en cuenta, además, que en otros supuestos idénticos (compras apalancadas entre entidades vinculadas) la conducta de los intervinientes ha sido considerada como plenamente regular y válida a efectos tributarios (SSTs de 12 de noviembre de 2012 y 25 de abril de 2013).

El motivo no puede prosperar desde el momento que la Sala apreció, examinadas las circunstancias del caso, la existencia de simulación, y explica las razones por las que se considera culpable la conducta de la recurrente.

Octavo.

Al no prosperar ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación de la entidad Dorna Sports, S.L, con imposición de costas a la recurrente, si bien la Sala haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, limita el importe a la cantidad máxima de 8000 euros.

Noveno.

Pasamos ahora a examinar el recurso de casación del Abogado del Estado, que es coincidente con los recursos que ha formulado frente a otras sentencias y que han sido resueltos por las sentencias de los recursos 4042/2014 y 4134/2014 .

Debemos remitirnos también a lo que hemos declarado en las referidas sentencias, y en las que tras rechazarse la inadmisibilidad alegada por la parte recurrida, que también coincide con la que se formula en el presente recurso, vienen a estimar en parte el motivo aducido por la representación estatal, casando la sentencia impugnada, en cuanto elimina la circunstancia de ocultación

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que el artículo 191.2 de la Ley General Tributaria establece que la infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos "... c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta".

FALLAMOS

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

1. DESESTIMAR el presente recurso de casación número 3976/2014, interpuesto por la mercantil Dorna Sports, S.L, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 24 de octubre de 2014, dictada en el recurso contencioso administrativo 459/2011 .

2. CONDENAR en costas a Dorna Sports,S.L, en el recurso de casación interpuesto por dicha entidad, si bien que con la limitación indicada en el Fundamento de Derecho Octavo.

3. ESTIMAR el recurso de casación número 3976/2014 interpuesto por la Administración del Estado, contra la referida sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 24 de octubre de 2014 , sentencia que se casa y anula en el extremo en el que anula la circunstancia de cualificación de la infracción consistente en ocultación, debiendo calificarse la infracción como grave, sin costas .

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que formula el MAGISTRADO EXCELENTÍSIMO SEÑOR DON EMILIO FRIAS PONCE en relación con la sentencia recaída en el recurso de casación 3976/2014.

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 Miralita, S.L, realizada el 1 de diciembre de 2004.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

También, el propio Tribunal de instancia aceptó la utilización por este tipo de compañías de las denominadas recapitalizaciones apalancadas como modo de anticipar el valor de una plusvalía futura y repartirla

entre los socios, percibiendo unas rentabilidades distintas de los dividendos y al margen de la normativa que regula la distribución de los mismos.

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

Por otra parte, a la hora de calificar el negocio jurídico es obvio que la Inspección no tuvo en cuenta circunstancias que 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 74,25%, a través de una sociedad instrumental, era la entidad luxemburguesa de capital riesgo CVC Capital Partners, que tenía la posibilidad y capacidad de imponer a los demás socios la compraventa, que respondía a una práctica que era habitual en las entidades de capital riesgo.

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

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

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

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

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

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

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

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

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el MAGISTRADO DON JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO, a la sentencia dictada el 24 de febrero de 2016 en los recursos de casación que, tramitados con el número 3976/2014, 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 24 de octubre de 2014, en el recurso 459/2011.

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.

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que formula el MAGISTRADO EXCMO. SR. DON. RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO, al que se adhiere el EXCMO. SR. DON JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO , en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 3976/2014.

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 calificación 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 inadmisibile del tipo de la infracción tributaria convirtiendo cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso en una conducta agravada.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Secretaria. 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.