

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NCR009227

INFORME de 10 de abril de 2018, de la Comisión Consultiva, sobre conflicto en la aplicación de la norma: Conflicto n.º 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se procede a publicar copia del informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma relativo al contribuyente «SOCIEDAD 1 SL_{ESP}». La denominación de este informe será «Conflicto n.º 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo». En relación con la mencionada versión se indica:

1.º El obligado tributario se identifica como SOCIEDAD 1 SL_{ESP}

2.º Las empresas a las que se hace referencia en el conflicto pertenecen a un determinado Grupo empresarial internacional. Se trata de empresas que han sido constituidas en España, Portugal y Alemania. A este aspecto se hace referencia a través de los siguientes subíndices: ALEM para Alemania, PORT para Portugal y ESP para España. La relación de empresas es la siguiente:

Empresas constituidas en España

SOCIEDAD 1 SL_{ESP}
SOCIEDAD 2 SA_{ESP}
SOCIEDAD 3 SLESP
SOC1_{ESP}
SOC2_{ESP}
SOC3_{ESP}

Empresas constituidas en Portugal

SOCIEDAD 4 SA_{PORT}
SOC1_{PORT}
SOC2_{PORT}
SOC3_{PORT}

Empresas constituidas en Alemania

MATRIZ_{ALEM} GmbH
SOCIEDAD 5_{ALEM} GmbH

3.º Con carácter general la referencia al día y mes de las fechas es «X». En aquellos supuestos en los que estos dos elementos puedan tener cierta importancia se ha indicado mediante nota al pie de página.

4.º Todas las notas a pie de página se han añadido al blanquear el contenido del documento para facilitar la lectura del mismo.

5.º Los distintos números y cifras han sido sustituidos por letras. Con carácter general la utilización de las mismas letras no significa que se está haciendo referencia a mismo número. Cuando las letras hagan referencia a una cifra concreta que se repite en el informe se indicará mediante una referencia a pie de página.

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Esta Comisión Consultiva ha recibido solicitud de informe preceptivo acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma, en relación con el expediente de comprobación que se está instruyendo por la Dependencia X, cerca del obligado tributario

SOCIEDAD 1 SL_{ESP}

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el artículo 194 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RGAT), procede la emisión del presente informe.

ANTECEDENTES

Primero. Introducción.

Por la Inspección de los Tributos del Estado de la Dependencia X se están realizando actuaciones de comprobación e investigación de carácter general cerca de la entidad aquí interesada, habiendo sido notificado el inicio de las mismas el X de 2016. Los períodos objeto de comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, se extienden desde el 01/01/2011 hasta 31/12/2014.

La sociedad SOCIEDAD 1 S_{LESP} (en adelante SOCIEDAD 1 S_{LESP}), designada como obligado tributario forma parte del Grupo YY/JJ en calidad de Dominante.

Los períodos objeto de regularización se extienden desde el 01/01/2011 al 31/12/2014, siendo el ejercicio 2011 el único sobre el que cabe regularizar los efectos derivados de las operaciones en las que se aprecian las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, que a continuación serán objeto de mayor desarrollo en este informe (compra, en 2006, de una entidad española del grupo (25% vía aportación no dineraria y 75% vía compra intragrupo apalancada con financiación intragrupo); adquisición de una filial portuguesa vía reparto de dividendos en especie).

La compra del 75% de la filial española del grupo fue financiada mediante endeudamiento intragrupo. En lo que al tratamiento fiscal de los gastos financieros derivados del mencionado préstamo intragrupo se refiere, debe tenerse en cuenta que, desde el ejercicio 2012, resulta de aplicación, en su caso, lo dispuesto el artículo 14.1.h) 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), en su redacción dada mediante Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012. El obligado tributario en sus autoliquidaciones, correspondientes a los ejercicios 2012 a 2014, se dedujo los intereses del préstamo devengados en cada período sin realizar el correspondiente ajuste extracontable, en virtud de lo establecido en el 14.1.h) del TRLIS.

Segundo. Aspectos procedimentales.

Con fecha X de 2017, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, se notificó al obligado tributario la posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de la LGT y se le confirió a la entidad interesada un plazo de 15 días para la formulación de alegaciones.

Con fecha X de 2017, el obligado tributario solicitó una ampliación de 7 días para formular alegaciones, al amparo de lo dispuesto en el artículo 91 del RGAT. Solicitud que fue atendida por el equipo instructor.

Con fecha X de 2017, el obligado tributario presentó escrito de alegaciones, las cuales serán analizadas con posterioridad.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 194.2 del RGAT, una vez recibidas las alegaciones, el Equipo actuante ha evacuado el preceptivo informe, de fecha X de 2017, en el que analiza la concurrencia de las circunstancias determinantes de la existencia de un conflicto en aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT.

Dicho informe, junto con las alegaciones y los respectivos expedientes administrativos, fueron remitidos al órgano competente para liquidar, quien, a la vista de todo lo anterior, convino en que podrían efectivamente concurrir las circunstancias constitutivas de tal instituto jurídico, por lo que dirigió a esta Comisión Consultiva oficio en solicitud de informe vinculante, al que adjuntó los antecedentes necesarios.

El pasado X de 2018, se notificó a la interesada, en dirección electrónica habilitada al efecto, mediante comunicación de fecha X de 2018, la remisión del expediente a esta Comisión, con fecha X de 2018, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194.2 del RGAT y 159.3 de la LGT, con indicación de que se producía la interrupción justificada del cómputo de plazo de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 103.c) del mismo RGAT.

Tercero. Hechos.

3.1. ANTECEDENTES DE HECHO.

El GRUPO es un grupo (...) de cabecera alemana especializado en productos (...) que se comercializan a través de (...) marcas principales en más de xxx países. (...)

La matriz alemana es MATRIZ_{ALEM} GmbH y está encargada del I+D, de la fabricación y de la distribución en Alemania. La distribución en el resto de países la lleva a cabo a través de filiales en Europa, América y en otras regiones, a través de independientes. Filiales e independientes compran los (...) ¹ a MATRIZ_{ALEM} GmbH para su distribución en nombre y por cuenta propia a mayoristas (...) que venden a los consumidores finales: (...) Además, algunas filiales distribuyen productos también de fabricantes independientes.

En España, en el período de comprobación, la empresa distribuidora era SOCIEDAD 2 SA_{ESP}.

En la actualidad, el grupo tiene presencia en España a través de las entidades SOCIEDAD 1 SL_{ESP}, SOCIEDAD 2 SA_{ESP} y SOCIEDAD 3 SL_{ESP}. SOCIEDAD 1 SL_{ESP} está participada en un 100% por MATRIZ_{ALEM} GmbH, la cual está participada por la matriz última (...).

Las principales actividades que constituyen el objeto de negocio de las distintas entidades españolas del grupo (...), durante los ejercicios 2011 a 2014 son:

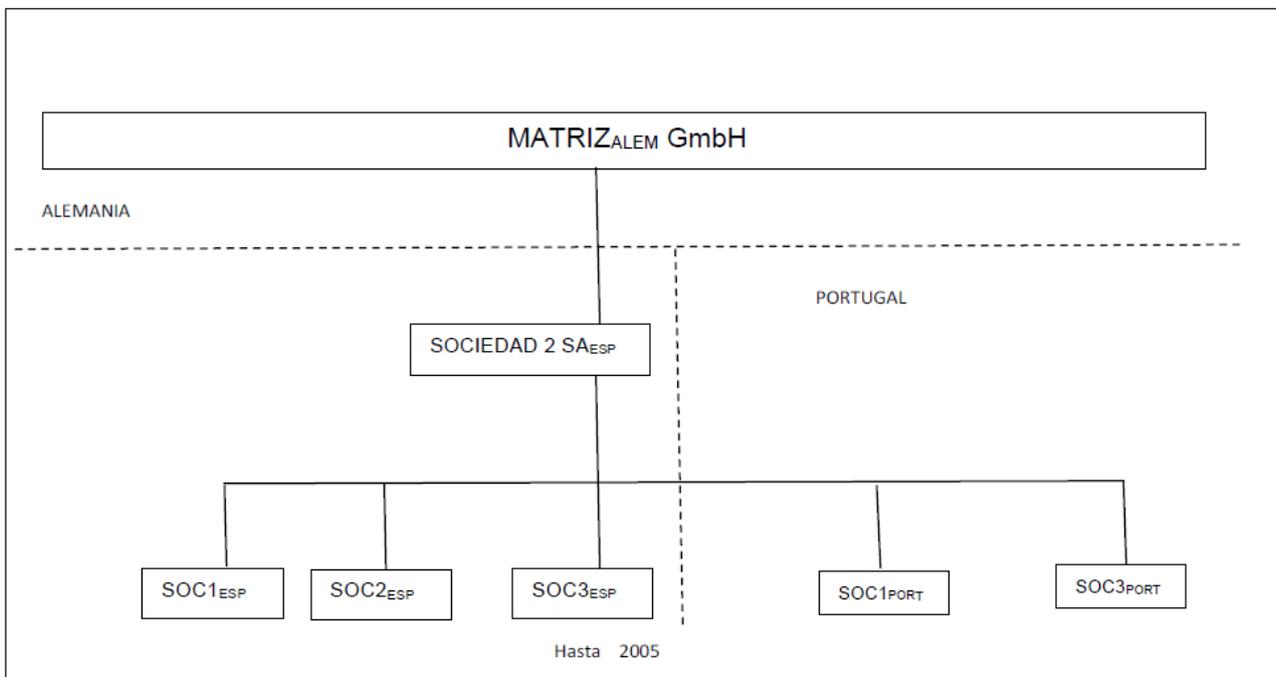
- SOCIEDAD 1 SL_{ESP} (2011 a 2014). Formalmente actúa como entidad holding del Grupo en España, si bien, como se verá más adelante no lo realiza de facto.
- SOCIEDAD 2 SA_{ESP} (2011 a 2014). Se dedica a la comercialización en España de (...) ². La actividad del Grupo en España se desarrolla mayoritariamente por esta empresa.
- SOCIEDAD 3 SL_{ESP} (2011 a 2014). Fue creada con el fin de proteger la marca comercial MARCA en el mercado (...).

¹ Referencia a los productos vendidos por el GRUPO.

3.2. ESTRUCTURA JURÍDICA DEL GRUPO EN ESPAÑA HASTA X DE 2005.

Desde su implantación en España y hasta finales del año 2005, la empresa distribuidora del GRUPO en España era SOCIEDAD 3 SL_{ESP}. Esta empresa, hasta fecha X de 2009, se denominaba (...).

Hasta la constitución de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} (en 2005), el grupo mercantil estaba formado por una entidad matriz SOCIEDAD 2 SA_{ESP} y 5 filiales (3 en España y 2 en Portugal), en las que ésta participaba en un 100%, de acuerdo con el esquema que a continuación se expone, teniendo en cuenta que todas las participaciones son al 100% y que en aquellas entidades que ha cambiado su denominación social, se refleja el actual:



² Referencia a los productos vendidos por el GRUPO.

3.3. OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN DEL GRUPO EN ESPAÑA DESDE 21-12-2005 hasta 31-12-2006.

En el contexto de reestructuración y reagrupación empresarial llevado a cabo por el GRUPO en España, se efectuaron múltiples operaciones, de las que solamente se enumeran a continuación, en orden secuencial³, las más importantes:

- X de 2005. Constitución, de SOCIEDAD 1 S_{LESP}.
- X de 2006. Aumento de capital de SOCIEDAD 1 S_{LESP} suscrita por la matriz alemana (MATRIZ_{ALEM} GmbH) mediante la aportación del 25% del capital de la entidad SOCIEDAD 2 S_{AESP}.
- X de 2006. Adquisición, por SOCIEDAD 1 S_{LESP}, del 75% restante de las acciones de SOCIEDAD 2 S_{AESP} a la matriz alemana.
- X de 2006. Préstamo concedido por parte de MATRIZ_{ALEM} GmbH a SOCIEDAD 1 S_{LESP} para financiar la adquisición del 75% de SOCIEDAD 2 S_{AESP}.
- X de 2006. Aprobación del reparto no dinerario de reservas de SOCIEDAD 2 S_{AESP} a SOCIEDAD 1 S_{LESP}, materializado en las acciones de SOCIEDAD 4 S_{PORT}.

A continuación, se van a analizar con detalle dichas operaciones dado que son las más importantes realizadas por el grupo en España.

3.3.1. X de 2005. Constitución, objeto social, representación y registros contables de SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

a) Constitución, objeto social y representación de SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

SOCIEDAD 1 S_{LESP} fue creada por tiempo indefinido por escritura pública (...) con un capital social de 3.100 €, íntegramente suscrito por su único accionista MATRIZ_{ALEM} GmbH.

Tal y como consta en la escritura de constitución de la entidad, la entidad tiene por objeto la actuación como sociedad holding, con tenencia de todo tipo de acciones o participaciones en sociedades, y prestación a éstas de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y financiación.

Así mismo, en las memorias del obligado tributario consta que su objeto social consiste en la actuación como sociedad holding, con tenencia de todo tipo de acciones o participaciones en sociedades, y la actuación como sociedad holding en el ámbito (...).

En la escritura de constitución se confía el gobierno y administración de la sociedad a un administrador único, nombrando para ejercer dichos cargos a D. A, y en cuyo favor se dejan conferidas la totalidad de las facultades que los estatutos asignan a dicho cargo.

Así mismo, y con carácter bastante amplio, en el art. (...) de dichos estatutos se declaran las competencias y facultades de los administradores, de tal suerte que éstos ostentan la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él y ejercerán todas las facultades no atribuidas exclusivamente por la Ley o en los estatutos a la Junta general de socios.

El domicilio social de la entidad se establece en la (...).

b) Contabilidad de SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

La entidad ha llevado durante los períodos objeto de comprobación los libros y registros exigidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades respecto del régimen de determinación de la base imponible aplicable al sujeto pasivo, sin que se hayan apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

Con motivo de la aprobación del Nuevo Plan General de Contabilidad, la Sociedad llevó a cabo un plan de transición para su adaptación a la nueva normativa contable en aplicación del RD 1514/2007, que entró en vigor el día 1 de enero de 2008. Este plan de transición incluyó, entre otros aspectos, el análisis de las diferencias de criterios y normas contables, la determinación de la fecha del balance de apertura, la selección de los criterios y normas contables a aplicar en la transición y la evaluación de las necesarias modificaciones en los procedimientos y sistemas de información.

³ Las operaciones de los puntos 2, 3 y 4 se realizan el mismo mes.

3.3.2 X de 2006. Aumento de capital de SOCIEDAD 1 S_{LESP}. Adquisición del 25% de las acciones de SOCIEDAD 2 S_{AESP}.

SOCIEDAD 1 S_{LESP} amplió su capital social mediante escritura pública otorgada (...)

En nombre y representación de SOCIEDAD 1 S_{LESP} interviene D.A, en calidad de administrador único de la entidad.

En dicha escritura consta que se elevan a público los acuerdos de la Junta general extraordinaria universal de la sociedad SOCIEDAD 1 S_{LESP} celebrada el día X de 2006, en la que se adoptaron por unanimidad los siguientes acuerdos:

Primero Se aumenta el capital social en XX € que es suscrito íntegramente por el socio único de la sociedad MATRIZ_{ALEM} GmbH.

Segundo El desembolso del valor nominal del aumento de capital se efectúa en el acto de la escritura mediante la aportación no dineraria por el socio único por un valor de XX € de xx acciones de la sociedad SOCIEDAD 2 S_{AESP} representando un 25% de su capital social.

3.3.3 X de 2006. Adquisición por SOCIEDAD 1 S_{LESP} del 75% restante de las acciones de SOCIEDAD 2 S_{AESP}.

SOCIEDAD 1 S_{LESP} adquiere el resto de las acciones de SOCIEDAD 2 S_{AESP} mediante escritura pública otorgada (...) el X de 2006 (...)

En nombre y representación de SOCIEDAD 1 S_{LESP} interviene D.A, en calidad de administrador único de la entidad.

En nombre y representación de MATRIZ_{ALEM} GmbH interviene D.B en virtud de la escritura de poder otorgada al efecto.

En dicha escritura constan las siguientes cláusulas:

Primera. Que MATRIZ_{ALEM} GmbH es dueña, en pleno dominio, de xx acciones, representativas del 75% del capital social de la mercantil española SOCIEDAD 2 S_{AESP}.

Que MATRIZ_{ALEM} GmbH vende y transmite a SOCIEDAD 1 S_{LESP}, que las compra y adquiere, las xx acciones de SOCIEDAD 2 S_{AESP}, con todos sus derechos y cupones pendientes de ejercicio, libres de cargas, afecciones y responsabilidades y desembolsadas en su totalidad.

Segunda. El precio de la compraventa asciende a WW4 €, que son pagados en el acto de la escritura por SOCIEDAD 1 S_{LESP} a MATRIZ_{ALEM} GmbH, mediante compensación de su importe con el de un préstamo financiero concedido por la segunda sociedad a la primera, mediante contrato privado de la misma fecha, quedando en su virtud el capital

4 Con la denominación WW se hace referencia a un importe concreto. Dicho importe se corresponde con la cifra del precio de venta del préstamo entregado y el precio de compraventa satisfecho en su totalidad.

3.3.4 X de 2006. Préstamo concedido por parte de MATRIZ_{ALEM} GmbH a SOCIEDAD 1 S_{LESP} para la adquisición del 75% restante de las acciones de SOCIEDAD 2 S_{AESP}.

En fecha X de 2006 se firma contrato de préstamo entre MATRIZ_{ALEM} GmbH y SOCIEDAD 1 S_{LESP}, por un importe de WW €5 a un interés del 4,3% anual y una duración de 10 años.

Como se ha mencionado anteriormente, en el período de comprobación, SOCIEDAD 1 S_{LESP} se deduce por este préstamo los siguientes gastos financieros:

Año	Capital Pendiente 01-01	Amortización	Intereses
2011			
2012			
2013			

3.3.5 X de 2006. Aprobación del reparto no dinerario de reservas de SOCIEDAD 2 S_{AESP} a SOCIEDAD 1 S_{LESP}, materializado en las acciones de SOCIEDAD 4 S_{APORT}.

Con fecha X de 2006 la Sociedad SOCIEDAD 2 S_{AESP} con cargo a los resultados del ejercicio cerrado al día X de 2006, acordó distribuir un dividendo por importe de XX €, pagando Z Z €⁶ en metálico y ZZ €⁷ mediante la transmisión de la plena titularidad de las acciones representativas de la totalidad del capital de la SOCIEDAD 4 S_{APORT} (resultado de la fusión de SOC1_{PORT}, SOC2_{PORT} y SO3_{PORT}) con domicilio social en Portugal. (...)⁸.

3.4 ESTRUCTURA JURÍDICA DEL GRUPO DESDE X 2006 HASTA X DE 2010.

Las diferentes operaciones de restructuración dieron lugar a los organigramas que a continuación se exponen:

5 El importe se corresponde con el precio de la compraventa referida en el apartado 3.3.3

6 Este importe es aproximadamente la mitad del importe del dividendo.

7 Este importe es aproximadamente la mitad del importe del dividendo

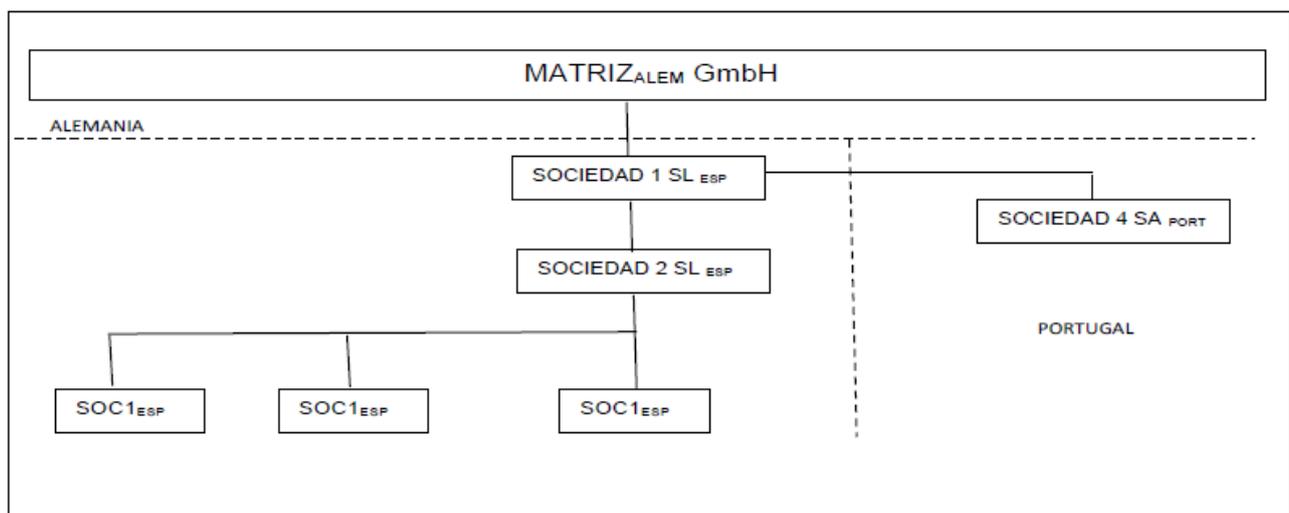
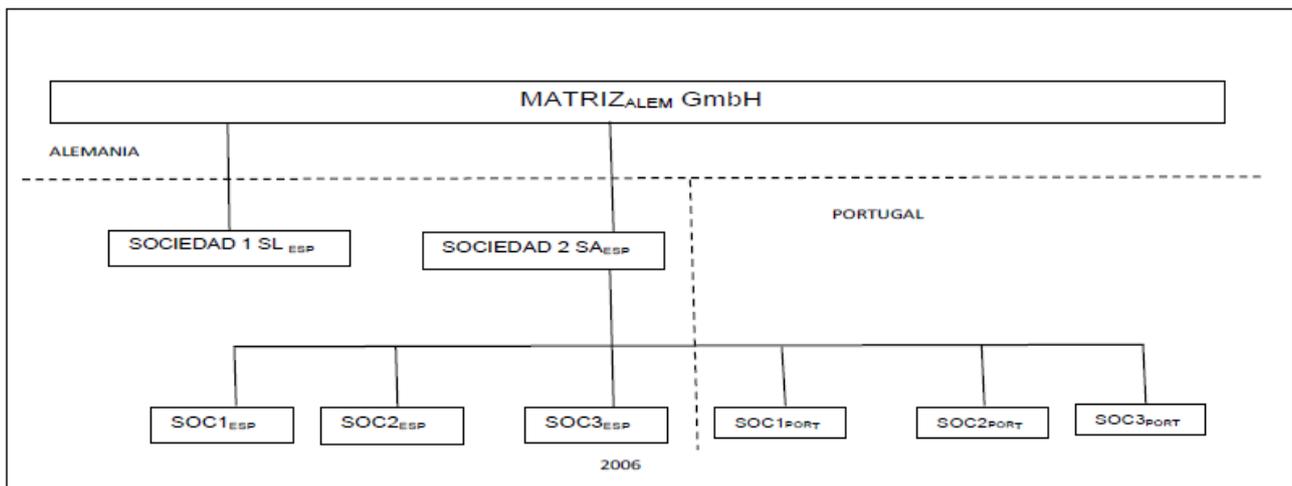
8 Referencia a diligencia.

3.4.1 Organigrama mercantil de las principales entidades que constituyen el GRUPO en España desde X de 2005 hasta X de 2010.

Una vez que se ha constituido SOCIEDAD 1 S_LESP el esquema cambia y las empresas operativas, tanto de España como de Portugal, pasan a depender de ella.

En estos momentos, la idea del grupo alemán era potenciar la nueva sociedad constituida, integrando en ella, no sólo la participación en la península Ibérica, sino también el mercado iberoamericano.

De acuerdo con las operaciones de restructuración descritas en los apartados anteriores, a continuación, se reproduce esquemáticamente, la evolución de la estructura jurídica del grupo en el período arriba señalado.



(organigrama de 2006 a 2010)

3.4.2 Filiales españolas y filiales portuguesas.

3.4.2.1 Empresas Domiciliadas en España.

En este período el GRUPO en España estaba formado por las siguientes sociedades:

- SOCIEDAD 1 S_{ESP}: Desde su constitución es la empresa matriz del grupo alemán en España.

Tiene como objeto social la actuación como sociedad holding, con tenencia de todo tipo de acciones o participaciones en sociedades, y prestación a éstas de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y financiación. Su domicilio fiscal y social se encuentra en la (...).

- SOCIEDAD 2 S_{ESP}: Hasta la constitución de SOCIEDAD 1 S_{ESP}, SOCIEDAD 2 S_{ESP} era la empresa matriz del grupo alemán en España.

Su actividad principal es la venta de (...) ⁹. Su domicilio fiscal y social se encuentra en la (...).

- SOC_{1ESP}: Filial al 100% de SOCIEDAD 2 S_{ESP} hasta el año 2010 en que fue absorbida por su matriz.

El objeto social de SOC_{1ESP} era la adquisición, elaboración, transformación, exportación e importación, distribución, representación y comercialización y venta de (...) ¹⁰, la investigación y desarrollo técnico y científico, así como la tenencia, desarrollo y explotación de patentes, marcas, registros y procedimientos de fabricación respecto de las actividades expresadas. Así mismo, su actividad era el comercio al por mayor de productos (...) ¹¹. Su domicilio social y fiscal se encontraba en (...).

- SOC_{2ESP}: Filial al 100% de SOCIEDAD 2 S_{ESP} hasta el año 2010 en que fue absorbida por su matriz.

SOC_{2ESP} tenía como objeto social la adquisición, promoción, venta y distribución al por mayor de productos (...) ¹². Su domicilio social y fiscal estaba (...).

- SOC_{3ESP}: Filial al 100% de SOCIEDAD 2 S_{ESP} hasta el año 2011 en que fue vendida por su matriz.

Esta sociedad tenía como actividad principal la fabricación y venta de (...) ¹³. Sus instalaciones industriales estaban ubicadas en (...).

9 Referencia a los productos que vende la empresa.

10 Referencia a los productos que vende la empresa.

11 Referencia a los productos que vende la empresa.

12 Referencia a los productos que vende la empresa.

13 En la parte suprimida se hace referencia a los productos que vende la empresa.

3.4.2.2 Empresas Domiciliadas en Portugal.

En este período el GRUPO en Portugal estaba formado por las siguientes sociedades:

- SOC_{1PORT}: Hasta su fusión con SOC_{2PORT} y SOC_{3PORT} en el año 2006 pertenecía a SOCIEDAD 2 S_{ESP} al 100%. Su actividad principal era la venta al por mayor de productos (...) y su domicilio fiscal y social se encontraba Portugal.

- SOC_{2PORT}: Hasta su fusión con SOC_{1PORT} y SOC_{3PORT} en el año 2006 pertenecía a SOCIEDAD 2 S_{ESP} al 100%. Su actividad principal era la venta al por mayor de productos (...) y su domicilio fiscal y social se encontraba Portugal.

- SOC_{3PORT}: Hasta su fusión con SOC_{1PORT} y SOC_{2PORT} en el año 2006 pertenecía a SOCIEDAD 2 S_{ESP} al 100%. Su actividad principal era la venta al por mayor de productos (...) y su domicilio fiscal y social se encontraba Portugal.

SOCIEDAD 4 S_{PORT} surge como resultado de la fusión de SOC_{1PORT}, SOC_{2PORT} y SOC_{3PORT} (...).

Como ya se comentó anteriormente, en septiembre de 2006 SOCIEDAD 2 S_{ESP}, con cargo a los resultados del ejercicio cerrado al día X de 2006, acordó distribuir un dividendo a su único socio, SOCIEDAD 1 S_{ESP}, mediante

la transmisión de la plena titularidad de las acciones representativas de la totalidad del capital de la SOCIEDAD 4 SA_{PORT}.

3.5 PRINCIPALES OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN Y FINANCIERAS DEL GRUPO EN ESPAÑA DESDE JULIO DE 2010.

En el contexto de reestructuración y reagrupación empresarial llevado a cabo por el GRUPO en España, se efectuaron múltiples operaciones, de las que solamente se enumeran a continuación, en orden secuencial, las más importantes:

- X de 2010. Constitución SOCIEDAD 3 SL_{ESP} (Entidad inactiva).
- X de 2010. Fusión por absorción por parte de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} (absorbente) de las sociedades SOC1_{ESP} y SOC2_{ESP}.
- X de 2011. Venta por parte de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} de la totalidad de las acciones de SOC3_{ESP}.
- X de 2013. Aumento de capital y cancelación anticipada del préstamo concedido por parte de MATRIZ_{LEMAN} GmbH a SOCIEDAD 1 SL_{ESP}.

En este período se puede comprobar fácilmente que ha cambiado totalmente la idea de la matriz alemana MATRIZ_{ALEM} GmbH. Como consecuencia de estas operaciones se está debilitando y reduciendo la estructura del grupo en la península Ibérica. En lugar de potenciar a SOCIEDAD 1 SL_{ESP}, (que justificaría su papel como nueva entidad holding en España, tras la adquisición de SOCIEDAD 2 SA_{ESP}), en este período pasan a depender de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} sólo tres sociedades, una de ellas inactiva y sólo dos operativas, lo cual lleva a demostrar que no es necesario en absoluto su posición como sociedad interpuesta entre Alemania y las entidades operativas. (Basta con ir comparando el organigrama del grupo a 2 006 ya comentado en el apartado 3.4.1), anterior a la constitución de SOCIEDAD 1 SL_{ESP}, con el resultante desde X de 2010, expuesto en el presente párrafo, y coincidente con el que aparece en el apartado 3.6.1), período 2011 a 2014, del presente informe).

Idéntica conclusión se alcanza tras el análisis de la documentación en materia de precios de transferencia aportada por el contribuyente en el seno del procedimiento inspector, así como de las operaciones económicas por ella realizadas.

A continuación, se van a analizar con detalle estas operaciones dado que son las más importantes realizadas por el grupo en España.

3.5.1 X de 2010. Constitución SOCIEDAD 3 SL_{ESP}.

SOCIEDAD 3 SL_{ESP} fue creada por tiempo indefinido por escritura pública otorgada (...) un capital social de 3.100 €, íntegramente suscrito por su único accionista SOCIEDAD 1 SL_{ESP}.

Tal y como consta en la escritura de constitución de la entidad, ésta tiene por objeto la actuación y prestación a otras entidades del grupo de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y financiación.

El domicilio social de la entidad se establece en la (...).

En la escritura de constitución se confía el gobierno y administración de la sociedad a un administrador único, nombrando para ejercer dichos cargos a D.C, y en cuyo favor se dejan conferidas la totalidad de las facultades que los estatutos asignan a dicho cargo.

Esta entidad durante los ejercicios objeto de comprobación no ha ejercido actividad alguna. Esta aseveración puede comprobarse en toda la documentación contable y fiscal de la entidad. En la memoria presentada en el Registro Mercantil se manifiesta que SOCIEDAD 3 SL_{ESP} al cierre del ejercicio 2014 no ha iniciado su actividad.

Asimismo, según manifestaciones realizadas por el representante de la entidad, ésta se constituyó con el único objetivo de mantener el nombre de (...) ¹⁴ en el GRUPO en España, tal y como consta en diligencia (...) ¹⁵.

¹⁴ Referencia el nombre de una marca.

¹⁵ Identifica la diligencia y apartado concreto de la misma.

3.5.2 X de 2010. Fusión por absorción por parte de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} (absorbente) de las sociedades SOC1_{ESP} y SOC2_{ESP}.

Mediante escritura pública otorgada en (...) se firma escritura de fusión de sociedades por la que SOCIEDAD 2 SA_{ESP} absorbe a SOC1_{ESP} y SOC2_{ESP}, ambas con efectos contables de fecha X de 2010).

Ambas sociedades se extinguieron transmitiendo sus patrimonios en bloque a SOCIEDAD 2 SA_{ESP}. A esta escritura se adjunta certificación de D. A, en calidad de secretario del Consejo de Administración de SOCIEDAD 2

SA_{ESP} en la que consta que el socio único de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} (SOCIEDAD 1 SL_{ESP}) representado por (...) D. D y D. E., adoptó el día X 2010 las siguientes decisiones que se indican:

- Fusión por absorción de las sociedades mercantiles SOCIEDAD 2 SA_{ESP}, SOC1_{ESP} y SOC2_{ESP}.
- Aprobación del balance de fusión cerrado a X de 2009.

Esta certificación se firma en (...) Alemania por el presidente de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} D.F.

3.5.3 X de 2011. Venta por parte de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} de la totalidad de las acciones de SOC3_{ESP}.

Mediante escritura pública de formalización de transmisión de acciones, otorgada en (...), SOCIEDAD 2 SA_{ESP} procede a la elevación a público de contrato privado de compraventa de la totalidad de las acciones de la sociedad SOC3_{ESP} a favor de SOCIEDAD 5_{ALEMG} mbH por un importe total de ZZ €.

Así mismo, también mediante escritura pública de (...), se eleva a público el contrato privado por el cual se procede a la transmisión por SOCIEDAD 2 SA_{ESP} a favor de SOCIEDAD 5_{ALEMG} mbH de (...) ¹⁶ que se detallan en el Anexo I de dicha escritura pública, cuya titularidad corresponde a SOCIEDAD 2 SA_{ESP}. El importe de la transmisión consta por HH €

A este respecto, hay que hacer constar que a la petición de la Inspección de fecha x, la entidad, en fecha y, aportó las actas de SOCIEDAD 1 SL_{ESP}, entre otros, del año 2011. Analizada esa documentación no consta ninguna en que aparezca que el socio único de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} toma algún tipo de decisión sobre algo, tan propio de la actividad de una entidad holding, como la gestión de la cartera de valores de sus participadas.

¹⁶ Referencia a un elemento que es objeto de transmisión con las acciones.

3.5.4. X de 2013. Aumento de capital y cancelación anticipada del préstamo concedido por parte de MATRIZ_{ALEM} GmbH a SOCIEDAD 1 SL_{ESP}.

Si bien la escritura pública es de X de 2013, durante el mes y ¹⁷ de ese mismo año MATRIZ_{ALEM} GmbH realiza con SOCIEDAD 1 SL_{ESP} dos operaciones concatenadas: acude a una ampliación de capital de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} con una aportación dineraria de KK¹⁸ €; y le es devuelto al día siguiente el préstamo que le debía SOCIEDAD 1 SL_{ESP} (utilizado para la compra en su día de SOCIEDAD 2 SA_{ESP}, y que quedaba pendiente por el mismo importe, de KK €).

Tal y como consta en la diligencia (...) ¹⁹, la Inspección solicita que se aporte la documentación correspondiente a las anteriores operaciones:

- Documento que formalice la extinción del préstamo de fecha X de 2006 concedido por MATRIZ_{ALEM} GmbH a SOCIEDAD 1 SL_{ESP}.

- Acta de SOCIEDAD 1 SL_{ESP}, en la que consten los acuerdos sobre el incremento de capital y de cancelación del préstamo citado en el párrafo anterior.

A este respecto, en el apartado x de la citada diligencia, la entidad manifestó: «No hubo documento alguno, ni público, ni privado; si bien en la transferencia según el punto x de esta diligencia se detalla el concepto de devolución de préstamo», aportando el mismo día X (...) ²⁰:

- Justificante bancario de (...) ²¹ de fecha X de 2013, correspondiente a la transferencia favor de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} por importe de KK²² €, por el concepto de incremento de capital y en el que consta como ordenante MATRIZ_{ALEM} GmbH.

- Acta de fecha X de 2013 del Consejo de Administración de SOCIEDAD 1 SL_{ESP}, sobre propuesta del Consejo de Administración de la entidad al socio único de aumento de capital social, con formulación de un informe escrito con justificación de las modificaciones propuestas.

- Propuesta del Consejo de Administración de la entidad al socio único sobre aumento de capital social de YY € con una pmi a de emisión de HH €.

- Mensaje swift de la transferencia de KK € de fecha X de 2013, a favor de MATRIZ_{ALEM} GmbH, por el concepto de devolución del préstamo.

A la vista de lo anterior, se puede afirmar que la devolución del préstamo de KK € se realiza, según manifestaciones del compareciente, sin apenas documentación, ya que señala que «No hubo documento alguno, ni público, ni privado».

17 Es el mes anterior al correspondiente a la fecha x de 2013 citada.

18 Con la referencia KK se hace referencia a un importe concreto. Esta cifra coincide con el capital vivo del préstamo en dicho momento

19 Se identifica la diligencia.

20 Identificación de diligencias

21 Nombre del banco

22 Este importe y el del mensaje Swift de la transferencia al que se hace referencia en el punto cuarto son el mismo.

3.5.5. Y de 2013²³. Reparto de dividendos de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} a favor de su matriz MATRIZ_{ALEM} GmbH con cargo a la Prima de Emisión de Acciones.

En fecha Y de 2013 se formaliza mediante Acta de decisiones del socio único de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} (MATRIZ_{ALEM} GmbH) en la que se acuerda la distribución al socio único con cargo a la cuenta de Prima de Emisión de Acciones, la cantidad de V V €, por lo que ésta pasa a arrojar un saldo de P P €. (...) ²⁴.

²³ Fecha posterior en algunos meses a la del epígrafe 3.5.4

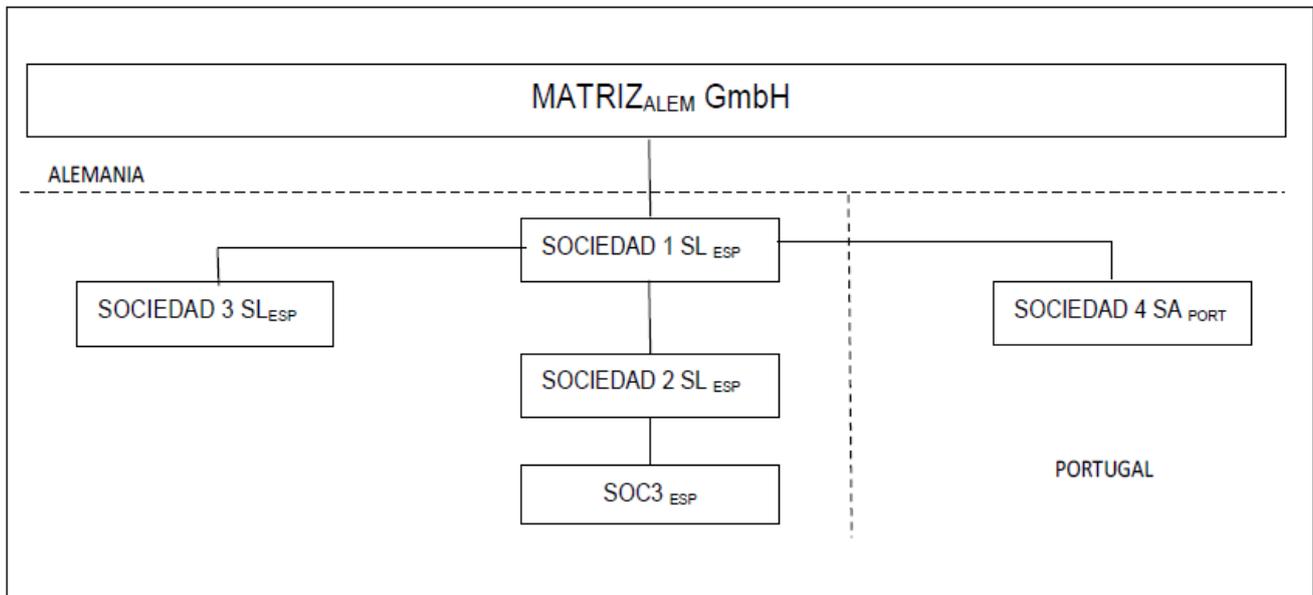
²⁴ Identificación de diligencia.

3.6 Estructura jurídica del GRUPO desde X de 2010 hasta el fin del período objeto de inspección.

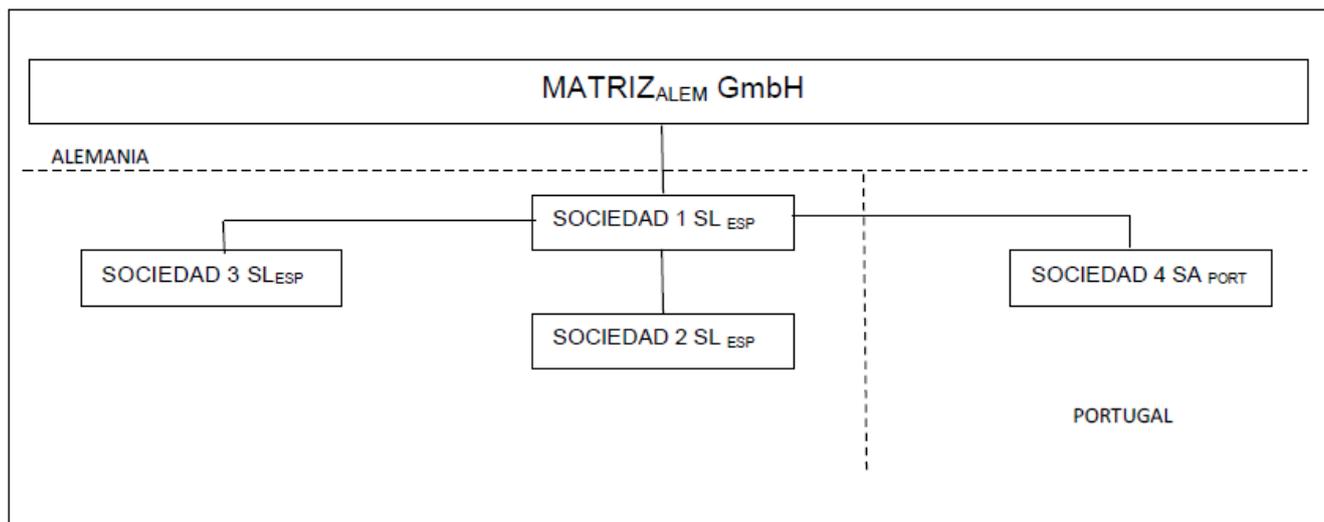
De acuerdo con las operaciones de restructuración realizadas desde 2010, a continuación, se reproduce esquemáticamente, la evolución de la estructura jurídica del grupo en el período arriba señalado, teniendo en cuenta nuevamente que todas las participaciones son al 100%.

3.6.1. Organigrama del GRUPO en España.

Si bien, como se ha comentado anteriormente, la idea del grupo alemán cuando constituyó SOCIEDAD 1 SL_{ESP} era potenciar la nueva sociedad constituida, esta circunstancia no se ha cumplido, sino que, por el contrario, el papel de SOCIEDAD 1 SL_{ESP} se fue reduciendo, hasta llegar a una mínima expresión en el período desde julio de 2010 a 2014:



(organigrama a finales de 2010)



(Organigrama de 2011 a 2014)

3.6.2. Evolución del Grupo fiscal YY/JJ.

Desde el año 2006 las empresas pertenecientes al G R U P O tributan bajo el régimen de consolidación fiscal, siendo SOCIEDAD 1 SLESP la matriz del grupo fiscal YY/JJ, formado por las siguientes empresas:

Denominación Social	NIF	Ejercicio incorporación al grupo	Ejercicio exclusión del grupo
SOCIEDAD 1 SLESP		2006	
SOCIEDAD 3 SLESP(Sin actividad)		2010	
SOCIEDAD 2 SAESP		2006	
SOC1ES (Absorbida por SOCIEDAD 2 SAESP en 2010)	2006	2010	
SOC3ESP (vendida el X de 2011)	2006	2011	
SOC2ESP (Absorbida por SOCIEDAD 2 SAESP en 2010)	2006	2010	

3.6.3. Declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas por SOCIEDAD 1 SLESP en los ejercicios objeto de inspección.

En el período impositivo 2005/2006, la entidad SOCIEDAD 1 SLESP por el Impuesto sobre Sociedades tributa en régimen de declaración individual y desde el X de 2006, en régimen de declaración consolidada.

En los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, la entidad SOCIEDAD 1 SLESP, además de presentar declaración individual por el IS, tributa en régimen de declaración consolidada por el Impuesto sobre Sociedades, puesto que en el ejercicio 2006 se constituye el grupo fiscal YY/JJ, del cual SOCIEDAD 1 SLESP ostenta la condición de sociedad dominante.

Las bases imponibles de las sociedades que constituyen el grupo fiscal en estos ejercicios son las que a continuación se detallan:

Bases imponibles Modelo 200	2011	2012	2013	2014
SOCIEDAD 1 SLESP				
SOCIEDAD 2 SAESP				
SOCIEDAD 3 SLESP				

Hay que hacer constar que en los ejercicios 2012 y 2014, la base imponible individual de SOCIEDAD 1 SLESP fue positiva gracias a dividendos repartidos por SOCIEDAD 2 SAESP por importe de XXX € y HHH €, respectivamente, sibi en fueron eliminados en la correspondiente declaración del modelo 220. De acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que los gastos financieros devengados durante los ejercicios objeto de comprobación, y, en particular, durante el ejercicio 2011, minoraron la base imponible del grupo fiscal español.

En estos ejercicios, el grupo fiscal declara las bases imponibles y cuotas líquidas positivas que a continuación se indican:

Modelo 220	2011	2012	2013	2014
Base imponible				
Cuota líquida positiva				

3.6.4. Operaciones financieras realizadas por SOCIEDAD 1 SLESP en los ejercicios objeto de inspección.

Respecto de las operaciones financieras realizadas por SOCIEDAD 1 SLESP en los períodos objeto de comprobación destaca, como operación a largo plazo, el contrato de préstamo que tiene suscrito SOCIEDAD 1 SLESP con su matriz alemana.

3.6.5. Medios personales, operaciones realizadas y medios materiales de SOCIEDAD 1 SLESP.

En este apartado se van a analizar los medios personales y materiales de los que dispone SOCIEDAD 1 SLESP, para el desarrollo de las actividades encomendadas, durante los ejercicios 2011 a 2014. En este sentido, se ha puesto de manifiesto los siguientes hechos en las actuaciones de inspección que figuran como antecedente de este informe:

3.6.6. Personal.

En primer lugar, se estudiarán los medios humanos con los que supuestamente SOCIEDAD 1 SLESP realiza las actividades propias de una empresa holding, esto es, de la cabecera del GRUPO en España y Portugal.

Durante los ejercicios 2011 a 2014, presenta el modelo 190 (Resumen anual de Retenciones e Ingresos a cuenta del IRPF) y el modelo 296 (Resumen anual de Retenciones e Ingresos a cuenta del IRPF de no Residentes sin Establecimiento Permanente por rendimientos del trabajo) consignando la siguiente información²⁵:

(...)

- Puede comprobarse que el número de empleados se reduce con el transcurso del tiempo. Durante todos los ejercicios la mayoría de los empleados están cedidos a (...)²⁶.

- Además, prácticamente todos los trabajadores con sueldo más elevado de SOCIEDAD 1 SLESP, a excepción de (...) proceden de SOCIEDAD 2 SAESP, SOC3ESP o SOC1ESP. Esto supone aproximadamente el 87% del importe de las retribuciones abonadas por SOCIEDAD 1 SLESP por sus empleados por trabajo personal (clave A del modelo 190).

- Prácticamente todas las personas que figuran en nómina de SOCIEDAD 1 SLESP realizan trabajos para SOCIEDAD 2 SAESP o SOC3ESP, de conformidad con la información aportada el día X (...)²⁷

- Como se verá más adelante al analizar la cuenta de explotación de SOCIEDAD 1 SLESP, los únicos ingresos que ésta obtiene, que no tienen carácter financiero, proceden de la facturación que ésta realiza a MATRIZALEM GmbH (...)²⁸, y SOCIEDAD 2 SAESP por la repercusión de la totalidad de todos sus gastos y de su personal (residentes y no residentes), de conformidad con las facturas y detalles anexos aportados los días xx (...)²⁹

- Solamente los importes facturados a SOCIEDAD 2 SAESP se han repercutido aplicando un margen aproximado del 5%. (...)³⁰

- Por el contrario, los facturados a MATRIZALEM GmbH (...)³¹ no han sido incrementados en ningún margen (Informe de Precios de Transferencia de SOCIEDAD 1 SLESP, ...).

²⁵ El número de trabajadores se encuentra en una franja de unos 25 a 40 empleados siendo descendente en el tiempo.

²⁶ Referencia a diversas sociedades del grupo

²⁷ Identificación de diligencia

De lo anterior se puede extraer la siguiente conclusión: SOCIEDAD 1 SLESP no disponía de personal de forma real, sino que dispone de diversos empleados formalmente, pero éstos seguían realizando su trabajo en la empresa origen, a cuyos efectos SOCIEDAD 1 SLESP los vuelve a ceder, formalizando este hecho con las facturas de cesión de personal.

Por tanto, en ningún caso SOCIEDAD 1 SLESP tiene medios humanos que puedan realizar la actividad de empresa holding que tiene encomendada y, en ningún caso, la empresa ha justificado la participación activa de cualquier tipo de personal en nombre de SOCIEDAD 1 SLESP.

3.6.7. Ingresos y gastos de explotación.

Seguidamente, se expone el detalle la cuenta de Pérdidas y Ganancias de los ejercicios 2011 a 2014, así como el resultado de explotación y financiero:

(...)³²

De la información anterior hay que destacar que el resultado de explotación de SOCIEDAD 1 SLESP es prácticamente nulo, mientras que tiene un resultado financiero claramente deficitario, debido a los gastos financieros derivados del préstamo de MATRIZALEM GmbH. El resultado financiero de SOCIEDAD 1 SLESP sólo es positivo cuando sus filiales operativas reparten dividendo, como ocurre en los años xx.

28 Otras sociedades del grupo. Entre ellas SOCIEDAD 4 SAPORT y SOCIEDAD 2 SAESP

29 Identificación de diligencia.

30 Identificación de diligencia.

31 Otras sociedades del grupo

32 Se reproduce parte de la contabilidad de la empresa.

3.6.8. Análisis de los ingresos y gastos de explotación.

De conformidad con la contabilidad y la documentación aportada (...)³³, durante los ejercicios objeto de inspección, SOCIEDAD 1 SLESP percibe ingresos de tipo financiero, derivados de los dividendos obtenidos de sus filiales, y otros de carácter no financiero, por la repercusión de la práctica totalidad de todos sus gastos y de su personal (residentes y no residentes) a (...)³⁴.

Sin embargo, no percibe ningún ingreso, de ninguna de sus filiales española o portuguesa, en concepto de apoyo a la gestión que sería el servicio intragrupo más habitual que prestaría una entidad holding a sus participadas.

3.6.9. Gastos de explotación.

A continuación, se van a analizar las principales cuentas de gastos de SOCIEDAD 1 SLESP que no tienen carácter financiero y su repercusión a las diferentes compañías del grupo, tanto nacionales, como extranjeras:

De lo anterior se desprende que, a excepción de las cantidades satisfechas por indemnizaciones de personal y parte de las dotaciones a amortizaciones, todos los gastos restantes se repercuten íntegramente a las empresas del grupo. (...)³⁵.

3.6.10. Ingresos de explotación y correlación con los gastos.

Los ingresos por facturaciones realizados por SOCIEDAD 1 SLESP en el año 2011 se desglosan por clientes de acuerdo con la siguiente tabla:

Cuenta PGC	Cliente	Importe facturado con margen	Margen	Importe facturado sin margen	Total

Si se comparan los gastos repercutidos por SOCIEDAD 1 SLESP con los ingresos que obtiene por las facturaciones anteriormente descritas, puede comprobarse que ambas magnitudes prácticamente coinciden.

	Gastos refacturados por SOCIEDAD 1 SLESP	Ingresos facturados por SOCIEDAD 1 SLESP	Diferencia
SOC3ESP			
SOCIEDAD 2 SAESP			
SOCIEDAD 4 SA ^{PORT}			

MATRIZ _{ALEM} GmbH			
(otra sociedad del grupo)			
SOCIEDAD 1 S _{LESP} (Centro Costes x)			
SOCIEDAD 1 S _{LESP} (Sin estar aplicado a ningún Centro de Coste)			
Total Gastos SOCIEDAD 1 S_{LESP} a excepción de Tributos y Gastos Financieros			

Las diferencias existentes entre ambas cantidades se deben, básicamente, a criterios de imputación temporales entre la fecha de contabilización del gasto y del ingreso respectivo.

Por tanto, es razonable decir que la remuneración de dichos servicios se basa en la mera repercusión de los costes incurridos en su prestación. Esta aseveración es reconocida por el propio grupo en la documentación presentada por SOCIEDAD 1 S_{LESP} en materia de precios de transferencia de los ejercicios 2011 a 2014.

33 Identificación diligencia

34 Diversas entidades del grupo. Entre ellas la matriz alemana, la SOCIEDAD 4 SAPORT y SOCIEDAD 2 SAESP

35 Identificación diligencia.

3.6.11. Administradores.

En las escrituras de aumento de capital de SOCIEDAD 1 S_{LESP}, de fecha X de 2006 en la que se aporta el 25% de las acciones de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} (...) ³⁶ y en la de adquisición por SOCIEDAD 1 S_{LESP} del 75% restante de las acciones de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} (...) ³⁷, consta que D. A actúa en nombre y representación de SOCIEDAD 1 S_{LESP}, en calidad de administrador en virtud de las facultades que le fueron conferidas por la junta general extraordinaria de la Sociedad, en su reunión de X de 2006.

Sin embargo, en la junta general extraordinaria de X de 2006 (...) ³⁸ se nombra el nuevo consejo de administración. Presidente: D.E, Vocales: D. G y D. D y Secretario: D. H.

En el apartado x de la diligencia (...) ³⁹, la entidad aporta Actas (junta de accionistas y consejo de administración) y Memorias de los ejercicios 2006 a 2014, así como Memorias de SOCIEDAD 4 SA_{PORT} de los ejercicios 2008 a 2014.

En el apartado x de la diligencia (...) ⁴⁰ levantada a su filial SOCIEDAD 2 SA_{ESP}, la entidad aporta Actas (junta de accionistas y consejo de administración) y Memorias de los ejercicios 2006 a 2014.

Así mismo, la Inspección ha recabado información pública de diversas páginas de internet referentes a dicho grupo, tales como:

(...) ⁴¹

Del análisis de esta información, puede comprobarse que, tanto antes, como después, del proceso de reestructuración seguido en el año 2006 por el GRUPO, se dan las siguientes circunstancias:

- Existen diversos miembros de los consejos de administración que son comunes a SOCIEDAD 1 S_{LESP}, SOCIEDAD 2 SA_{ESP}, y SOCIEDAD 4 SA_{PORT}, tal y como se puede comprobar en el siguiente cuadro.

- La mayoría de las actas de la junta de accionistas de SOCIEDAD 1 S_{LESP}, en nombre de su accionista único, se firman por D.I (Vicepresidente financiero de MATRIZ_{ALEM} GmbH) y D.D (que también es consejero de SOCIEDAD 1 S_{LESP} y de SOCIEDAD 2 SA_{ESP}).

- De donde se infiere, una vez más, que las decisiones formalmente tomadas por SOCIEDAD 1 S_{LESP} las toma su matriz MATRIZ_{ALEM} GmbH. Esto es, SOCIEDAD 1 S_{LESP} no es más que la transmisora de las directrices que son tomadas por su accionista. ⁴² (...)

36 Identificación diligencia.

37 Identificación diligencia.

38 Identificación diligencia.

39 Identificación diligencia.

40 Identificación diligencia.

41 Referencia a fuentes consultadas.

3.6.12. Medios materiales.

SOCIEDAD 1 S_{LESP}, dentro de las cuentas de activo no corriente, a excepción de un inmovilizado material por valor de (...) ⁴³ € en los ejercicios 2011 a 2014, respectivamente, únicamente contabiliza el activo financiero, esto es, las acciones y participaciones sociales, así como otros activos financieros.

Es más, el inmueble donde formalmente ejerce su actividad pertenece a SOCIEDAD 2 SA_{ESP} hasta el x de 2012, fecha en que se transmite. A partir de ese momento, el contrato de arrendamiento, sorprendentemente, lo suscribe SOCIEDAD 2 SA_{ESP}, en vez SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

Carece de otro inmovilizado material o inmaterial contabilizado para el desarrollo de su actividad. No dispone de ordenadores, programas informáticos, mobiliario, o material de oficina. Todos estos servicios se los repercute su matriz alemana o SOCIEDAD 2 SA_{ESP}.

En definitiva, el análisis de los medios materiales propios muestra que no existen medios propios, ni cedidos de terceros, que permitan desarrollar su supuesta actividad de entidad holding con respecto a las filiales de España y Portugal.

3.6.13. Conclusión.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, no cabe sino concluir que SOCIEDAD 1 S_{LESP} carece de medios personales y materiales para desarrollar el conjunto de actividades propias de una empresa holding.

No existen acuerdos o decisiones de dirección adoptados por SOCIEDAD 1 S_{LESP}. En particular, como hecho de especial relevancia debe destacarse que no existen actas o documentos en los que consten los acuerdos relativos al incremento de capital y cancelación del préstamo de ZZ €, adoptados en x de 2013, sin duda porque dicha decisión fue adoptada por la entidad matriz y prestamista MATRIZ_{ALEM} GmbH.

⁴² En el cuadro se indican los miembros del Consejo de administración de las distintas empresas.

⁴³ valores entre unos 11.000 y 40.000 €

II. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 194.1 del RGAT, con fecha x de 2017, OBLIGADO TRIBUTARIO presentó escrito de alegaciones a la comunicación de posible concurrencia de las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 LGT que serán objeto de exposición y análisis en el apartado quinto de los fundamentos de derecho del presente informe.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Competencia.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la LGT, para que la Inspección de los Tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya a estos efectos.

El artículo 194 del RGAT, desarrolla la composición de la Comisión Consultiva en los siguientes términos:

«4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de ésta designados por el director del departamento competente. (...)

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.»

Segundo. Procedimiento.

El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en el artículo 159 de la LGT:

«Artículo 159. *Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.»

Por su parte, el artículo 194 del RGAT (en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2017 y aplicable en virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria única.1 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente), establece, en lo que respecta al procedimiento:

«Artículo 194. *Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estime que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la interrupción prevista en el apartado 3 de dicho artículo.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección.

(...)

5. La interrupción del cómputo del plazo de duración del procedimiento de acuerdo con lo previsto en este artículo no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante dicha situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva.»

Tercero. *El conflicto en la aplicación de la norma: concepto y requisitos.*

El artículo 15 de la LGT regula el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los siguientes términos:

«Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.»

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la LGT, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la nueva figura llamada a sustituir al fraude de ley tributaria, que se regulaba en el artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, como instrumento de la lucha contra el fraude fiscal sofisticado. Quiere esto decir, que ambas figuras vienen a cumplir una misma función en el ordenamiento jurídico tributario, que no es otra que establecer un límite, desde la óptica de dicho ordenamiento, a la autonomía de la voluntad.

Efectivamente, el Derecho pone a disposición de los individuos, para regular como mejor convenga nuestros propios intereses y estructurar nuestras relaciones jurídicas privadas, la posibilidad de celebrar negocios jurídicos.

Siguiendo a Albaladejo, la nota esencial de los negocios jurídicos, lo que les diferencia de otras categorías como los hechos o los actos jurídicos, no es su fenomenicidad (el ser un resultado exterior) ni su voluntariedad (el ser una conducta humana), sino el que sus efectos se producen porque son queridos por quien o quienes los celebran. Bien entendido que es el Derecho el que, si procede, ordena o permite que tales efectos se produzcan por ser los queridos por las partes (congruencia).

Y hemos dicho «si procede» porque rápidamente se entiende de lo que llevamos expuesto que, si es el Derecho el que ordena que tengan lugar los efectos jurídicos de los negocios, aquél no puede ser ajeno al fin último que los sujetos pretenden conseguir con los negocios celebrados (como por ejemplo, incumplir una norma imperativa), pues sería contradictorio afirmar que el Derecho ordena observar una determinada conducta (la prescrita por la citada norma imperativa) y sin embargo establece un instrumento a favor de quienes tienen que observarla (el negocio jurídico) para eludirla.

Por esta razón, en la misma norma en que nuestro ordenamiento jurídico reconoce el principio de la autonomía de la voluntad en el campo negocial, se establecen los límites a dicha autonomía:

«Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, la moral, ni al orden público» (artículo 1.255 del Código Civil).

En este sentido este autor destaca la salvaguarda del interés de la Comunidad o del bien común, entre los límites a que está sometida la autonomía privada, lo que se reconoce en el propio Código Civil cuando establece en su artículo 7 apartado 2:

«La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo.»

Federico De Castro por su parte, también tiene en cuenta este límite (el bien común) a la hora de ponderar si el Derecho debe respetar los efectos perseguidos por las partes al celebrar un negocio jurídico. A tal efecto, este autor destaca que «la figura de la causa ha ido especializándose, como un medio para delimitar la esfera de la autonomía de la voluntad y evitar así que la protección jurídica se ponga al servicio de algo que repugne a la conciencia social».

Y de ahí que el Derecho no permita que se produzcan los efectos jurídicos pretendidos por las partes cuando éstos celebran negocios anómalos desde el punto de vista de su causa, esto es, negocios simulados, fiduciarios, indirectos y fraudulentos o en fraude de ley (artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil).

Ahora bien, como también pone de manifiesto el citado autor, lo que deba entenderse por «interés de la comunidad», «bien común» o «conciencia social» dependerá de los valores, principios o ideas que, en cada momento, prevalezcan en un Estado e inspiren su ordenamiento jurídico.

Centrándonos, por lo que aquí interesa, en el sistema jurídico español, la Constitución Española para lograr el objetivo de la distribución justa y equitativa de la carga tributaria, ordena en su artículo 31 lo siguiente:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»

Según el Tribunal Constitucional, este deber de contribuir proclamado por la Constitución tiene dos implicaciones fundamentales: la generalidad de la imposición y la proscripción del fraude fiscal, entendido éste por el Tribunal como el incumplimiento del deber constitucional de contribuir. En este sentido, la STC 50/1995 de 23 febrero, establece en su Fundamento 6.º:

«La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural.

La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir «una distribución injusta de la carga fiscal (...). El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación.»

La generalidad de la imposición se manifiesta, por un lado, en que las leyes reguladoras de los principales impuestos (esto es, el IRPF, IS o el IVA, que son los que, con mucho, tienen mayor potencia recaudatoria y constituyen los verdaderos pilares de nuestro sistema tributario), en lugar de contener una enumeración pormenorizada y exhaustiva de los negocios jurídicos que conforman sus hechos imponible, se limitan a definir estos últimos, sin agotarlos, en una clara vocación de gravar toda manifestación de capacidad económica que constituya el objeto de tales impuestos. Por otro lado, dicha generalidad también se manifiesta en que las citadas leyes sí enumeran en cambio, de forma un tanto extenuante, las diferentes exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones y supuestos de no sujeción que conforman las excepciones que las mencionadas leyes permiten al dicho deber general de contribuir.

De lo dicho se sigue, en primer lugar, que en nuestro Derecho la regla es contribuir al sostenimiento del gasto público y no contribuir la excepción, que deberá estar justificada. Y también se sigue, en segundo lugar, que es inexacta la afirmación que algunos autores sostienen que las leyes tributarias establecen una lista o menú de negocios jurídicos que constituirían otros tantos hechos imponible, de manera que bastaría con celebrar otro u otros no contemplados en dichas leyes para eludir la imposición pues:

- la realidad es más bien la contraria (el hecho imponible se suele definir en la ley sin relación a un negocio concreto, mientras que, por el contrario, son los beneficios fiscales los que sí se enumeran de forma exhaustiva);

- tal afirmación equivaldría a decir que la ley da la opción a determinados individuos (los que estarían en posición de poder eludir el hecho imponible) de elegir si contribuyen o no al sostenimiento de los gastos públicos (lo que es claramente contrario a los principios de generalidad, solidaridad y equitativa distribución de la carga tributaria que proclama el Tribunal Constitucional), o lo que es lo mismo, que la ley permite a dichos ciudadanos elegir si contribuyen o no a la consecución del Estado social que reconoce la Constitución (Estado social cuyo logro es evidente que escapa a la autonomía de la voluntad de los ciudadanos).

Finalmente, y volviendo al argumento de partida de que la autonomía privada tiene límites, nuestro Tribunal Constitucional tiene dicho, no en una, sino en varias Sentencias, que la lucha contra el fraude fiscal legitima la intromisión de los poderes públicos en la esfera de la libertad de los individuos:

«el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona» (STC 50/1995);

«impedir «una distribución injusta de la carga fiscal lleva consigo (...) la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984);

«La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (STC 76/1990).

Como conclusión a todo lo que llevamos dicho puede afirmarse que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (como antes el fraude de ley) no es otra cosa, como dijimos al comenzar este apartado, que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el Legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común), los cuales están hoy definidos en el artículo 15.1 de la LGT, reproducido más arriba.

Cuarto. Análisis del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 15 en el supuesto presente. Calificación de las operaciones realizadas y su encaje en la figura del conflicto en la aplicación de la norma.

Una vez expuestos los antecedentes del expediente, los hechos y la delimitación y requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, corresponde analizar y resolver si en el supuesto sometido a consideración se reúnen o no tales condiciones.

La consideración de que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con las operaciones señaladas se basa, como se ha dicho, en los siguientes requisitos:

1. Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas.
2. De las mismas no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Ahorro fiscal derivado de las operaciones realizadas.

Las operaciones analizadas en el presente informe consisten en la adquisición intragrupo de dos filiales del grupo (una española y una portuguesa), llevadas a cabo en el ejercicio 2006 con el siguiente detalle:

- X de 2006: SOCIEDAD 1 S_{LESP} aumenta capital y dicha ampliación es suscrita por su socio único (MATRIZ_{ALEM} GmbH) mediante la aportación del 25% del capital de la filial española operativa SOCIEDAD 2 S_{AESP}.
- X de 2006: SOCIEDAD 1 S_{LESP} adquiere el 75% restante de la filial española operativa, financiando dicha adquisición con un préstamo otorgado por la propia matriz alemana (entidad transmitente), por importe de WW €.
- X de 2006: SOCIEDAD 2 S_{AESP} distribuye un dividendo en especie a su socio único SOCIEDAD 1 S_{LESP}, consistente en el 100% del capital de la filial portuguesa del grupo SOCIEDAD 4 S_{APORT}.

Los argumentos a tener en cuenta para considerar que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en dichas operaciones son:

4.1. Las operaciones, consideradas en su conjunto, son artificiosas.

La artificiosidad de las operaciones llevadas a cabo por el obligado tributario, previamente descritas, se pone de manifiesto en los siguientes hechos:

- Motivos para llevar a cabo la adquisición de las filiales operativas (española y portuguesa).

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas cerca del obligado tributario, el obligado tributario, en la diligencia (...), aportó un escrito en el que hizo constar los siguientes motivos:

«En 2005, el GRUPO llevó a cabo una operación de reorganización corporativa que afectaba a España y Portugal con las siguientes finalidades:

Crear una única estructura de negocio y administrativas para ambos países de modo que se consiguiese una más eficiente organización operativa para ambos mercados.

Asimismo, se entendía que era básico hacer coincidir la nueva estructura funcional que se presuponía más eficiente con la estructura jurídica del grupo en España y Portugal. Ello exigía crear una nueva entidad cabecera de los dos mercados, donde se residenciasen básicamente las funciones comunes para dichos mercados, separándolas de las funciones que se entendían debían permanecer localmente en cada entidad operativa.

Adicionalmente se consideraba que el nuevo grupo desde España debía pilotar el desarrollo corporativo en otros países latinoamericanos, para ello se consideraba necesario contar con la adecuada plataforma jurídica que debería ser SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

En este contexto, SOCIEDAD 1 S_{LESP} fue creada para actuar como sociedad que debería cubrir las anteriores finalidades para el conjunto del mercado ibérico, así como para el potencial desarrollo latinoamericano que se proyectaba para un futuro inmediato.

Como consecuencia de lo anterior se consiguió el fortalecimiento de la región Ibérica mediante la consecución de una masa crítica, a través de la agrupación de todas las actividades de España y Portugal en una única entidad, y adicionalmente simplificar la gestión del negocio operativo.

Las sinergias, contrastadas a nivel peninsular, podrían aplicarse posteriormente a la ampliación internacional prevista en Sudamérica (...)⁴⁴.»

«SOCIEDAD 1 S_{LESP}, como sociedad cabecera, estaba destinada a agrupar y gestionar el negocio en crecimiento en la Península Ibérica y su posible ampliación por la adquisición de empresas (...)⁴⁵ en España y Latinoamérica.

La estructura societaria en España requería una nueva ordenación ya que todas las compañías (...)⁴⁶ tenía sus propias estructuras en las áreas de (...) Administración, Recursos Humanos, Control de Calidad, Compras, Proceso de Datos, Departamento Jurídico, etc.

Incluso la dirección general del grupo estaba compartida entre la dirección de fabricación y la dirección del negocio distinto a la fabricación.

En sucesivos pasos, la nueva estructura debería evitar, además, la dependencia entre sí de las compañías comerciales y de la sociedad dedicada a la fabricación de una sociedad comercial, ya que la fabricación y venta de productos a (...)⁴⁷ ajenos al grupo, con los mismos clientes objetivo, estaba provocando fuertes tensiones que ponían en peligro la continuidad de la relación con el principal cliente, ajeno al grupo.

La estructura futura del grupo en España y Portugal debería hacer depender cada compañía directamente de la compañía nueva cabecera de todo el grupo en la región conformada por ambos países, SOCIEDAD 1 S_{LESP}, desde cuya sede corporativa se tomarían las decisiones estratégicas que permitieran llevar a cabo todas las operaciones de reestructuración previstas, mejorando la gestión y los resultados del grupo unificando criterios bajo la premisa de considerar a la península ibérica como una unidad de negocio.

En definitiva, pasar de una estructura en "cascada" a una estructura jurídica de "peine" más racional con la estructura funcional del grupo que se pretendía adoptar.»

No obstante, frente a dichas manifestaciones, de la documentación recabada en el seno de las actuaciones de comprobación e investigación cabe concluir lo siguiente:

- El mercado ibérico como tal, no ha llegado a funcionar en ningún momento. Las empresas operativas de España y de Portugal no han modificado su forma de operar antes y después de la constitución de SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

- No se ha producido ningún cambio real en la estructura del grupo, puesto que las empresas españolas (...)⁴⁸, continuaron dependiendo de SOCIEDAD 2 S_{AESP} y, por lo tanto, continuaron teniendo sus propias estructuras en las diferentes áreas. Las empresas operativas de España y de Portugal no han modificado su forma de operar antes y después de la constitución de SOCIEDAD 1 S_{LESP}.

- SOCIEDAD 1 S_{LESP} no ha participado en ningún momento en la gestión y administración de las filiales participadas.

- Las decisiones formalmente tomadas por SOCIEDAD 1 S_{LESP} son realmente adoptadas por su matriz alemana (socio único).
- SOCIEDAD 1 S_{LESP} no ha prestado en ningún momento servicios de apoyo a la gestión a las filiales participadas. El obligado tributario carece de medios materiales y/o humanos para llevar a cabo dichos servicios. El personal con que cuenta el obligado tributario proviene fundamentalmente de las entidades operativas españolas y es posteriormente cedido, de nuevo, a dichas entidades operativas. SOCIEDAD 1 S_{LESP} no realiza actividad mercantil alguna, sino únicamente la cesión de personal (con todos los gastos a ellos asociados) a otras empresas del grupo, que no aporta ningún valor añadido a las entidades receptoras (de ahí que sean refacturados generalmente sin margen), ya que se trata de servicios rutinarios necesarios para que las entidades del grupo realicen su actividad habitual de negocio.
- No se ha producido ningún desarrollo de la región latinoamericana ni el holding SOCIEDAD 1 S_{LESP}, ha actuado nunca como entidad holding de la región latinoamericana. Las empresas del GRUPO en Sudamérica han dependido y dependen directamente de MATRIZ_{ALEM} GmbH.

En suma, la adquisición, en el ejercicio 2006, por parte de SOCIEDAD 1 S_{LESP} de las filiales operativas del grupo, española y portuguesa, no ha comportado consecuencia alguna en el ámbito de la gestión y administración de las entidades participadas. En efecto, dichas operaciones deben calificarse como unas operaciones de carácter meramente formal, dentro del grupo, dado que no supone modificación alguna en la gestión y administración de las entidades participadas, las cuales ya eran controladas por el grupo a través de su matriz alemana (MATRIZ_{ALEM} GmbH) y sin que la intermediación de la entidad holding española (SOCIEDAD 1 S_{LESP}) haya supuesto ningún cambio en el funcionamiento del mercado ibérico ni del mercado latinoamericano, pese a las alegaciones formuladas en este sentido por el interesado. Sin duda, por ello, la estructura del grupo en España se vio sustancialmente reducida de X de 2010 a X de 2013, tal y como consta en el Punto 3.5 del presente informe.

- La operación de compra por parte del obligado tributario del 75 % de la filial española del grupo (SOCIEDAD 2 SA_{ESP}) se financia mediante un préstamo concedido por la propia entidad matriz del grupo, a su vez, transmitente de las participaciones.

Tal y como consta en los hechos recogidos en el presente informe, con fecha X de 2006, SOCIEDAD 1 S_{LESP} y SOCIEDAD 2 SA_{ESP} suscriben un contrato de compraventa de xxx acciones de la filial española SOCIEDAD 2 SA_{ESP}, por valor de WW €, representativas del 75% del capital social de la filial operativa. Dicho precio fue satisfecho, en el acto, por el obligado tributario, mediante compensación de su importe con el de un préstamo financiero concedido por la entidad transmitente, mediante contrato privado de la misma fecha, quedando en su virtud el capital del préstamo entregado y el precio de la compraventa satisfecho en su totalidad.

El tipo de interés pactado entre las partes es del 4,3% anual y la duración del préstamo es de 10 años. No obstante, de manera anticipada, el obligado tributario cancela el capital vivo en X de 2013 (KK €) gracias a la aportación de dineraria que, en idéntica fecha, ha realizado su socio único (MATRIZ_{ALEM} GmbH) y entidad prestamista, en virtud del acuerdo adoptado por esta última.

En este punto debe recordarse que el resultado de explotación de la entidad SOCIEDAD 1 S_{LESP}, en los ejercicios objeto de comprobación, era prácticamente nulo, siendo el resultado financiero de cada ejercicio negativo, como consecuencia de los elevados gastos financieros soportados en cada uno de los períodos (Punto 3.6.7 del presente informe). Tan sólo el resultado financiero de SOCIEDAD 1 S_{LESP} es positivo en los ejercicios en los que sus filiales operativas deciden repartir dividendo (2011 y 2013).

Tal y como se señaló anteriormente, las decisiones formalmente tomadas por SOCIEDAD 1 S_{LESP} son tomadas por su matriz MATRIZ_{ALEM} GmbH socio único, dado que SOCIEDAD 1 S_{LESP} no es más que la mera transmisora de dichas decisiones. En efecto, en el curso de las actuaciones de comprobación el obligado tributario no ha aportado documentación alguna relativa a la adopción de la decisión relativa a la cancelación anticipada del préstamo por importe de KK €.

44 Identificación de diversos países en el continente americano.

45 Referencia al sector en el que opera.

46 Enumeración de las empresas españolas y portuguesas.

47 Referencia a clientes.

48 Referencia a las empresas.

4.2. No concurrencia de efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas.

Como consecuencia del préstamo obtenido para financiar la compra del 75% de la filial operativa española, se han devengado, en los ejercicios objeto de comprobación, los siguientes gastos financieros, los cuales han minorado, la base imponible de la filial española:

	2011	2012	2013
Minoración de las B.I.			

En definitiva, el resultado último de las operaciones intragrupo analizadas es que los beneficios reales obtenidos por la filial española operativa ven minorada su tributación efectiva en España. Dado que en el ejercicio 2011, el obligado tributario tributaba en régimen de consolidación fiscal, la base imponible del grupo fiscal se vio minorada en el importe de los gastos financieros incurridos por SOCIEDAD 1 S_{LESP} en la medida en que la base imponible del grupo se determina por agregación de las bases imponibles individuales. Recuérdese que la no deducibilidad de los gastos financieros devengados en los ejercicios 2012 y 2013 será objeto de regularización por aplicación directa de lo dispuesto en el artículo 14.1.h) del TRLIS.

Quinto. Examen de las alegaciones del INTEREDASO.

En relación con la PRIMERA y SEGUNDA de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«PRIMERA ANTECEDENTES: LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS YA HA COMPROBADO LA OPERACIÓN CON ANTERIORIDAD.»

y

«SEGUNDA: APLICACIÓN LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA, CONFIANZA LEGÍTIMA Y DE LA DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS.»

A este respecto, debe hacerse constar que la Comisión consultiva no es competente para pronunciarse sobre dicha cuestión, puesto que el informe que emite tan sólo debe versar sobre la concurrencia o no, en los actos o negocios llevados a cabo por los obligados tributarios, de las circunstancias previstas en el artículo 15.1.a) y b) de la LGT.

En relación con la TERCERA.1 de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«CONCLUSIONES QUE SE INDICAN COMO MOTIVACIÓN.

1) SOCIEDAD 1 S_{LESP}, a diferencia de lo indicado en el referido informe, sí intervino en el período de comprobación, en la gestión y administración de las entidades participadas. Como entidad holding, su actividad se refiere a la gestión de las participadas, pero, asimismo, como indica la actuario disponía de personal (de hecho, con funciones relevantes, Director General, Director Financiero, Director de Recursos Humanos, Director de Sistemas, entre otros) dedicados tanto a lo anterior como a la prestación de servicios a entidades del grupo.»

No obstante, en este punto debe recordarse que MATRIZ_{ALEM} GmbH es quien toma todas las decisiones que afectan a SOCIEDAD 1 S_{LESP}, tal y como consta en el punto 3.6.11 anterior. Asimismo, tal y como se señaló, los principales ingresos de explotación de SOCIEDAD 1 S_{LESP} proceden de la refacturación de gastos (fundamentalmente de personal), sin aplicar un margen de beneficio sobre los mismos, al no existir funciones adicionales que aporten un valor añadido a la operación. SOCIEDAD 1 S_{LESP} no asume ningún riesgo en su actividad, puesto que realiza actividades meramente rutinarias.

En relación con la TERCERA.2 de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«CONCLUSIONES QUE SE INDICAN COMO MOTIVACIÓN.

2) A diferencia de lo indicado por la actuario, la prestación de servicios y gestión de participadas que se realizaba desde SOCIEDAD 1 S_{LESP}, constituyen indudablemente relaciones de contenido económico.»

SOCIEDAD 1 S_{LESP} únicamente realiza actividades meramente rutinarias de escaso valor económico que, en ningún caso, compensan unos gastos financieros de casi XX € anuales (salvo en 2013, ejercicio en que se cancela anticipadamente el préstamo en el mes de X) a pagar a su matriz alemana, tal y como ha quedado expuesto en los anteriores apartados del presente informe.

En relación con la TERCERA.3 de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«CONCLUSIONES QUE SE INDICAN COMO MOTIVACIÓN.

3) Que la matriz alemana del grupo, sea «la propietaria de la (...)»⁴⁹, la titular de las patentes que utilizaron las dos filiales y la conocedora y responsable de los procedimientos de producción y comercialización implantados no justifica que no tenga sentido la operación realizada.

Sin perjuicio de lo anterior hay que indicar que:

a) Que el grupo español, a través de SOCIEDAD 1 S_{ESP}, no solo gestionaba dos filiales como parece que indica la actuario, sino tres entidades más en España, entre ellas SOC3_{ESP}, que tenía una planta productiva (...)»⁵⁰, y otra cuarta más en Portugal.

b) No se está teniendo en cuenta que hasta el año 2011, la mencionada SOC3_{ESP}, tenía como actividad la producción (...)»⁵¹, siendo responsable de dicha producción el propio grupo español. Entre los (...)»⁵² producidos, la práctica totalidad de los mismos no pertenecían a la matriz alemana, por lo que dicha compañía MATRIZ_{ALEM} GmbH no podía ser responsable de los procedimientos de producción, de productos que no son suyos.

c) Y, asimismo, no se esté teniendo en cuenta que el grupo español no sólo comercializa productos que derivan de su matriz alemana, sino de otros terceros, como ha ocurrido en el caso de los productos denominados (...), entre otros. Y por tanto con procedimientos de comercialización propios y diferentes a los de la matriz para sus respectivos productos.»

Al respecto, debe señalarse que esta Comisión no ha puesto en duda que las entidades SOCIEDAD 2 SA_{ESP} o SOC3_{ESP} ejercieran una actividad económica. Sin embargo, de todos los hechos analizados en el presente informe esta Comisión sí concluye que la constitución de SOCIEDAD 1 S_{ESP} no dio lugar a ningún efecto jurídico o económico relevante distinto del de posicionar unos gastos financieros en territorio español, para el funcionamiento económico del grupo.

En relación con la TERCERA.4 de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«CONCLUSIONES QUE SE INDICAN COMO MOTIVACIÓN.

4) Las distribuciones de dividendos deben ser acordadas por los accionistas de las entidades que los distribuye, y en este sentido tanto SOCIEDAD 1 S_{ESP} como SOCIEDAD 2 SA_{ESP} han intervenido en las distribuciones que han realizado sus respectivas filiales.»

El hecho de que la distribución de dividendos sea acordada por los accionistas de las entidades que los distribuye, no influye en absoluto en el hecho de que la creación de SOCIEDAD 1 S_{ESP} no haya tenido ningún impacto económico para el grupo fiscal español distinto de la ventaja fiscal anteriormente señalada.

Antes de constituirse SOCIEDAD 1 S_{ESP}, el reparto de los dividendos de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} los acordaba MATRIZ_{ALEM} GmbH. Desde su constitución, SOCIEDAD 1 S_{ESP} decide el reparto de dividendos de SOCIEDAD 2 SA_{ESP} y, a su vez, MATRIZ_{ALEM} GmbH el de los dividendos de SOCIEDAD 1 S_{ESP}. En último término, todo es decidido por MATRIZ_{ALEM} GmbH, puesto que como se ha indicado en numerosas ocasiones, a lo largo del presente informe, la participación que MATRIZ_{ALEM} GmbH poseía en España era la misma antes y después de haber constituido SOCIEDAD 1 S_{ESP}.

Por lo tanto, la manifestación realizada por el contribuyente no modifica, en absoluto, las conclusiones del presente informe.

En relación con la TERCERA.5 de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«CONCLUSIONES QUE SE INDICAN COMO MOTIVACIÓN.

5) El préstamo concertado, como ya se ha indicado fue revisado por esta Administración Tributaria en la comprobación de los ejercicios 2006 y 2007, sin que fuera objeto de ajuste alguno por no estar acordado en condiciones de mercado.»

Tal y como ha expuesto respecto de las alegaciones PRIMERA y SEGUNDA, debe recordarse que la Comisión consultiva no es competente para pronunciarse sobre dicha cuestión, puesto que el informe que emite tan sólo debe versar sobre la concurrencia o no, en los actos o negocios llevados a cabo por los obligados tributarios, de las circunstancias previstas en el artículo 15.1.a) y b) de la LGT.

En relación con la TERCERA.6 de las alegaciones, el contribuyente manifiesta:

«CONCLUSIONES QUE SE INDICAN COMO MOTIVACIÓN.

6) *La operación de reorganización y reestructuración realizada en 2006, se acogió al régimen fiscal especial del Capítulo VIII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, habiéndose notificado oportunamente a la Administración Tributaria. Dicha operación fue revisada en la comprobación realizada para los ejercicios 2006 y 2007, sin que la misma fuese cuestionada, por lo que debe considerarse que la Administración Tributaria consideró que concurrían motivos económicos válidos para la aplicación del citado régimen. Por ello, no se comprende ahora el cambio de criterio que expresa el actuario.»*

De nuevo, tal y como ha expuesto respecto de las alegaciones PRIMERA y SEGUNDA, se hace constar que la Comisión consultiva no es competente para pronunciarse sobre dicha cuestión, puesto que el informe que emite tan sólo debe versar sobre la concurrencia o no, en los actos o negocios llevados a cabo por los obligados tributarios, de las circunstancias previstas en el artículo 15.1.a) y b) de la LGT.

49 Nombre de la marca.

50 Referencia a los productos.

51 Referencia a los productos.

52 Referencia a los productos.

Sexto. Conclusiones.

De las distintas circunstancias reflejadas en el presente informe, se concluye que el GRUPO realizó una serie de operaciones que mermaron considerablemente la tributación en sede de la jurisdicción fiscal española, siendo su principal efecto estrictamente tributario. La artificiosidad de las operaciones, consideradas en su conjunto, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el ahorro fiscal alcanzado a través de las mismas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT.

Nos encontramos ante meras operaciones de reordenación intragrupo, sin que se haya visto alterada la estructura ni el funcionamiento del GRUPO y sin que la creación de la entidad SOCIEDAD 1 S_{LESP} y la posterior adquisición de sendas filiales operativas (española y portuguesa), haya tenido un sentido económico distinto de la generación del préstamo intragrupo y los consiguientes gastos financieros en sede de SOCIEDAD 1 S_{LESP}. Dichas operaciones carecen de efectos jurídicos o económicos relevantes, al margen de permitir la generación de gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades español. Así pues, en el ejercicio 2011, no existen necesidades de financiación reales; antes bien, éstas se han creado artificiosamente, por medio de la asignación de participaciones sociales intragrupo.

A la falta de argumentos sólidos que justifiquen, desde un punto de vista económico, la adquisición societaria llevada a cabo (bien vía aportación no dineraria, distribución de dividendos en especie, bien vía adquisición intragrupo apalancada), se suma el hecho objetivo de que el único efecto relevante obtenido como consecuencia de dichas operaciones ha sido el de minorar la carga fiscal soportada en España por las actividades comerciales de la filial operativa española y del grupo fiscal español (2011), evitando tributar correctamente en España por la base imponible legalmente correspondiente del Impuesto sobre Sociedades.

Por todo lo cual, y ante la evidencia de los elementos probatorios examinados y las circunstancias concurrentes acreditadas, esta Comisión Consultiva concluye que **PROCEDE DECLARAR**, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 LGT:

LA CONCURRENCIA EN EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE SOCIEDAD 1 S_{LESP} DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, en relación con las operaciones de compra intragrupo, de las filiales SOCIEDAD 2 S_{AESP} y SOCIEDAD 4 S_{APORT}, realizadas en 2006 por el obligado tributario SOCIEDAD 1 S_{LESP}, limitándose los efectos fiscales que deben ser regularizados, en el ejercicio 2011, a la no deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo intragrupo.

Madrid, a 10 de abril de 2018.

Fuente: AEAT (03/10/2018)