

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069481

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de febrero de 2018

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 5871/2014

**SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. Adquisición a otra entidad del Grupo.** La cuestión de fondo planteada, está referida a la procedencia de admitir o no, a efectos de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la adquisición efectuada por GX. SL de acciones de las entidades AR. SL, BL. SL, y PK. SL, por ser sociedades pertenecientes al mismo Grupo Mercantil, conforme a lo señalado en los arts. 42.5 y 16 .3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), por tratarse de sociedades que constituyen una unidad de decisión según los criterios establecidos en el art. 42 del RD de 22 de agosto de 1885 (CCom). La entidad considera que este artículo -art. 42.5 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) en la redacción dada por la Ley 35/2006- no excluye como elementos aptos para la reinversión la suscripción de acciones de una nueva compañía, pues considera que no es una adquisición en los términos establecidos en el art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Entiende que lo que prohíbe la norma es la adquisición a un tercero de acciones de una entidad del grupo. Pues bien, no está de acuerdo el Tribunal Central con dicha alegación. La nueva redacción del reiterado art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-07 incluye una modificación sin duda innovadora, como es la restricción, como elementos aptos para la reinversión, de aquellos que sean adquiridos a entidades del mismo grupo. Entiende el Tribunal que la adquisición de acciones de una entidad del mismo grupo se puede instrumentar, evidentemente, a través de la suscripción de las acciones emitidas en su constitución o en una ampliación de capital. Por tanto, la suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo no se considera apta para poder aplicar la deducción del art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). **(Criterio 1 de 2) Reinversión indirecta.** Se alega también la procedencia de la deducción por haberse llevado a efecto la reinversión de «forma indirecta». Pues bien, la regla general en la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es que la reinversión se realice por la propia entidad que obtiene el beneficio extraordinario, admitiendo solo dos excepciones: una, que en el caso del régimen de consolidación fiscal, puede efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal, y otra, la de aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente económicas, que se hace necesario la interposición de otra sociedad para realizar las inversiones. Estas excepciones, no concurren en el presente caso, pues no estamos ante un supuesto de «consolidación fiscal», y aunque la reclamante invoca la segunda de esas excepciones, en ningún momento ha evidenciado que por razones puramente económicas fuese necesaria la interposición de las otras sociedades del grupo para materializar las inversiones. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 85, 86, 87, 88, 108, 120, 179, 183, 211 y 237.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16, 42, 75, 108, 136 y 137.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 42.

RD 1159/2010 (Se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por RD 1515/2007, de 16 de noviembre), art. 83.

Ley 2/1995 (LSRL), art. 74.

Ley 2/2004 (PGE para 2005), art. 62.

Ley 62/2003 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), art. 106.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por la entidad **GXS.L**, con NIF ..., y actuando en su nombre y representación D **Tx...**, con NIF ... y domicilio para notificaciones en ..., c/ E..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de fecha 31 de julio de 2014 relativa al expediente nº 07/1549/11 y 07/1552/11 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 (liquidación y sanción).

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 10 de agosto de 2011 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Illes Balears dictó Acto de liquidación por IS-2006 y 2007 a la Entidad **GX SL** a consecuencia del procedimiento de inspección **iniciado** por Comunicación de fecha 31 de marzo de 2010, notificada el siguiente 31 de marzo en el domicilio fiscal del obligado, sito en la calle E... de la ciudad de ..., habiéndose hecho cargo de la notificación D. **Ax...**, con NIF ..., en calidad de autorizado.

**1º.-** Las actuaciones del procedimiento se extendieron a comprobar e investigar con alcance **general**, conforme a lo establecido en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 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 RD 1065/2007, de 27 de julio, en adelante RGAT, los siguientes Impuestos y periodos :

Concepto	Periodos
Impuesto sobre Sociedades	2006 a 2007
Impuesto sobre el Valor Añadido	2006 a 2007 <sup>(1)</sup>

**2º.-** A lo largo de las actuaciones inspectoras ha actuado como representante del obligado tributario D. **Fx...**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en el domicilio fiscal del obligado, Calle E..., ... según consta en el documento normalizado de representación facilitado por la Administración junto con la Comunicación de inicio de las actuaciones y con número de referencia ..., otorgada por D. **Tx...**, con NIF ..., como representante legal de la sociedad obligada en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras.

**3º.-** En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han extendido 17 siguientes **diligencias**, desde la nº 1 en fecha 23 de abril de 2010 hasta la nº 17 en fecha 22 de marzo de 2011, según detalle que consta en Antecedente de Hecho Primero del Acto de liquidación.

**4º.-** A los efectos del plazo máximo de 12 meses de **duración de las actuaciones** inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), se habían producido hasta la fecha del Acta , a juicio de la Inspección, 295 días de dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, según detalle que consta en punto 2 del Acta de disconformidad, reproducido en el Antecedente de Hecho Primero del Acto de liquidación de fecha 10 de agosto de 2011 confirmatorio de aquéllas, sin constar oposición de la Entidad según motivación contenida en el Fundamento de Derecho Segundo: "*Cómputo del plazo de duración de las actuaciones*" del mismo y, en consecuencia, se concluye que dicho plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras concluiría el 20/01/2012.

### Segundo.-

Los hechos relevantes para el presente expediente, según detalle que constan en los Antecedentes de Hecho del Acto de liquidación, son los enumerados en punto 3º del cuerpo del Acta de disconformidad nº **A02-...** de fecha 29 de septiembre de 2011, así como en su Informe ampliatorio, así como los que se desprenden de la documentación obrante en el expediente, y que a continuación se exponen:

**1º.-** La **actividad principal** desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la clasificada en el epígrafe 861.2 del I.A.E. (empresario), cuyo título es “ALQUILER DE LOCALES INDUSTRIALES Y OTROS ALQUILERES N.C.O.P.”

**2º.-** La **situación de la contabilidad** y registros obligatorios del obligado tributario es la siguiente:

Se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo, no apreciándose la concurrencia de anomalías en su redacción.

**3º.-** Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras el obligado tributario había presentado las **declaraciones-liquidaciones** por los períodos comprobados con los siguientes datos, solicitando y obteniendo las devoluciones que asimismo se indican:

PERIODO	2006	2007	2007
Fecha inicio del período	01/01/2006	01/01/2007	01/05/2007
Fecha fin del período	31/12/2006	30/04/2007	30/04/2008
BASE IMPONIBLE	-49.226,39	-9.596,16	2.341.342,70
Cuota íntegra	0,00	0,00	696.392,69
Cuota íntegra ajustada positiva	0,00	0,00	696.392,69
Deducciones	0,00	0,00	352.570,07
Cuota líquida positiva	0,00	0,00	343.822,62
Retenciones ingresadas y pagos a cuenta	4.236,15	1.914,32	18.817,58
Cuota del ejercicio	-4.236,15	-1.914,32	325.005,04
Cuota diferencial	-4.236,15	-1.914,32	325.005,04
Líquido a ingresar o a devolver	-4.236,15	-1.914,32	325.005,04
Fecha devolución	30/11/2007	18/12/2008.	

Durante el ejercicio 2007 se iniciaron dos periodos impositivos cuyos ámbitos temporales fueron desde el 01/01/2007 hasta el 30/04/2007 y desde el 01/05/2007 hasta el 30/04/2008 respectivamente. Esta modificación en la fecha de cierre del ejercicio social se adoptó por unanimidad de la Junta General y Universal de socios en sesión celebrada en el domicilio social el 27 de abril de 2007. Por ello, respecto ejercicio 2007, la sociedad presentó dos declaraciones del IS.

**4º.-** La Inspección ha considerado procedente **modificar los datos declarados** por el obligado tributario según el siguiente detalle:

**Periodo 2006:**

**Minorando la base imponible negativa declarada** por la Entidad (- 49.226,39 €) en el importe de 1.342,25€ correspondiente a gastos contables considerados fiscalmente no deducibles [artículo 14.1 e) del TRLIS] según siguiente detalle que consta en Fundamento de Derecho Cuarto del Acto de liquidación.

Este motivo de regularización no ha sido objeto de alegación alguna por parte de la Entidad .

**Periodo 2007 (01/05/2006 a 30/04/2008)**

**1.- Incrementando la base imponible declarada** por la Entidad (2.341.342,70 €) en los importes de:

· 20.594,51€ correspondiente a gastos contables considerados fiscalmente no deducibles [artículo 14.1 e) del TRLIS y norma de valoración 3ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1.643/1.990, de 20 de diciembre] según detalle que consta en Fundamento de Derecho Cuarto del Acto de liquidación

Este motivo de regularización no ha sido objeto de alegación alguna por parte de la Entidad.

1.342,25 € correspondiente a la base imponible negativa del ejercicio 2006 aplicada por la Entidad y regularizada por la Inspección .

Este motivo de regularización no ha sido objeto de alegación alguna por parte de la Entidad.

**2.- Minorando las deducciones** por reinversión de beneficios extraordinarios **aplicadas por la Entidad** (352.159,21 €, resultado de aplicar el porcentaje de deducción del 14,5% al beneficio declarado por el obligado tributario por la venta de las participaciones sociales de la entidad **DZ SL**: 2.428.684,21 €) en el importe de 232.945,04 € correspondiente a la parte proporcional de la base de deducción que no procede, al considerar la Inspección que de las reinversiones efectuadas por el obligado tributario en participaciones sociales y en inmuebles, sólo son aptas (cumplen los requisitos) a efectos de deducción por reinversión las correspondientes a la adquisición de los inmuebles según el siguiente detalle:

1.- El obligado tributario transmitió mediante escritura pública otorgada el 16/05/2007, bajo número de protocolo ..., ante el notario de Palma, D. **Jx...**, 409.244 participaciones sociales de la entidad **DZ SL**, que representaban el 25 % de su capital social, a la entidad **NY SL**. Dichas participaciones le pertenecían al obligado tributario desde que se le adjudicaron en la escritura pública de ampliación de capital de la sociedad **NY SL** de 27/06/2002. El precio por el que las transmitió fue de 2.494.427,75 euros, lo que le generó un beneficio de 2.428.684,21 €. Al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 42.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada a dicho artículo 42 por el apartado 22 de la disposición final 2ª de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, respecto a la participación transmitida, el obligado podía, siempre que reinvirtiese dentro del plazo de reinversión el importe obtenido en la transmisión de su participación en **DZ SL** (2.494.427,95 euros) en alguno de los elementos determinados en el apartado 3 del artículo 42 del TRLIS, acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

2.- Para efectuar dicha reinversión, el obligado tributario adquirió los siguientes elementos:

**· Participaciones sociales de la entidad PK SL (NIF ...).**

El obligado tributario suscribió conjuntamente con Doña **Cx...** la totalidad de las participaciones sociales de la ampliación de capital adoptada por la Junta General y Universal de socios de la entidad **PK SL** celebrada el 21/12/2007, a razón del 50% cada uno, con la finalidad de desarrollar una actividad de promoción inmobiliaria.

Es con fecha 31/12/2007, mediante escritura pública otorgada ante el notario de Palma D. **Vx...**, bajo el número de protocolo ..., cuando la entidad **PK SL** eleva a público la mencionada ampliación de capital por importe total de 754.350,00 €. Este importe se corresponde con la emisión de 150.870 participaciones de 5 € de valor nominal cada una, de las que el obligado tributario suscribe 75.435 participaciones por un precio total de 377.175 € (esta última suscripción es la que aplica a efectos de reinversión).

El importe total reinvertido, teniendo en cuenta los costes adicionales, asciende a 380.085 €.

**· Participaciones sociales de la entidad BL SL (NIF ...)**

La entidad **BL SL** realizó una ampliación de capital el 04/12/2007 que posteriormente elevó a público mediante escritura otorgada el 27/12/2007 ante el notario D. **Vx...**, bajo número de protocolo ... .

En esta operación societaria el obligado tributario regularizado en el presente acuerdo de liquidación, suscribió y desembolsó íntegramente las 39.311 participaciones sociales nuevas emitidas con la ampliación, satisfaciendo por ello un precio total de 196.555 €.

Posteriormente, en Junta General y Universal de socios celebrada el 08/02/2008, la sociedad **BL SL** emitió una nueva ampliación de capital en el importe de 900.000,00 euros, mediante la emisión de 180.000 nuevas participaciones por un valor nominal de cada acción de 5 €. El obligado tributario suscribió íntegramente las 180.000 participaciones sociales por su valor nominal, satisfaciendo por ello 900.000 €.

La participación adquirida representa más del 50% del capital social de la entidad **BL SL**.

El objeto social de la entidad **BL SL** es la promoción inmobiliaria, compraventa de inmuebles y arrendamiento de inmuebles.

· Participaciones sociales de la entidad **AR SL** (...)

Con fecha 24/09/2007 se otorga escritura pública ante el notario D. **Vx...**, bajo número de protocolo ..., a través de la cual la entidad **AR SL** realiza una ampliación de capital mediante la emisión de 612 participaciones de 5 € de valor nominal, de las que el obligado tributario suscribe 306 por un valor nominal de 1.530 € y un prima de asunción de 240.405,84 €, ascendiendo el total a 241.935,84 €. Dicho acuerdo de ampliación de capital se tomó por unanimidad por la Junta General y Universal de socios el 06/07/2007. La participación adquirida representa el 25% del capital social de la entidad **AR SL**.

El objeto social de la entidad **AR SL** es la promoción de terrenos.

· Inmueble denominado "F..."

El obligado tributario adquiere mediante escritura pública otorgada el 21/09/2007 por el notario de Palma D. **Vx...**, bajo número de protocolo ..., el 85% de un inmueble denominado "F..." por importe total de 454.422,40 € una vez adicionados los costes.

Este inmueble se destina al arrendamiento.

· Inmueble denominado "T..."

El obligado tributario adquiere mediante contrato privado de compraventa de fecha 05/04/2008 y posteriormente, elevado a público mediante escritura pública otorgada el 15/07/2008 por el notario de Manacor D. **Ix...**, bajo número de protocolo ..., un inmueble denominado "T..." por importe total de 390.000 €.

Este inmueble se destina al arrendamiento.

4.- En relación a las reinversiones efectuadas, el actuario que tramitó el expediente las califica como no aptas a los efectos de entender producida la reinversión, principalmente por **dos motivos**:

· **El primero** de ellos se debe a que cada una de las sociedades en las que se adquiere una participación y el obligado tributario están vinculadas, llegando a tal el grado de vinculación que llegan a controlarse unas a otras.

· **El segundo** de los motivos por los que no se acepta la reinversión efectuada es porque dos de las sociedades en las que se reinvierte el beneficio extraordinario obtenido por la venta de la participación que tenía el obligado en la sociedad **DZ SL, (PK SL y AR SL)**, tenían en su patrimonio elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas en un porcentaje superior al 85%.

**Tercero.**

Con fecha 28 de febrero de 2011 (Diligencia nº 15) se extendió diligencia en la que se ponía en conocimiento del obligado tributario la apertura del **trámite de audiencia** y la puesta de manifiesto del expediente, por plazo de diez días hábiles, fijándose asimismo fecha (22 de marzo de 2011) para la firma de las actas correspondientes.

La Entidad no presentó alegación alguna, (Antecedente de Hecho Cuarto del Acto de liquidación).

**Cuarto.-**

En fecha 29 de marzo de 2011, tras aplazarse por la Inspección por motivos sobrevenidos (Diligencia nº 16, de 22 de marzo de 2011) fue incoada **acta** de disconformidad nº **A02-...**, y propuesta de liquidación de carácter definitivo, por IS 2006 y 200,7 conforme a lo antes expuesto .

La entidad presentó 11 de abril de 2011, en el plazo concedido al efecto, escrito de alegaciones frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta, según detalle que consta en Antecedente de Hecho Séptimo del Acto de liquidación, solicitando la anulación de la propuesta de regularización:

. En síntesis, en dicho escrito manifestaba que a largo de las actuaciones inspectoras habían acreditado el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos exigidos por la norma para poder beneficiarse de la aplicación de la **reducción por reinversión de beneficios extraordinarios** y que, todos ellos fueron respetados por la entidad para materializar las inversiones al efecto de aplicarse la mencionada deducción. Manifiestan que ni existe el pretendido grupo de sociedades que defiende la Inspección, ni concurre circunstancia alguna que permita invalidar las inversiones realizadas al efecto de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en adelante DEREBE. La inversión se había realizado correctamente y las entidades destinatarias de esas inversiones realizaban una actividad empresarial. Critica la posición inamovible de la Inspección, que a pesar de las explicaciones coherentes y sólidas aportadas por la representación del obligado durante las actuaciones inspectoras, no ha cambiado su criterio de regularización, lo que ha provocado que las actas se firmaran en disconformidad. Por último, realiza una alegación contra un **aspecto formal de las actuaciones**. Defiende el representante del obligado que hasta este momento no ha podido hacer alegaciones a la actuación inspectora, pues no conocía los motivos por los que se iba a regularizar a su representado, relegando a éste a una posición clara de indefensión<sup>[2]</sup>.

## Quinto.

El Acuerdo de Liquidación de fecha 10 de agosto de 2011 confirma la propuesta inspectora, dictando la correspondiente liquidación, calificada definitiva por IS 2006 y 2007, si bien, se modifican los cálculos del importe de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, admitida y rechazada, (artículo 42.7 "in fine" del TRLIS<sup>[3]</sup>), según detalle que consta en Fundamento de Derecho Quinto y la fecha final ("*día en que se practique la liquidación*") según artículo 191 del RGAT tomada en consideración para liquidación de interés de demora, según detalle que consta en Fundamento de Derecho Séptimo, todo ello conforme a detalle de Fundamentos de derecho que para mejor seguimiento se expresa a continuación:

Fundamento		Páginas
<b>SEGUNDO.-</b>	Cómputo del plazo de duración de las actuaciones.	9-10
<b>TERCERO.-</b>	Cuestiones que plantea el expediente	10
<b>CUARTO.-</b>	Gastos no deducibles fiscalmente para la determinación de la base imponible.	10 a15
<b>QUINTO.-</b>	Cumplimiento de los requisitos necesarios para poder disfrutar de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	15 a 50
<b>SEXTO.-</b>	Contestación a las alegaciones planteadas por el obligado tributario en su escrito presentado el 11/04/2011.	50 a 52
<b>SÉPTIMO.-</b>	Intereses de demora.	52 a 53
<b>OCTAVO.-</b>	Carácter de la liquidación	53

Y resultando lo siguiente:

PERIODO	2006	2007
Fecha inicio del período	01/01/2006	01/05/2006
Fecha fin del período	31/12/2006	30/04/2008
<b>BASE IMPONIBLE declarada</b>	-49.226,39	2.341.342,70
Gastos fiscalmente No deducibles	+1.342,25	+20.594,51
Bases impositivas negativas no procedentes		+1.342,25
<b>BASE IMPONIBLE comprobada</b>	<b>-47.884,14</b>	<b>2.363.279,46</b>
Parte Base Imponible 30%-25%		120.202,41
Parte Base imponible 35%-30		2.243.077,05

Cuota íntegra previa	0,00	702.973,72
Cuota íntegra		702.973,72
Cuota íntegra ajustada positiva	0,00	702.973,72
Deducciones <b>comprobadas</b>	0,00	<b>119.205,89</b>
Cuota líquida positiva	0,00	583.767,83
Retenciones ingresadas y pagos a cuenta	4.236,15	18.817,58
Cuota del ejercicio	-4.236,15	564.950,25
Cuota diferencial	-4.236,15	564.950,25
Líquido a ingresar o dev.	-4.236,15	564.950,25
Autoliquidación	-4.236,15	325.005,04
<b>CUOTA DEL ACTA</b>		<b>239.945,21</b>
<b>Intereses de Demora</b>		<b>34.126,86</b>
<b>Deuda a ingresar / a devolver</b>		<b>274.072,07</b>

Dicho Acuerdo fue notificado a la Entidad mediante Diligencia extendida por agente tributario de fecha 24 de agosto de 2011, previo un intento infructuoso de notificación (por ausencia temporal) el 16 de agosto de 2011, en domicilio fiscal de la Entidad mismo según Diligencias extendidas por agente tributario.

## Sexto.

Apreciada la comisión de infracción tributaria respecto del ejercicio 2006, del artículo 195.1 (determinar o acreditar improcedentemente créditos tributarios a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras), y respecto del ejercicio 2007, del artículo 191.1 (dejar de ingresar) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, se acordó iniciar, en la misma de fecha de formalización del Acta, esto es, el 29 de marzo de 2011, y notificado en la misma fecha, **procedimiento sancionador (A51-...)**, con inclusión de la correspondiente propuesta sancionadora, tramitación abreviada, prevista en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003), presentando la Entidad escrito alegaciones el 11 de abril de 2011 en el que básicamente se alegaba lo siguiente (Antecedente de Hecho Tercero, del Acto de imposición de sanción):

1. Al derivar el presente expediente sancionador del acta de disconformidad incoada para regularizar la tributación del obligado en su impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y segundo período impositivo iniciado en 2007, y haberse también alegado contra dicha acta, se reproducen en este momento las mismas alegaciones presentadas contra el acta.

2. En el peor de los casos, y si procediera la regularización de la tributación del obligado, los motivos por los que se regulariza no son tan claros como la Inspección pretende, por lo que no sería justo iniciar un expediente sancionador por dicha conducta.

3. Asimismo, no duda en manifestar que la entidad había declarado correctamente todas y cada una de las operaciones, ha justificado las inversiones que le permitían acceder a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, ha facilitado el trabajo de la Inspección aportando cuanta justificación se le había requerido, y había adoptado sus decisiones amparándose en la normativa vigente.

4. Por último y en base a lo alegado en el punto 3 anterior, entiende que en el caso de que su conducta pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, no sería responsable, por encontrarse amparado por un supuesto de irresponsabilidad administrativa, al entender que en su actuación había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En fecha 6 de septiembre de 2011, y desestimadas tales alegaciones, se dictó Acuerdo resolviendo el expediente sancionador confirmando la propuesta sancionadora, resultando lo siguiente:

<b>REGIMEN SANCIONADOR LEY 58/2003</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>ARTICULO APLICABLE</b>	Art. 195	Art. 191
<b>BASE SANCIÓN</b>	1.342,25	239.945,21

CALIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN	Grave	leve
PORCENTAJE SANCION	15%	50%.
IMPORTE DE LA SANCION	201,34	119.972,60
DEDUCCIÓN SANCIÓN DEL ARTÍCULO 195.3 de la LGT		(201,34)
SANCIÓN EFECTIVA		119.771,26
Sanción a ingresar		119.771,26

Dicho Acuerdo sancionador fue notificado a la Entidad mediante diligencia extendida por agente tributario de fecha 12 de septiembre de 2011.

### Séptimo.-

Notificados dichos Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción por IS 2006 y 2007 fueron promovidas en fecha 20 de septiembre de 2011, frente a los mismos, sendas reclamaciones económica administrativa (nºs 07/01549/2011 y 07/01552/2011) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, considerando los citados acuerdos *“no ajustados a Derecho y lesivos a los intereses del contribuyente”*, y, previa puesta de manifiesto del expediente, y acumulación de las reclamaciones, se presentó escrito de alegaciones en fecha 3 de noviembre de 2011 según siguiente detalle que consta en Antecedente de Hecho Tercero de la Resolución del TEAR, y en el que concluye solicitando *“deje sin efecto los Acuerdos impugnados”*.

Si bien, según especifica el Fundamento de Derecho Primero *“La cuestión que en ellas se plantea se concreta en determinar si la liquidación y el acuerdo sancionador impugnados dictadas son o no acordes a Derecho, circunscribiéndose la controversia a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pues sobre los gastos considerados por la Inspección como fiscalmente no deducibles por no vincularse a la actividad sino ser destinados a la satisfacción de necesidades privadas, nada se alega”*.

### Octavo.-

Con fecha 4 de septiembre de 2014, tras un intento infructuoso en fecha 8 de agosto de 2014<sup>[4]</sup> según consta en el expediente, se notificó a la Entidad la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears, de fecha 31 de julio de 2014, relativa a los expedientes nºs. 07/1549/11 y 07/1552/11, que resuelve de forma acumulada liquidación y sanción por IS 2006 y 2007 y por la que acuerda **“DESESTIMAR las reclamaciones 1549/11 y 1552/11, confirmando los actos de liquidación y sanción impugnados”**.

### Noveno.

Con fecha 3 de octubre de 2014 fue promovido por la Entidad ante este Tribunal Económico Administrativo Central recurso de alzada, formulando la Entidad alegaciones idénticas a las ya esgrimidas en primera instancia respecto de la única cuestión de fondo planteada (Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios) referida a IS 2007, así como respecto de la sanción impuesta por tal motivo (IS 2007), solicitando *“deje sin efecto los Acuerdos impugnados.”*

PRIMERA	NO PERTENENCIA AL MISMO GRUPO MERCANTIL DE ACUERDO CON EL ART. 42 DEL CODIGO DE COMERCIO. VIGENTE AL INICIO DEL PERIODO IMPOSITIVO - 01/05/2007-	Página 10-21
SEGUNDA	LAS MERCANTILES PK. S. L. Y AR. S.L .. NO TIENEN POR OBJETO SOCIAL LA GESTIÓN DE UN PATRIMONIO MOBILIARIO O INMOBILIARIO".	Página 21-26
TERCERA	POSIBILIDAD DE MATERIALIZACIÓN INDIRECTA DE LA REINVERSIÓN	Página 26-32

ACUERDO SANCIONADOR		
PRIMERA	CONCURRENCIA DE UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA QUE EXCLUYE LA HIPOTETICA CULPABILIDAD	Página 33-45
SEGUNDA	AUSENCIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE LA CULPABILIDAD y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA	Página 45-62

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el interesado solicita la nulidad de la Resolución dictada por el TEAR de Illes Balears, de fecha 31 de julio de 2014, y de los actos de liquidación y de imposición de sanción por IS 2006 y 2007 de los que trae causa, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las siguientes:

- 1) Dedución por reinversión de beneficios extraordinarios. Elementos aptos para la reinversión. Reinversión en acciones de otra sociedad del mismo Grupo Mercantil. Dirección única. Reinversión de “forma indirecta”
- 2) Sanción: Elemento subjetivo.

### Segundo.-

En primer lugar ha de señalarse que se refieren las alegaciones planteadas por el interesado a la misma cuestión de fondo, relativa esta únicamente a uno de los ajustes cuya procedencia fue negada por la inspección en el periodo de 2007 referida a la “*deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*” y a la sanción impuesta por este motivo en IS 2007, y por las mismas razones ya formuladas ante el TEAR de Illes Balears resueltas por éste en sentido desestimatorio según conclusión antes transcrita.

Siendo preciso señalar al respecto que se ha limitado el recurrente a transcribir aquellas alegaciones planteadas y a manifestar su discrepancia tanto con el Acuerdo de liquidación por IS 2007 como con la Resolución citada, si bien la misma (su discrepancia) no se sustenta en razonamiento jurídico alguno.

Si bien, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella Resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos que por el Tribunal de instancia se hace en la Resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, tal y como acabamos de indicar, ése no ha sido el actuar del interesado en el presente caso en el que el recurrente, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la Resolución impugnada, se limita en esta alzada a reproducir el que fuera el escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar “*todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente*” pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991), señala:

“Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal “ad quem” la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)».”

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal en numerosísimas Resoluciones.

En esta tesitura no podemos más que atender las presentes alegaciones reiterándonos en las argumentaciones de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears impugnada, argumentaciones que son en todo compartidas por este TEAC.

### Tercero.

En los términos expuestos procede en primer lugar analizar la cuestión de fondo planteada por la Entidad referida esta a la procedencia de admitir como sostiene la Entidad, o no, como regularizó la Inspección y confirmó el TEAR, a efectos de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la adquisición efectuada por **GX SL** de acciones de las Entidades **AR SL**, **BL SL**, y **PK SL**, por ser sociedades pertenecientes al mismo Grupo Mercantil, conforme a lo señalado en los artículos 42.5 y 16 .3 del TRLIS, por tratarse de sociedades que constituyen **una unidad de decisión** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Y respecto de esta cuestión es criterio de este Tribunal, criterio que no combate el interesado sino que, a tenor de sus alegaciones, parece partir de él, el expresado en las resoluciones (05-03-2015) y <sup>[5]</sup> (07-05-2015) las cuales se pronuncian al respecto señalando:

La reclamante considera que este artículo (art. 42.5 red. Ley 35/2006) no excluye como elementos aptos para la reinversión la suscripción de acciones de una nueva compañía, pues considera que no es una adquisición en los términos establecidos en el artículo 42 del TRLIS. Entiende que lo que prohíbe la norma es la adquisición a un tercero de acciones de una entidad del grupo.

No está de acuerdo este Tribunal con la presente alegación. La nueva redacción del artículo 42 del TRLIS aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1-1-07 incluye una modificación sin duda innovadora, como es la restricción, como elementos aptos para la reinversión, de aquellos que sean adquiridos a entidades del mismo grupo. Entiende este Tribunal que la adquisición de acciones de una entidad del mismo grupo se puede instrumentar, evidentemente, a través de la suscripción de las acciones emitidas en su constitución o en una ampliación de capital. Por tanto, a juicio de este Tribunal, la suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo no se considera apta para poder aplicar la deducción del artículo 42 TRLIS.

Así las cosas la cuestión objeto de controversia se entra en la existencia o no “Grupo” en el caso que nos ocupa.

El acto de liquidación, en su Fundamento de Derecho Quinto.- “Cumplimiento de los requisitos necesarios para poder disfrutar de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios”, motiva de forma extensa (páginas 15 a 50) y cuyo contenido se da por reproducido para evitar reiteraciones innecesarias, por lo que aquí interesa, la normativa aplicable, no cuestionada en modo alguno por la Entidad, analizando la regulación existente hasta

31/12/2006 y las modificaciones llevadas a efecto por la Ley 35/2006, y los hechos probados (la composición del accionariado, administradores y apoderados, domicilio social, patrón de constitución de las Entidades y ampliación de capital mediante la compensación de créditos que **GX SL** tenía frente a las sociedades **AR SL**, **BL** y **PK SL** cuyo capital se ampliaba) determinantes de la existencia «grupo de sociedades», por tratarse de varias entidades que constituyen una unidad de decisión según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio según interpretación de ese contenida en dos consultas del ICAC, Consulta nº 1 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, BOICAC, Nº 62, junio de 2005, y la número 1, del BOICAC Nº 64, diciembre de 2005.

El TEAR por su parte, en la Resolución recurrida en alzada, reproduce en su Fundamento de Derecho Segundo la normativa aplicable, dedicando el Fundamento de Derecho Tercero a analizar los datos fácticos, concluyendo igualmente en la existencia de un grupo de sociedades por construir unidad de decisión al hallarse bajo dirección única en los términos del artículo 42.2 del Código de Comercio, señalando:

SEGUNDO.- De la normativa reguladora de dicha deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, transcrita por la Inspección y la reclamante en sus escritos de forma exhaustiva, debe destacarse que el artículo 42.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción aplicable al caso, precisa que tal reinversión no podrá realizarse *"mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias."*

A su vez el artículo 16 del TRLIS, regulador de las operaciones entre entidades vinculadas, establece en su apartado 3, en redacción dada por Ley 36/2006 vigente hasta 31/12/07 (cuando se modificó por Ley 16/2007), que *"existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."*

Por su parte el artículo 42 del Código de Comercio tenía, también hasta el 31/12/07 y antes de su modificación por Ley 16/2007 (esta última en vigor a partir de 1/01/08), la siguiente redacción, dada igualmente por la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social:

*"1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. En aquellos grupos en que no pueda identificarse una sociedad dominante, esta obligación recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación.*

*Existe un grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

*A estos efectos, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes, o aquéllos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.*

2. Se presumirá igualmente que existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo **dirección única**. En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta."

Por tanto junto al concepto de grupo "vertical o de subordinación", sustentado en la existencia de una sociedad necesariamente dominante que ejerce su control sobre otra u otras, la Ley incluye el concepto del llamado grupo "horizontal o de coordinación", ajeno a la idea del control y caracterizado por existir una "unidad de decisión" en dos o más sociedades, sin que necesariamente haya dominio por parte de ninguna de ellas sobre otras. Siendo dicha "unidad de decisión" a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para apreciar la existencia de "grupo" una situación fáctica, donde no es necesaria la existencia de una sociedad dominante en sentido estricto articulada técnicamente a través de la participación en el capital de las sociedades dependientes, y que habrá de ser apreciada en cada caso en función de la existencia de una "dirección única".

**TERCERO.-** En el presente caso se advierte que **GX SL** tenía como **administrador único y socio titular de su mayoría** del capital social a D. **Gx...**, ostentando en dicha sociedad también **amplios poderes de representación** D. **Ex...** (poder concedido el 31/07/1998) y D. **Tx...**, hijo de D. **Gx...** (poder concedido el 4/09/07). A su vez D. **Gx...** tenía la mayoría del capital social de **G & E SL**, quien tenía como administradores solidarios al propio D. **Gx...** y D. **Ex...** .

Por su parte **PK SL**, se constituyó el 16/06/06 con un capital social de 3.060 € (612 participaciones), del que **G & E SL** suscribió 611, siendo designado administrador único D. **Ex...** . El 24/07/07 **G & E SL** transmitió a **GX SL** 306 participaciones y a Da **Cx...** 305 participaciones, pasando ambas personas a ser titular cada una del 50% del capital social, pero siguiendo siendo D. **Ex...** administrador único, cargo que ostentó hasta el 9/03/10, cuando pasó a ocupar el cargo D. **Gx...** . Tras la ampliación de capital de 27/12/07, **GX SL** y Da **Cx...** mantenían cada uno el 50% del capital.

A su vez **BL SL** se constituyó el 8/11/04 con un capital social de 3.060 € (612 participaciones), del que **G & E SL** suscribió 611, siendo designado administrador único D. **Ex...**, si bien 7 días después, mediante Junta General y Universal de socios celebrada el 15/11/04, se nombró administrador único a D. **Tx...** (hijo de D. **Gx...**), que pasó a ostentar también la mayoría del capital social tras renuncia de los socios al ejercicio de su derecho de suscripción preferente y realizar una aportación no dineraria. Tras la ampliación de capital de 27/12/07, D. **Tx...** pasó a ostentar el 13,09% del capital social, y **GX SL** el 85,57%.

Por su parte **AR SL** se constituyó el 19/07/05 con un capital social de 3.060 € (612 participaciones), siendo sus socios fundadores **G & E SL** (611 participaciones), y D. **Gx...** (1 participación). Como administrador único fue designado D. **Gx...** .

Respecto de esta sociedad, es cierto que consta en el expediente una escritura de 22/12/06 mediante la cual los socios fundadores vendieron sus participaciones a **V SL** y **WH SL**, operación que no menciona la Inspección, pero no es menos cierto que tras dicha transmisión D. **Gx...** permaneció en su cargo de administrador único de la sociedad, cargo que no abandonó hasta la liquidación de ésta, tal y como resulta de nota registral publicada en la página ... del Boletín Oficial del Registro Mercantil nº ... de ./../13, donde como inscripción ... literalmente consta "*Ceses/Dimisiones. Liquidador: Gx... . Adm. Unico: Gx... . Nombramientos. Liquidador: Gx... . Disolución. Voluntaria*".

A ello se añade que todas las sociedades tenían **el mismo domicilio social**, sito en la Calle E... de ... .

Pues bien, partiendo de que tal y como indica la Audiencia Nacional en Sentencias de 27/11/08 (rec. 358/2005) y 15/10/09 (rec. 190/2006), "el concepto de poder de decisión no está inequívocamente definido", en el presente supuesto es clara la existencia de una "dirección única" o "unidad de decisión", que parte de **GX SL** y más en concreto de la persona física administradora única de la sociedad y socio titular de la mayoría de su capital social, D. **Gx...**, que también ostentaba la mayoría del capital social de **G & E SL**, por lo que tenía poder de decisión sobre ésta, siendo designados en ella como administradores solidarios el propio D. **Gx...** y D. **Ex...** .

A su vez, D. **Ex...** era administrador único de **PK SL**, de la cual **G & E SL** era inicialmente socio mayoritario, pasando el 24/07/07 a serlo **GX SL** del 50%, pero manteniendo D. **Ex...** el cargo de administrador único. El hecho de que el 9/03/10 pasara a ocupar el cargo de administrador D. **Gx...** revela que pese a ser **GX SL** titular solo del

50% a partir del 24/07/07, el control seguía estando en manos de D. Gx... . Por tanto en PK SL la unidad de decisión a cargo de D. Gx... se mantuvo a través de G & E SL y en particular de D. Ex..., administrador único de PK SL y solidario de G & E SL conjuntamente con D. Gx... .

Similar situación se da en BL SL, donde también fue inicialmente administrador único D. Ex... y G & E SL socio mayoritario, si bien dichos cargos pasaron inmediatamente después a D. Tx... (hijo de D. Gx...). La existencia de un poder de decisión efectivo de D. Gx... viene acreditada no solo por la intervención inicial primero de G & E SL y luego de su hijo D. Tx..., sino por el hecho de que tras la ampliación de capital de 27/12/07 GX SL pasó a ostentar el 85,57% del capital. Por tanto en BL SL, la unidad de decisión a cargo de D. Gx... se mantuvo primero a través de G & E SL y de D. Ex..., y luego a través de su hijo D. Tx... .

Por su parte AR SL se constituyó el 19/07/05 con G & E SL como socio mayoritario y D. Gx... como administrador único, cargo que éste mantuvo en todo momento, aun cuando el capital pasase a pertenecer a finales de 2006 a las sociedades V SL y WH.

Lo anterior pone de relieve que era la persona física que controlaba la mayoría social de la reclamante y ostentaba en ella el cargo de administrador único (D. Gx...), la que a través de G & E SL y de los administradores solidarios de ésta (bien D. Ex... o bien el propio D. Gx...), o bien a través primero de dicha sociedad y luego de su hijo D. Tx..., o bien a través de él mismo, regía las tres sociedades en que tuvieron lugar las operaciones de ampliación de capital donde se pretendió materializar la reinversión, por lo que nos encontramos ante un supuesto de "grupo" de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio en la redacción aplicable al caso, al existir "unidad de decisión", bien a través de una sociedad controlada que participaba mayoritariamente en ellas (G & E SL), de la existencia de administradores comunes (D. Ex... o el propio D. Gx...), de la interposición de su propio hijo (D. Tx...), o de la conjunción de algunas de dichas circunstancias.

A juicio de esta sede, la "unidad" de decisión de todas las sociedades va paralela a la "unidad" de domicilio, siendo esta última circunstancia una prueba más indicativa de aquélla, pues tal y como indica la Inspección en la página 38 de su acuerdo de liquidación "Todas las sociedades (GX SL, G & E SL, AR SL, BL Y PK SL) tienen su domicilio fiscal, desde el momento de su constitución, en la Calle E... . Según figura en la placa colocada en el portal de la mencionada finca, en ese domicilio se encuentra la asesoría/consultoría Q integrada por: PLANTA ... Y ... : G y E SL. Gx... Economista, Ex... Economista, Fx... Economista, Lx... Economista, Rx... Economista".

La Inspección también señala, a renglón seguido, otras circunstancias indicativas de la existencia de una "unidad de decisión", indicando que "Las sociedades en las que se reinvierte el importe obtenido por el obligado por la transmisión de su participación en DZ SL, que son las sociedades BL, AR SL y PK, tienen el mismo patrón de constitución ... Estas tres sociedades se constituyen cada una de ellas por el orden en el que acabamos de citarlas anteriormente, en los años 2004, 2005 Y 2006. Las tres se constituyen con un capital social de 3.060 euros repartido en 612 participaciones de 5 € de Valor Nominal y en su constitución siempre interviene como uno de los socios fundadores, la sociedad G & E SL que de las 612 acciones emitidas suscribe 611, y uno de los dos administradores solidarios de dicha sociedad, o bien D. Ex... o D. Gx..., quién suscribe la participación restante. D. Gx... era el socio mayoritario tanto de G & E SL, de la que poseía el 58%, como de la sociedad GX SL. Por ello, es perfectamente defendible la postura de que si bien el administrador de derecho, el que aparece en las distintas escrituras otorgadas por la sociedad, es O. Ex..., el administrador de hecho era O. Gx... . Un claro ejemplo de ello, es la situación ocurrida en la sociedad PK SL en la que en su constitución fueron socios fundadores, la sociedad G & E SL (611 participaciones) y O. Ex... (1 participación), nombrándose administrador único en el momento de su constitución, a éste último. El 24/07/2007, se transmiten la totalidad de las participaciones de la sociedad, tanto por parte de G & E SL como por parte de O. Ex... a la sociedad GX SL y a Oña. Cx... Posteriormente, el 31/12/2007, se realizó una ampliación de capital mediante la suscripción de las participaciones creadas por los socios que existían en ese momento, GX SL y Oña. Cx..., mediante la compensación de unos créditos que tenían frente a la sociedad.

A pesar de ello, D. Ex... siguió en su puesto de administrador único de la sociedad PK SL hasta el 09 de marzo de 2010, fecha en la que cesa y se nombra administrador único de la sociedad a O. Gx... . Si no existiese esa unidad de decisión que defendemos, sería extraño que una persona ajena a una sociedad familiar, siguiese desempeñando el cargo de administrador único durante tanto período de tiempo con posterioridad a su salida del capital social. Otro aspecto a destacar que nos parece importante, es el hecho de que en todas las ampliaciones de capital realizadas por el obligado tributario, salvo la realizada el 15/02/2008 en la sociedad BL SL por importe de 900.000 €, no se hubiese materializado la ampliación de capital en nuevos desembolsos dinerarios por parte del obligado sino que éstas se realizaron mediante la compensación de créditos que éste tenía frente a las sociedades

cuyo capital se ampliaba. Desde luego, en la situación en la que se encontraban de vinculación las sociedades cuyo capital se ampliaba y el obligado tributario, esta operación era ventajosa para todos. Para la sociedad cuyo capital se ampliaba, dejaba de tener un pasivo en su contabilidad sin tener que desembolsar su importe para cancelarlo, ampliando sus fondos propios y emitiendo nuevas acciones que eran suscritas por el obligado tributario, titular del crédito. Éste último reinvertía parte del importe obtenido en la transmisión de su participación en la sociedad DZ SL, sin tener que hacer ningún desembolso adicional sino compensando dichos créditos que tenía frente a la sociedad cuyo capital se ampliaba y acogiéndose, por el importe reinvertido, a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Entendemos que sin una única unidad de decisión GX SL nunca hubiera realizado los préstamos que posteriormente se capitalizan en el seno de la sociedad prestataria, a los efectos de entender efectuada la reinversión de beneficios extraordinarios. Evidentemente como hemos detallado anteriormente, las sociedades BL, AR y PK, se constituyeron respectivamente en los años 2004, 2005 Y 2006. Ninguna de ellas desde su constitución había obtenido resultados positivos en su actividad. De no existir una única unidad de decisión, económicamente no sería viable realizar préstamos a estas sociedades en cuantías tan sustanciosas".

En tal sentido, sobre la presencia en dichas sociedades de administradores comunes a los de G & E SL o con la presencia en una de ellas del hijo de D. Gx... como administrador único y titular de la mayoría del capital social en el momento en que se adoptó la decisión de ampliar su capital social, (aspectos que la reclamante considera no indicativos de la existencia de "grupo"), cabe traer a colación lo dicho por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en distintas resoluciones:

Así, en el Boletín Oficial del ICAC nº 62 de junio de 2005 ya se indicó, al hilo de la redacción dada al artículo 42 del Código de Comercio por la Ley 62/2003 que introdujo los conceptos de "unidad de decisión" y "dirección única", que "La cuestión planteada en la consulta se refiere a si debe considerarse grupo, a efectos de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, a un conjunto de empresas con el/los mismos accionistas personas físicas, aún no perteneciendo éstas a su órgano de administración. Así como a un conjunto de sociedades con el mismo administrador, o la mayoría de los administradores comunes. Estos supuestos efectivamente se corresponden con las nuevas situaciones en las que debe presumirse que existe grupo, sobre la base de la unidad económica y de decisión que pueden constituir el conjunto de empresas afectadas por las relaciones jurídicas descritas. En particular, el supuesto de hecho relativo a los administradores comunes suscitado por el consultante, y que desencadena la presunción legal, salvo prueba en contrario, ya se denuncia de forma expresa en el apartado 2 del artículo 42. El otro caso planteado en la consulta, también quedaría comprendido en el citado apartado 2, sin necesidad de que exista participación de una sociedad en otra. En concreto, cuando varias sociedades que estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, actúen sistemáticamente en concierto." Esta resolución se cita por la Inspección en la página 40 del acuerdo de liquidación.

El ICAC ratifica su postura y la extiende a los casos donde formalmente controlen las sociedades personas ligadas por vínculos familiares de parentesco, indicando en la consulta nº 1 publicada en su Boletín Oficial nº 83 de septiembre de 2010 que " ... la condición de familiares próximos de las personas físicas que participan mayoritariamente en las tres sociedades y la presencia de los mismos administradores en sus órganos de dirección, debería llevar a presumir la existencia de actuación conjunta". Y finalmente precisa en un informe de 16/01/2013 que " ... las sociedades integradas en lo que podríamos denominar un grupo "familiar", como regla general, constituyen grupos sometidos a la misma unidad de decisión, que pueden reconocerse a la vista de la coincidencia de las personas que componen los órganos de administración de las empresas, y de las propias relaciones económicas cruzadas que la unidad de decisión teje entre las sociedades titulares de los activos y pasivos que "administran" directa o indirectamente las personas que la conforman".

Asimismo, cabe transcribir lo señalado en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007 de 16 de noviembre. Aunque dicha norma por su fecha de promulgación no resulta aplicable al caso, su tenor resulta esclarecedor a los efectos que nos ocupan, y en él se establece lo siguiente:

"Artículo 83. *Partes vinculadas.*

1. A efectos de la presentación de las cuentas anuales consolidadas, una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra, sin que se trate de sociedades o entidades que formen parte del perímetro de la consolidación.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

(...)

b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la sociedad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre ésta una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

(...)

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante de los administradores de la sociedad dominante. cuando el mismo sea persona jurídica.

(...)

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en. o ser influidos por. esa persona en sus decisiones relacionadas con el grupo. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad. "

Asimismo, la Audiencia Nacional en las ya citadas Sentencias de 27/11/08 (rec. 358/2005) y 15/10/09 (rec. 190/2006) no solo indicó que "El concepto de poder de decisión no está inequívocamente definido", sino que añadió que puede entenderse como un supuesto en que existe tal poder de decisión "el disponer de administrador o administradores comunes, ... pues implica la capacidad de poder evitar la aprobación de las decisiones que no convengan a la otra sociedad y, asimismo, la capacidad de poder imponer las decisiones que convengan, siendo ello una de las manifestaciones del poder de decisión". En igual sentido el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en Sentencia nº 516/2002 de 4/12/02 también indicó que el concepto "poder de decisión" es susceptible de interpretación y que "uno de los supuestos en los que se ha entendido que concurre tal circunstancia se encuentra en la existencia de administradores comunes".

Finalmente, recientes sentencias inciden en la misma línea, y así el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía-Sevilla en Sentencia nº 13/2014 de 9/01/14 (recurso 419/2012) ha señalado que el concepto de "grupo" dado al artículo 42 del Código de Comercio por la Ley 62/2003 y ligado a que "varias sociedades constituyan una unidad de decisión" o se hallen bajo dirección única, no solo incluye los grupos "de tipo vertical o de subordinación, sustentados en la existencia de control" sino asimismo por los de tipo horizontal o de coordinación, ajenos a aquella idea de control jerárquico", que incluye los supuestos de coincidencia en los órganos de administración de varias sociedades de la misma persona, o sea los supuestos de administradores comunes, pues la unidad en la dirección o administración supone también la unidad de decisión. En similar sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León-Burgos en Sentencia nº 41/2014 de 24/02/14 (rec. 119/2013), según la cual la coincidencia o parentesco entre los miembros de los consejos de administración de diversas entidades y la existencia de vinculaciones económicas entre ellas evidencian una "dirección única" y por tanto una "unidad de decisión" a efectos de la consideración del grupo en el artículo 42.2 del código de Comercio.

La reclamante aduce finalmente que aunque se admitiera la existencia de dicha "unidad de decisión" y "grupo", habría que atender a las inversiones materialmente realizadas tras las ampliaciones de capital por las sociedades del grupo, invocando para ello la consulta de la Dirección General de Tributos V2152-08 de 18/11/2008. Sin embargo esta consulta señala que "La regla general en la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es que la reinversión se realice por la propia entidad que obtiene el beneficio extraordinario", admitiendo solo dos excepciones: una, que "en el caso del régimen de consolidación fiscal regulado

en el capítulo VII del título VII del TRUS, se establece, de acuerdo con su artículo 75.1, que puede "efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal, y otra "la de aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente económicas, que se hace necesario la interposición de otra sociedad para realizar las inversiones". Estas excepciones, que la Dirección General de Tributos admite también en consulta V2168-08 de 19/11/2008, no concurren en el presente caso, pues no estamos ante un supuesto de "consolidación fiscal", y aunque la reclamante invoca la segunda de esas excepciones, en ningún momento ha evidenciado que por razones puramente económicas fuese necesaria la interposición de las otras sociedades del grupo para materializar las inversiones.

Resultando por ello aplicable el criterio contenido en la consulta coetánea V2166-08 de 19/11/2008, según la cual "la mera suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo, ... no se considera reinversión a efectos del artículo 42 del TRIS".

Por consiguiente procede confirmar la liquidación impugnada, al concurrir el primero de los incumplimientos apreciados por la Inspección, lo que hace innecesario el examen del segundo, supeditado necesariamente a la no hubiera existido el primero.

Niega el alegante en contra de lo sostenido por la Inspección y el TEAR, y por las mismas razones, que las Entidades G & E SL, GX SL, AR SL, BL SL y PK SL, constituyan en los términos del artículo 42.2 del Código de Comercio, redacción, dada por Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, un grupo de Sociedades grupo "horizontal o de coordinación" por existir unidad decisión derivada ésta de hallarse bajo dirección única .

Como bien Señala el TEAR se trata de" una situación fáctica, donde no es necesaria la existencia de una sociedad dominante en sentido estricto articulada técnicamente a través de la participación en el capital de las sociedades dependientes, y que habrá de ser apreciada en cada caso".

Es de destacar, en primer lugar, que el citado artículo 42.2 del Código de Comercio, redacción dada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece a tal efecto una presunción: "Se presumirá igualmente que existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única", señalándose que "En particular" ello concurrirá "cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de /a sociedad dominante o de otra dominada por ésta", sin que ello impida, en contra de lo aducido por la Entidad<sup>[6]</sup>, como en el caso presente acontece, que la prueba de la existencia grupo "horizontal o de coordinación" se sustente no sólo en esa presunción, claramente concurrente en el caso que nos ocupa, sino y además en otras (artículo 108 "Presunciones en materia tributaria" LGT/2003) tales como la existencia de idéntico e invariable domicilio social de las Entidades, incluso llevados a efectos los cambios accionariales de las mismas, ("una prueba más indicativa de aquélla" en palabras del TEAR). Sin perjuicio de lo anterior, lo que a juicio de este Tribunal es destacable, son precisamente, las decisiones de canalizar desde la Entidad GX SL, entidad esta que había obtenido el beneficio extraordinario, fondos (créditos) a las Sociedades BL SL, AR SL y PK SL en fechas anteriores a la toma de su participación por GX SL, créditos destinados a la adquisición de ciertos elementos, créditos, líquidos y exigibles según consta en las correspondientes escrituras y en el "Informe especial sobre capitalización de créditos previstos en el Artículo 74.2º de la Ley de Sociedades de responsabilidad limitada 2/1995 de 23 de marzo", que acompaña a la mismas, y b) y de la correspondiente capitalización de tales créditos, al no disponer las Sociedades BL SL, ARSL y PK SL "de liquidez en efectivo para hacer frente a dichos créditos, y haberse llegado a un acuerdo con los acreedores en el sentido de que estos suscribirán una ampliación de capital que compensará los indicados créditos, renunciando los accionistas a su derecho preferente"<sup>[7]</sup>.

BL SL, Escritura de ampliación nº ..., de fecha 27 de diciembre de 2007, sociedad esta que recibe tales aportaciones de GX SL desde 5 de julio de 2007, y en la que previa renuncia de los socios a esa fecha, esto es G & E SL, D. Ex... y D. Tx... (socio mayoritario y administrador único), la Entidad GX SL adquiere un porcentaje mayoritario de 85,57%.

AR SL, Escritura de ampliación nº ..., de fecha 24 de septiembre de 2007, sociedad esta que recibe tales aportaciones de GX SL desde el 12 de enero de 2007, fecha esta en que ha tenido ya lugar la reciente transmisión (22 Diciembre de 2006) de particiones en aquella por G & E SL y D. Gx... a los nuevos socios V SL y WH SL, como posteriormente se detallará y que comparten ambas el mismo Administrador: D. Gx... .

y PK SL, Escritura de ampliación nº ..., de fecha 31 de diciembre de 2007, sociedad esta que recibe tales aportaciones de GX SL desde 18 de julio de 2007, momento en que aquella esta participada al 99,83% por G &

E SL, transmitiendo ésta a aquélla su participación al 50% en fecha posterior: 24 de julio de 2007 - Escritura ..., y destinándose los fondos a la adquisición los terrenos en 25 de julio de 2007 -Escritura ..., capitalizándose a posteriori aquellos fondos.

Señala la Inspección en este caso que: "En la adquisición de ese 50% del capital social de la sociedad PK SL, GX SL no utilizó el importe de la venta obtenida con la transmisión de su participación en DZ SL.,” lo cual resulta de la clara existencia de Grupo entre las Sociedades G & E SL (transmitente) y GX SL (adquirente ).

Por lo que al domicilio se refiere aduce el alegante (página 20):

La afirmación, improcedente a nuestro entender, de asociar la unidad de decisión de todas las sociedades a la unidad de domicilio, además de no tener apoyo legal alguno responde al hecho de que G y E S.L. , domiciliada en C/ E..., tenía por objeto social la prestación de servicios de asesoramiento legal, jurídico y tributario.

Era una práctica habitual de este tipo de despachos tener constituidas y registradas varias sociedades, de forma que ante la petición de un cliente, que se disponía iniciar un nuevo negocio o actividad, como por ejemplo la actividad de promoción inmobiliaria, en lugar de constituir una nueva sociedad bastase con acudir al notario al objeto de documentar la transmisión de participaciones, cambio de objeto social, administrador, domicilio e inscribir dichos cambios en el Registro Mercantil.

De esta forma el cliente se encontraba con una sociedad inscrita en el Registro Mercantil y podía inmediatamente empezar a desarrollar la nueva actividad. Se evitaban de esta forma de proceder todos los trámites, - petición de nombre al Registro Mercantil Central, depósito del capital inicial en el banco, Notario, Registro, etc.-, que eran imprescindibles para la constitución de sociedades y evitar fundamentalmente el tiempo que los mismos implicaban en aquellos años, 2005, 2006 y 2007.

Ahora que existe la posibilidad de constituir las denominadas sociedad "expres" sin apenas trámites por lo que aquella práctica, tener sociedades ya constituidas, ha dejado de ser habitual en los despachos jurídicos.

Por este motivo existe el mismo patrón de constitución de las sociedades, además no se solía cambiar el domicilio social por petición del cliente que prefería mantenerlo en el que estaba domiciliado el despacho que llevaba sus temas jurídicos y fiscales.

Lógicamente hasta el momento de la entrada en el capital de los nuevos socios estas sociedades constituidas por el despacho permanecían inactivas, no había por tanto ni ingresos ni gastos de explotación.

Los nuevos socios las reactivaban y los ingresos y gastos de explotación se generaban cuando comenzaba la actividad económica y si la actividad a desarrollar era la de promoción inmobiliaria lógicamente no había ingresos de explotación generalmente hasta que la promoción finalizaba y comenzaba la transmisión de los inmuebles o solares resultantes de la misma.

Página 39: (PRIMERA.- CONCURRENCIA DE UNA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA QUE EXCLUYE LA HIPOTETICA CULPABILIDAD. Primera cuestión litigiosa que sirve de objeto a la regularización impugnada: el concepto de grupo mercantil

- Por último, piénsese en la disparatada situación que se daría en los socios mayoritarios de AR SL: dichos socios acometen un negocio inmobiliario y para ello utilizan una sociedad limitada que le proporciona la sociedad que le presta los servicios de asesoramiento fiscal (G & E SL), siendo dicha sociedad inactiva desde su constitución -práctica esta habitual en la mayoría de despachos jurídicos, los cuales tienen una serie de sociedades preconstituidas a disposición de los clientes que no puedan o no quieran demorar el inicio de la actividad como consecuencia de lo engorroso que por aquel entonces resultaba la constitución de una sociedad limitada-; a continuación, dan entrada, con una participación del 25 por ciento, a su asesor fiscal, el cual acomete su inversión a través de una sociedad holding de su titularidad, y se decide nombrarlo administrador, en base a sus conocimientos jurídico-económicos, y, de buenas a primeras, según el criterio de la Inspección, pasa a formar un grupo con la sociedad holding de uno de sus socios, no sobrepasando este una participación del veinticinco por ciento del capital.

De un lado debe señalarse que lo alegado por la Entidad no queda respaldado por documento alguno y, de otro que, de ser ello cierto, lo único que se deduciría es que el cliente de G & E SL era precisamente, y además de otros, la Entidad GX SL (en palabras del alegante sociedad holding de la titularidad de D Gx.. D. Gx..., asesor fiscal).

Y que, en definitiva, en el citado domicilio, que lo es de ambas y de las demás Entidades, existía y no se niega el domicilio social de las Entidades ("lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección"<sup>(8)</sup>), "porque el despacho que llevaba sus temas jurídicos y fiscales...", y "se decide nombrar administrador" a D. Gx... "en base a sus conocimientos jurídico-económicos", lo que a juicio de este Tribunal no hace sino reforzar la conclusión de la dirección única a la que estaban sometidas las Entidades.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en reciente Sentencia de fecha 26 de abril de 2016 N° recurso 408/2014, ha señalado:

De lo expuesto se infiere que lo decisivo para determinar la existencia de un grupo de sociedades a los efectos que nos ocupan es que en las sociedades exista unidad de decisión, que concurre cuando se da alguna de las situaciones contempladas en el apartado 1 del reiterado art. 42 CC o cuando las sociedades se hallen bajo dirección única (apartado 2). Y en este sentido, las sentencias de esta Sección de 4 y 11 de noviembre de 2015, dictadas en los recursos números 897/2013 y 724/2013, han declarado que "la unidad de dirección implica una unidad de política empresarial para todas las entidades integradas en el grupo, aunque puedan cada una de las entidades agrupadas, en el marco de la libertad de gestión que cada sociedad posea, tener independencia a la hora de adoptar determinadas decisiones. La formación de la política común del grupo puede realizarse de una manera centralizada desde la sociedad dominante o estar abierta a una la cooperación entre todos los integrantes del grupo o a una cierta competencia en la ejecución de las líneas generales de la dirección única. El control no tiene por qué ser efectivo sino que puede ser potencial, y no tiene por qué ser directo pudiendo ser indirecto".

Y en el presente caso, en los términos expuestos tanto en el Acto de liquidación como en la Resolución del TEAR, queda acreditado que las Entidades G & E SL, GX SL, AR SL, BL Y PK SL constituían, en los términos del artículo 42.2 del Código de Comercio, un grupo de Sociedades, un grupo "horizontal o de coordinación" por existir unidad de decisión derivada de esta de hallarse bajo dirección única.

En conclusión, que se desestiman las alegaciones de la Entidad

#### Cuarto.

Por último reitera el alegante (Alegación Tercera) idéntica pretensión a la formulada en sede de su Reclamación ante el TEAR referida a procedencia de la deducción cuestionada por haberse llevado a efecto la reinversión de "forma indirecta", invocando el alegante al efecto, como ya hiciera en primera instancia, la Consulta de la DGT V2152-08 de 18/11/2008, y realizando un relato Sociedad por Sociedad de las "inversiones inmobiliarias" que las entidades PK S.L., BL S.L. y AR S.L. "sí que habrían realizado y que podrían considerarse como materialización de la reinversión a la que se obligo GX S.L. al practicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, máxime cuando dichas inversiones cumplen la totalidad de requisitos exigidos normativamente."

Esta es una cuestión que plantea el reclamante, con carácter subsidiario y ex novo, ante el TEAR y que reitera ante nosotros.

El TEAR de Illes Balears, en su Resolución objeto de esta alzada, lo desestimó igualmente en el FD Tercero manifestando:

La reclamante aduce finalmente que aunque se admitiera la existencia de dicha "unidad de decisión" y "grupo", habría que atender a las inversiones materialmente realizadas tras las ampliaciones de capital por las sociedades del grupo, invocando para ello la consulta de la Dirección General de Tributos V2152-08 de 18/11/2008. Sin embargo esta consulta señala que "La regla general en la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es que la reinversión se realice por la propia entidad que obtiene el beneficio extraordinario", admitiendo solo dos excepciones: una, que "en el caso del régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del TRUS, se establece, de acuerdo con su artículo 75.1, que puede "efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal", y otra "la de aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente económicas, que se hace necesario la interposición de otra sociedad para realizar las inversiones". Estas excepciones, que la Dirección General de Tributos admite también en consulta V2168-08 de 19/11/2008, no concurren en el presente caso, pues no estamos ante un supuesto de "consolidación fiscal", y aunque la reclamante invoca la segunda de esas

excepciones, en ningún momento ha evidenciado que por razones puramente económicas fuese necesaria la interposición de las otras sociedades del grupo para materializar las inversiones.

Resultando por ello aplicable el criterio contenido en la consulta coetánea V2166-08 de 19/11/2008, según la cual "la mera suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo, ... no se considera reinversión a efectos del artículo 42 del TRUS".

Por consiguiente procede confirmar la liquidación impugnada, al concurrir el primero de los incumplimientos apreciados por la Inspección, lo que hace innecesario el examen del segundo, supeditado necesariamente a la no hubiera existido el primero.

Criterio este compartido por este Tribunal y que ha sido reiteradamente manifestado en sus Resoluciones de 5 de marzo de 2015 y de 7 de mayo de 2015<sup>[9]</sup> y haciéndose eco igualmente del criterio del citado Centro Directivo en Consultas no citadas por la Entidad.

En este sentido:

· La consulta de la DGT V0482-12 , de 6 de marzo de 2012 , dice:

"...cabe admitir una única excepción a tal planteamiento, la de aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente justificadas, que por cualquier motivo existe algún impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesario la interposición de otra sociedad, en cuyo caso sería admisible que se aportara capital a una entidad totalmente participada de nueva constitución para financiar inversiones en elementos de inmovilizado afectos a actividades económicas, de forma que éstos elementos podrían considerarse como materialización de la reinversión de la entidad que obtiene el beneficio extraordinario.

La aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en los supuestos comentados, en los que por cualquier motivo existe algún impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesario la interposición de otra sociedad, en cuyo caso sería admisible que se aportara capital a una entidad totalmente participada de nueva constitución para financiar inversiones en elementos de inmovilizado afectos a actividades económicas, parte de un requisito previo de conexión temporal, en virtud del cual se permite que con carácter previo a la realización de la inversión, que no puede acometerse directamente, se constituya una entidad totalmente participada, que realizaría la inversión con la financiación recibida.

Por el contrario, en el caso planteado en el escrito de consulta, se pretende aportar financiación a varias entidades participadas mayoritariamente, ya constituidas con anterioridad, que se supone que ya han efectuado inversiones previamente, y que para sus próximas inversiones presentan dificultades para acceder a la financiación ajena."

· La consulta de la DGT V0427-11, de 23 de febrero de 2011, recoge:

(...) En el caso contemplado en el escrito de consulta, la entidad consultante se plantea la reinversión en la constitución de cuatro sociedades limitadas en las que la consultante participaría al 100%. Tal y como se ha señalado, la suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo, incluso como consecuencia de la creación de dicha entidad, no se consideraría reinversión a efectos del artículo 42 del TRLIS. No obstante, en el escrito de consulta se plantea la posibilidad de que las cuatro sociedades constituidas por la entidad consultante destinaran el capital aportado a adquirir los activos e instalaciones fotovoltaicas.

La regla general en la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es que la reinversión se realice por la propia entidad que obtiene el beneficio extraordinario.

Solamente en el caso del régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se establece, de acuerdo con su artículo 75.1 que puede "efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal". Por tanto, al margen de dicho régimen especial, la reinversión ha de efectuarse directamente por la sociedad que obtiene el beneficio extraordinario.

Sin embargo, cabe admitir una única excepción a tal planteamiento, la de aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente justificadas, que por cualquier motivo existe algún impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesario la interposición de otra sociedad, en cuyo caso sería admisible que se aportara capital a una entidad totalmente participada de nueva

constitución para financiar inversiones en elementos de inmovilizado afectos a actividades económicas, de forma que éstos elementos podrían considerarse como materialización de la reinversión de la entidad que obtiene el beneficio extraordinario. (...)”

· la consulta de la DGT V1795/09 de 3 de agosto de 2009, señala :

..... . Tal y como se ha señalado, la suscripción de acciones emitidas por otra entidad del grupo no se consideraría reinversión a efectos del artículo 42 del TRLIS.

No obstante, en el escrito de consulta se plantea la posibilidad de que los fondos aportados a la sociedad participada T serían utilizados para adquirir elementos de transporte nuevos (camiones) que serían inmediata y exclusivamente afectados a su actividad empresarial, por motivos económicos y de eficiencia empresarial.

La regla general en la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es que la reinversión se realice por la propia entidad que obtiene el beneficio extraordinario. Solamente en el caso del régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se establece, de acuerdo con su artículo 75.1 que puede «efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal». Por tanto, al margen de dicho régimen especial, la reinversión ha de efectuarse directamente por la sociedad que obtiene el beneficio extraordinario.

Sin embargo, cabe admitir una única excepción a tal planteamiento, la de aquellas situaciones en las que esté perfectamente evidenciado, por razones plenamente justificadas, que por cualquier motivo existe algún impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesario la interposición de otra sociedad, en cuyo caso sería admisible que se aportara capital a una entidad totalmente participada de nueva constitución para financiar inversiones en elementos de inmovilizado afectos a actividades económicas, de forma que éstos elementos podrían considerarse como materialización de la reinversión de la entidad que obtiene el beneficio extraordinario.

Por el contrario, la situación descrita en el escrito de consulta no obedece a ninguna circunstancia existente que impida la realización de la inversión de forma directa, sino a razones de mera conveniencia concurrente en todos los grupos empresariales, en donde es posible que las necesidades de inversión se manifiesten en alguna empresa del grupo cuando los recursos financieros los tenga otra distinta, de forma que solamente cuando el grupo tributa en consolidación fiscal, dada la existencia de un único sujeto pasivo (el grupo) a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el TRLIS permite que la reinversión pueda realizarla cualquier sociedad del grupo aun cuando no se corresponda con la sociedad que generó la renta susceptible de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En definitiva, en el caso planteado dado que el grupo no tributa en régimen de consolidación fiscal la reinversión deberá realizarla la propia entidad que generó la renta a efectos de la deducción por reinversión.

Y sucede en el caso analizado consta, de un lado, (artículo 42.10<sup>[10]</sup> del TRLIS) en la Memoria 2007 de la Entidad, nota 15: “Situación fiscal”, apartado 15.08: “Otros aspectos de la situación fiscal”, sub-apartado 15.08.09: “Reinversión de beneficios extraordinarios”, el detalle de los elementos en que se materializó la reinversión :

15 Situación fiscal 15.08 Otros aspectos de la situación fiscal

.....  
15.08.09 Reinversión de beneficios extraordinarios

El importe obtenido de la enajenación de las Acciones de D S.A. se reinvierte el los siguientes elementos de inmovilizado:

- 380.085,00€ en la adquisición de 49,98% de Participaciones Sociales de la entidad PK S.L.
- 1.096.555,00€ en la adquisición de 85,57% de Participaciones Sociales de la entidad BL S.L.
- 241.935,84€ en la adquisición de 25,00% de Participaciones Sociales de la entidad AR S.L.
- 390.000,00€ en la adquisición de un inmueble destinado al arrendamiento.
- 454.422,40€ en la adquisición de un inmueble destinado al arrendamiento.

Por lo cual el importe total reinvertido es por importe de 2.562.998,24€.

De otro lado, la reclamante no invocó ni acreditó ante la Inspección la procedencia de aplicar esta regla especial (inversión indirecta), esto es, el “impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesario la interposición de otra sociedad”, salvo lo meramente manifestado en Escrito titulado “JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA O NO DE GRUPO MERCANTIL ENTRE GX, S.L. y AR, S.L.” aportado en Diligencia nº 14, de 11 de febrero de 2011, invocando la citada Consulta manifestando :

Por otra parte, es interesante traer a colación el criterio establecido por la DGT en la consulta vinculante V2152/200B de 18/11/2008 y que básicamente se concreta en que es posible la reinversión a través de la constitución de una filial participada al 100% si está perfectamente justificado que por razones económicas es necesario la interposición de una filial. Por tanto, es posible materializar la reinversión mediante la utilización de una sociedad participada al 100 %, es decir, una empresa del grupo de acuerdo al párrafo del artículo 42 del Código de Comercio, siempre que se justifique que por razones económicas es necesario la interposición de una filial. Así, en cierta manera está aprobando algo que en principio siempre se había dado a entender que estaba prohibido por ley, que era la adquisición de participaciones en empresas del grupo.

En el caso de AR, S.L. la necesidad de interponer una filial es más que evidente: GX, S.L. participa únicamente en un 25 % de su capital social, siendo la distribución de capital la que sigue...

...

Dicho en otras palabras, no sería posible efectuar esta inversión de no haber sido mediante la utilización de la filial”

Ni realiza en sede de este recurso ninguna alegación relativa a que se hubiera producido algún tipo de impedimento para realizar la misma directamente: la adquisición de “inversiones inmobiliarias” que estas entidades “sí que habrían realizado”, apelando como motivo de ello a que: (página 32)

- a) En algunos casos los solares o terrenos ya eran propiedad de las sociedades.
- b) Entrar a participar en el capital de las sociedades le permitía desarrollar promociones inmobiliarias, no de forma individual, para lo cual o no disponía de la totalidad de los recursos financieros, sino conjuntamente con otras personas como Doña Cx..., Don Ex..., Don Mx... y las mercantiles V, S.L. y WH, S.L.
- c) Diversificaba de esta forma el riesgo, ejecutando cada promoción empleando personas jurídicas diferentes. Lo que en el refranero español se conoce como “no poner todos los huevos en la misma cesta”

Este es el proceder normal en el mundo empresarial.

Y sin que ninguno de los motivos aducidos puede merecer el calificativo de prueba del “impedimento que imposibilita acometer la inversión directamente y se hace necesario la interposición de otra sociedad”, siendo bien meras manifestaciones, bien meras conveniencias concurrentes en todos los grupos empresariales.

Debiendo destacarse al efecto, en contra de lo afirmado (“En algunos casos los solares o terrenos ya eran propiedad de las sociedades”), que las adquisiciones de los solares o terrenos llevados a efecto por las Entidades PK S.L., BL S.L. y AR S.L. lo fueron con fondos aportados por la Entidad GX S.L, objeto estos de posterior capitalización en las correspondientes ampliación de capital llevadas efecto, como así reconoce la propia Entidad (páginas 28, 31 y 32 de su Recuso de alzada).

En particular debe señalarse en el caso de la Entidad AR S.L., según manifiesta la Entidad y así consta en el expediente :

El 9 de julio de 2007, Escritura ..., la entidad AR, S.L. adquirió “cuatro fincas urbanas que comprenden cuatro solares del Plan Parcial ... del municipio de ..., ..., es decir, que están afectos a una Junta de Compensación bajo el régimen de fiducia. Estos terrenos constituyen la práctica totalidad de su activo,” por un precio global (IVA incluido) de 1.606.003,79€, constando el detalle de pagos anticipados desde el 15 de enero de 2007 .

Y el 24 de septiembre de 2007, Escritura otorgada nº ..., la sociedad AR S.L realiza una ampliación de capital por valor de 3.060,00 € mediante la emisión de 612 participaciones de 5 euros de valor nominal, de las que GX, S.L suscribe 306 por un valor nominal de 1.537 € y una prima de asunción de 240.450,84 € (241.935,84 €), constando en la Escritura otorgada que “El pago del desembolso del valor nominal de las participaciones suscritas y de la prima de asunción se efectúa mediante compensación de los créditos sociales actualmente

existentes, por importe de CUATROCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y UN EUROS Y SESENTA Y OCHO CENTIMOS DE EURO, líquidos y exigibles, de conformidad a lo dispuesto en el Informe elaborado por el Administrador único Don Gx... y que ha sido puesto a disposición de los socios en el momento de tomar el acuerdo.”

Y así, en el Informe especial sobre Capitalización de Créditos, en el artículo 74-2º de la Ley de Sociedades de responsabilidad limitada 2/1995, de 23 de marzo, se señala que:

Siendo líquidos y exigibles según escrito de los señores acreedores y según consta en la documentación social.

Si bien al no disponer la entidad AR, S.L. de liquidez en efectivo, para hacer frente a dichos créditos, se ha llegado a un acuerdo con los acreedores en el sentido de que estos suscribirán una ampliación de capital que compensará los indicados créditos.

Constando asimismo el detalle de fechas e importes que de tales créditos de la Entidad GX S.L.:

<b>12 de enero</b> de 2.007	68.646,64 euros
<b>13 de febrero</b> de 2.007	16.722,55 euros
<b>9 de marzo</b> de 2.007	6.245,32 euros.
<b>14 de marzo</b> de 2.007	16.722,55 euros
<b>11 de abril</b> de 2.007	16.722,55 euros
<b>14 de mayo</b> de 2.007	16.722,55 euros
<b>13 de junio</b> de 2.007	16.722,55 euros
<b>7 de julio</b> de 2.007	83.431,13 Euros

En definitiva, que los hechos expuestos acreditan que la adquisición por AR S.L. de las citadas fincas se realizó con las aportaciones de los socios, entre otros de la Entidad GX SL, sin que se justifique, como pretende, impedimento para realizar la misma directamente, esto es, que los solares o terrenos ya eran propiedad de las sociedades.

En conclusión, que se desestiman las alegaciones y pretensiones de la Entidad al respecto.

#### Quinto.-

Resta por último pronunciarse sobre la sanción impuesta a la Entidad en relación al IS 2007.

El TEAR Illes Balears, en la Resolución de fecha 31 de julio de 2014 objeto de esta alzada, desestimó las alegaciones que sobre la sanción impuesta formuló la Entidad, unas de carácter formal, a las que dedica aquel el Fundamento de Derecho Cuarto, y otras referidas a la concurrencia de culpabilidad, única discrepancia esta última mantenida por la Entidad en sede de este recurso de alzada, a las que dedica aquél el Fundamento de Derecho Quinto, razonando aquel Tribunal lo siguiente:

#### QUINTO.-

Por lo que hace propiamente a las sanciones impuestas, lo primero que procede es señalar que al confirmarse el acuerdo de liquidación del cual traen causa, concurren los tipos objetivos infractores descritos en el acuerdo impugnado. No obstante, a la hora de determinar si una conducta resulta constitutiva de infracción es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo, acogida ya en la Ley 25/1995 y actualmente en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, en el sentido de que en el ámbito del Derecho Tributario sancionador se ha acogido el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debe exigir que la conducta del presunto infractor no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas aplicables.

Al respecto, respecto del primero de los motivos de regularización (gastos particulares no deducibles), nada se alega ni en relación con su liquidación ni con la sanción, por lo que procede confirmar la procedencia de la sanción impuesta en base al mismo.

Asimismo, sobre el segundo motivo de regularización (deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), la alegación referida a la falta de motivación de la resolución sancionadora y en particular del tipo subjetivo infractor (culpabilidad), no puede ser acogida, dada la profusión argumental del acuerdo sancionador, transcrito parcialmente en "hechos".

En tal sentido en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos, razones o valoraciones que justifican la imposición de la sanción, para permitir el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad. A este respecto, el artículo 211 de la Ley 58/2003 General Tributaria, dispone que "La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley."

El Tribunal Supremo en Sentencia 403/2005 de 23/03/05 (RJ 2005\3574), señala que la motivación ha de ser suficiente, pero "este concepto jurídico indeterminado nos lleva de la mano a cada caso concreto, en función de la importancia intrínseca y de las cuestiones que plantee". Por su parte el TEAC, en resolución 776/2006 de 14/02/07, considera suficientemente motivadas las resoluciones sancionadoras que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuales han sido los criterios en los que se fundamenta la decisión, señalando que "En este sentido la Sentencia Tribunal Constitucional núm. 36/1982 (Sala Primera), de 16 junio Recurso de Amparo núm. 193/1981, señala que tal motivación "debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos; mas la doctrina del Tribunal Supremo, en relación a dicha exigencia, ha precisado que la motivación escueta o sucinta, si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea su nulidad". Así mismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1995, que cita el Director del Departamento, señala que la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional "reitera y exige para evitar la indefensión y cumplir la exigencia de motivación de las resoluciones, que se analicen, aunque no sea exhaustiva y pormenorizadamente, las cuestiones planteadas y se refieran a las razones o circunstancias tenidas en cuenta, a fin de posibilitar que el afectado pueda conocer esas razones o motivos y con ello pueda articular adecuadamente sus medios de defensa.

En consecuencia se consideran suficientemente motivadas las resoluciones que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuales han sido los criterios en los que se fundamenta la decisión".

Dado lo anterior, a juicio de esta sede que resulta aplicable al caso lo dicho por la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 1/07/05 (JUR 2005\238303), 20/06/07 (JUR 2007\199051) y 29/06/09 (JUR 2009\330144), donde en relación precisamente a los elementos que deben concurrir en el acuerdo de imposición de sanción para considerar que se ha cumplido con el requisito de motivación, se señala que "bien puede concluirse que la parte recurrente ha conocido en todo momento la razón legal que ha motivado la sanción, que es la consecuencia jurídica de la infracción tributaria cometida y ha podido contra-argumentar y articular la prueba adecuada para desvirtuarla, cumpliéndose, así, la teleología esencial de la motivación del acto administrativo".

Respecto de la falta de motivación específica de la culpabilidad, el Tribunal Supremo en Sentencia de 12/07/2010 (rec. 480/2007) señala que "... nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria". Doctrina que acoge la Audiencia Nacional en Sentencias de 17/12/2012 (rec. 1898/2011) y 18/12/2013 (rec. 3530/2012), donde se indica que si ello concurre y la Administración justifica razonadamente la imposición de sanción, ello "impide la lesión del principio de presunción de inocencia y de culpabilidad".

En el presente caso el acuerdo sancionador impugnado da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman de toda imposición de sanción (que puede basarse en "cualquier grado de negligencia" conforme al artículo 183 LGT), pues describe la conducta que se considera constitutiva de infracción tributaria y la analiza para determinar si pudo responder a un comportamiento diligente, y asimismo deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable. Este análisis de los hechos pone de manifiesto, de acuerdo con la sentencia citada del Tribunal Supremo, que lejos de actuar con el automatismo que la jurisprudencia rechaza, la Inspección ha ponderado las circunstancias concurrentes en el comportamiento de la

reclamante para concluir que su conducta era merecedora de sanción, descartando expresamente la apreciación de circunstancia alguna excluyente de la responsabilidad, y dejando suficiente constancia el acuerdo sancionador de las razones que cimentan la imposición de la sanción.

Asimismo, contrariamente a lo defendido por la reclamante en sus alegaciones, este Tribunal tampoco aprecia al igual que la Inspección la existencia de la causa exoneradora de responsabilidad por interpretación razonable de la norma, pues no nos encontramos ante un supuesto donde resulte difícil apreciar la existencia de "grupo"<sup>[11]</sup>, sino más bien todo lo contrario, pues la reclamante manifiesta conocer la normativa y cabe deducir claramente de la composición y características de las distintas sociedades involucradas en la secuencia de hechos acaecidos la existencia de la "unidad de decisión" y "dirección única" descritas por la norma, que obviamente y antes de que actuase la Inspección solo podía ser conocida por la reclamante, disponedora de toda la información para ello y cuyo socio mayoritario y administrador único era el centro neurálgico de dicha unidad de decisión. Por todo ello esta sede considera que la Inspección califica correctamente a partir de los hechos acaecidos la conducta como culpable y no exenta de responsabilidad tributaria, alcanzando tal conclusión tras analizar de forma integrada todos los hechos y acontecimientos, imponiendo las sanciones consiguientes sin automatismos y previa ponderación del comportamiento habido en la reclamante, no advirtiéndose insistimos que la conducta de ésta pueda quedar amparada por causa alguna de exclusión de la responsabilidad.

En el Recurso de alzada ahora presentado reitera la Entidad idéntica alegación.

La explicación de su actuar en este asunto que sostiene el alegante (interpretación distinta del artículo 42 del Código de Comercio) no constituye eximente de interpretación razonable de la norma, como se expone a continuación.

Los sujetos pasivos están obligados a presentar sus declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones (artículo 136 "Declaraciones" y 137 "Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria" del TRLIS), correctas, completas y veraces y a determinar la deuda correspondiente e ingresarla en plazo (artículo 120: "Autoliquidaciones" LGT 58/2003).

Y esa corrección, complitud y veracidad exige cumplimentar aquéllas, cuando se trata como en el presente caso de la aplicación de un incentivo fiscal, cerciorándose el obligado tributario, si actúa con la diligencia necesaria, de cumplir todos los requisitos exigidos para ello.

La contrapartida de la generalización en el ámbito tributario del desarrollo sistema de declaración-liquidación es el derecho del obligado tributario (artículo 34.1 a de la LGT 58/2005) "a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias" y el correlativo deber de la Administración tributaria de facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones, regulándose éste actualmente, entre otros, en los artículos 85: "Deber de información y asistencia a los obligados tributarios", artículo 86: "Publicaciones", artículo 87: "Comunicaciones y actuaciones de información" y artículo 88: "Consultas tributarias escritas" de la LGT 58/2003", empleando al efecto "técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos".

En relación con ello destaca este Tribunal la publicación anual por parte de la AEAT del "Manual práctico del Impuesto sobre Sociedades" donde se explica con detalle de cada casilla del modelo el contenido de la misma.

En este caso Modelo 201: Casilla 006: "Incentivos empresa de reducida dimensión (Cap.XII, tít.VII L.I.S.)" de página 1b Apartado "caracteres de la declaración" que Sí cumplimentó la Entidad, y la casilla 039 "ENTIDAD QUE FORMA PARTE DE UN GRUPO MERCANTIL (artículo 42 del Código de Comercio)", que NO cumplimentó la Entidad, y la casilla 987 "Importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las entidades del grupo" de la página 4, COMUNICACIÓN DEL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS, GRUPOS DE SOCIEDADES, ART. 42 CÓDIGO DE COMERCIO", que tampoco cumplimentó la Entidad, y la casilla 585 "Deducción artículo 42 LIS", y casilla 031 "Deducción artículo 42 LIS" 2007 que Sí cumplimentó la Entidad.

De ahí que si la aplicación de una norma, en este caso, artículo 42 del Código de Comercio por la incidencia del mismo en los dos incentivos fiscales aplicados por la Entidad, tanto el artículo 108 del TRLIS, como el artículo 42 del TRLIS que es el controvertido en este caso, hubiera formulado la pertinente Consulta a la DGT, como de hecho otros contribuyentes si lo hicieron, y así la consulta Vinculante nº V1208-05, de 26 de junio de 2005, de la

Dirección General de Tributos, cuyos pronunciamientos son anteriores a la presentación de la declaración de IS 2007 por la Entidad, señala:

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante pertenece a dos socios que lo son a su vez de otra entidad, no existiendo entre ambos ningún tipo de relación familiar y siendo ambos administradores solidarios de las entidades. Se pretende aplicar a las dos sociedades los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, teniendo en cuenta que entre ambas se superaron los 6 millones de euros en el ejercicio 2004 pero no de forma individual.

Cuestión planteada:

Si son aplicables los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

Contestación:

El artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), según la redacción dada por el artículo 62.Uno de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, establece lo siguiente:

«1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.»

Por tanto, deberá determinarse si las dos entidades a las que se refiere la consulta forman un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

A estos efectos, el artículo 106 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha modificado, con efectos para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2005, la redacción del artículo 42 del Código de Comercio, estableciendo que existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión.

Esta nueva redacción afecta a lo previsto en el mencionado artículo 108 del TRLIS por cuanto pueden existir nuevos supuestos en que determinadas sociedades deban tenerse en cuenta en su conjunto a la hora de determinar el importe neto de la cifra de negocios.

A tal efecto, junto a los supuestos incluidos en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio, el apartado 2 dispone que se presumirá igualmente que existe unidad de decisión y, por tanto grupo, cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única. En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

En el caso concreto planteado, existen dos únicos socios de dos sociedades no vinculados entre sí por vínculos de parentesco que resultan ser administradores solidarios en ambas. Al respecto, cabe indicar que este supuesto se corresponde efectivamente con una de las situaciones en las que debe presumirse la existencia de un grupo a efectos del artículo 42 del Código de Comercio, sobre la base de la unidad económica y de decisión que pueden constituir el conjunto de entidades afectadas por la relación jurídica descrita. No obstante, será la existencia de unidad de decisión el elemento determinante para poder considerar que concurre el supuesto fijado por la norma para tener la consideración de grupo a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio. En consecuencia, en la medida en que se presume la existencia de una unidad de decisión en el supuesto planteado, deberá tenerse en cuenta el importe neto de la cifra de negocios de ambas entidades conjuntamente para determinar si procede la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión, teniendo en cuenta que, para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005, dicha cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior, debe ser inferior a 8 millones de euros.

Criterio coincidente con el manifestado Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (consulta nº 1 del BOICAC nº 62/junio 2005), al que ha hecho referencia la Inspección y el TEAR, y también la Entidad en relación a la nueva definición de Grupo de Sociedades a efectos de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas introducida en el artículo 42 del Código de Comercio por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, considerando el ICAC lo siguiente:

“El artículo 106 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, da nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 42 del Código de Comercio, estableciendo la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión.

A tal efecto, junto a los supuestos incluidos en el apartado 1, en el que se requiere para que exista grupo, que una sociedad sea socio de otra, el apartado 2 dispone que se presumirá igualmente que existe unidad de decisión y, por tanto, grupo a los efectos allí regulados, cuando por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única.

En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

La cuestión planteada en la consulta se refiere a si debe considerarse grupo, a efectos de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, a un conjunto de empresas con el/los mismos accionistas personas físicas, aún no perteneciendo éstas a su órgano de administración. Así como a un conjunto de sociedades con el mismo administrador, o la mayoría de los administradores comunes.

Estos supuestos efectivamente se corresponden con las nuevas situaciones en las que debe presumirse que existe grupo, sobre la base de la unidad económica y de decisión que pueden constituir el conjunto de empresas afectadas por las relaciones jurídicas descritas. En particular, el supuesto de hecho relativo a los administradores comunes suscitado por el consultante, y que desencadena la presunción legal, salvo prueba en contrario, ya se enuncia de forma expresa en el apartado 2 del artículo 42.

El otro caso planteado en la consulta, también quedaría comprendido en el citado apartado 2, sin necesidad de que exista participación de una sociedad en otra. En concreto, cuando varias sociedades que estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, actúen sistemáticamente en concierto.

Por último, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio, en estos grupos la obligación de consolidar recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación.”

Pues bien, a juicio de este Tribunal, el citado Acuerdo de imposición de sanción cumple las exigencias de motivación que la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene exigiendo toda vez que, tal y como consta acreditado, el Acuerdo de imposición de sanción realiza la exposición detallada de los elementos fácticos y un análisis individual de la conducta de la Entidad en su Fundamento de Derecho Cuarto.- “Analizar la culpabilidad del sujeto infractor”, donde respecto de este motivo de regularización y sanción, confirmando la propuesta sancionadora<sup>[12]</sup> y desestimando lo alegado por la Entidad frente a ella en su escrito de fecha 11 de abril 2011, donde genéricamente apela a una interpretación razonable de la norma<sup>[13]</sup>, se dice: “Asimismo, también en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios apreciamos la existencia de conocimiento de estar actuando cometiendo una infracción tributaria.”

Comparte este Tribunal lo expresado en el citado Acuerdo como así ha confirmado el TEAR:

Asimismo, contrariamente a lo defendido por la reclamante en sus alegaciones, este Tribunal tampoco aprecia al igual que la Inspección la existencia de la causa exoneradora de responsabilidad por interpretación razonable de la norma, pues no nos encontramos ante un supuesto donde resulte difícil apreciar la existencia de "grupo", sino más bien todo lo contrario, pues la reclamante manifiesta conocer la normativa y cabe deducir claramente de la composición y características de las distintas sociedades involucradas en la secuencia de hechos acaecidos la existencia de la "unidad de decisión" y "dirección única" descritas por la norma, que obviamente y antes de que actuase la Inspección solo podía ser conocida por la reclamante, dispensora de toda la información para ello y cuyo socio mayoritario y administrador único era el centro neurálgico de dicha unidad de decisión. Por todo ello esta sede considera que la Inspección califica correctamente a partir de los hechos acaecidos la conducta como culpable y no exenta de responsabilidad tributaria, alcanzando tal conclusión tras analizar de forma integrada todos los hechos y acontecimientos, imponiendo las sanciones consiguientes sin automatismos y previa ponderación del comportamiento habido en la reclamante, no advirtiéndose insistimos que la conducta de ésta pueda quedar amparada por causa alguna de exclusión de la responsabilidad.

De un lado, y en contra de lo aducido por la Entidad<sup>14</sup>, constan en el expediente las explicaciones ofrecidas por la Entidad (Diligencia nº 11, de 27/01/2011, escrito referido a K SL, y Diligencia 14, de 11/02/2011, escritos referidos a BL S.L. y AR S.L.) en respuesta a los reiterados requerimientos formulados por la Inspección (Diligencia nº 10, de 16 de diciembre de 2010, apartado Segundo) sobre la "Justificación de la no existencia de grupo mercantil entre el obligado Tributario y las entidades BL SL, AR SL Y PK SL", que revelan su perfecto conocimiento, como por cierto viene a reconocer la Entidad (página 20 y 39 de su recurso de alzada antes trascritos), del Artículo 42 del Código de Comercio, y de la ya citada consulta nº 1 del BOICAC nº 62/junio 2005), que cita expresamente en tales escritos, en la que de forma contundente se señala :Ç

El otro caso planteado (un conjunto de sociedades con el mismo administrador, o la mayoría de los administradores comunes) en la consulta, también quedaría comprendido en el citado apartado 2, sin necesidad de que exista participación de una sociedad en otra. En concreto, cuando varias sociedades que estén controladas por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, actúen sistemáticamente en concierto.

De ahí que resulte absolutamente injustificado, como ahora aduce en sede de este Recurso de alzada (página 36):

Pues bien, aquí surge la primera duda razonable respecto al concepto legal de grupo: al referirse el apartado primero como premisa indispensable para constatar la existencia de grupo a la relación de socio de la dominante con la dominada, no podría ello hacer pensar que cuando el apartado 2 se refiere a cualesquiera otros medios, dichos medios no habrían también de partir de la premisa del apartado primero respecto a la necesidad de que una sociedad fuera socio de la otra. Y que por tanto, aún cuando los administradores fueran coincidentes, como ocurría en el caso de GX, S.L. y de AR, S.L., al no tener participación una en la otra, resultaba impensable que pudiera existir un grupo.

Precisamente en el Escrito titulado "JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA O NO DE GRUPO MERCANTIL ENTRE GX S.L. y AR S.L.", aportado por la Entidad en Diligencia 14, de 11/02/2011, ofreció esta otra explicación distinta, invocando al efecto la consulta vinculante V2152-08, de 18/11/2008, para argumentar sobre necesidad de interponer una filial y así manifestó:

B) En cuanto a los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 42, es decir,

"2. Se presumirá igualmente que existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única. En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta."

hay que confirmar que hay coincidencia de administradores al ser Gx... administrador único de las dos compañías, pero no se puede concluir de forma automática que existe unidad de dirección. En efecto, estamos ante una presunción que admite prueba en contrario (Consulta 1 publicada en el BOICAC 62 / Junio 2005: "En particular,

el supuesto de hecho relativo a los administradores comunes suscitado por el consultante, y que desencadene la presunción legal, salvo prueba en contrario .... "

En este caso hay una circunstancia que ratifica la no existencia de unidad de decisión y es que la compra del principal activo de la compañía se realizó antes de que la entidad GX, S.I. pasase a adquirir su participación en AR, S.I., perteneciendo AR en aquel momento íntegramente a dos sociedades que no tienen ninguna vinculación con GX, S.L. De hecho Gx... figuraba como administrador único de AR debido a que él había constituido la sociedad y estuvo inactiva hasta el momento en que fue adquirida por las entidades WH, S.L. y V, S.L.

.....

Y en los Escritos referidos a PK S.L y BL S.L. aportados en Diligencia 14 de 11/02/2011, justifico la consideración de la inexistencia de Grupo manifestando simplemente que "no había coincidencia de administradores" entre estas Entidades y GX S.L

Resulta evidente, a juicio de este Tribunal, el perfecto conocimiento de la norma, tanto el ya citado artículo 42 del Código de Comercio y su interpretación por el ICAC (no era necesaria participación de una Entidad en otra y existían administradores comunes en el conjunto de las Entidades), como, por otra parte y así se ha razonado, ya llega a admitir el propio alegante con ocasión de sus razonamientos respecto de domicilio social común a todas, y eran por ello entidades del Grupo, sin que, además de no admitirse como ya se ha razonado por la DGT la regla especial que pretende hacer valer, sea cierta la causa esgrimida, en cuanto desde el primer momento en que la Entidad AR S.L. comenzó a adquirir terrenos la Entidad GX S.L. traspaso fondos a la misma .

Por ello no es posible apreciar la eximente de interpretación razonable de la norma.

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de diciembre de 1997, establece que:

«Aunque es cierto, como se declara en la sentencia recurrida, que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar (en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido), de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (como lo ha sido la de autos) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad».

Y en la mas reciente de 23 febrero de 2017, Recurso de Casación 3846/2015 , señala:

Estas alegaciones no pueden ser aceptadas al asumir la Sala el criterio de la Inspección en cuanto a la existencia de negligencia, dadas las circunstancias concurrentes. Resulta relevante recordar lo que declaramos en la sentencia de 19 de mayo de 2014, cas. 695/2013, de que "la existencia de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de la culpabilidad-generalmente en presencia de errores invencibles- no impide que, apreciadas las circunstancias en el caso, quepa sancionar las conductas que se reputan negligentes, a fin de no amparar el abuso por los obligados tributarios del error de hecho o de derecho, utilizándolo como un mero subterfugio para tratar de eludir la aflicción de una sanción legítimamente impuesta (véase la sentencia de 8 de marzo de 2012 (casación 4925/08, F.D. 3º)".

Por tanto, queda probada a juicio de este Tribunal la existencia de culpabilidad y la negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin concurrir interpretación razonable de la norma contenida en el artículo 42 del Código de comercio en relación con el Artículo 42 del TRLIS .

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada nº RG 5871/14 interpuesto por la entidad **GX S.L.**,

**ACUERDA:**

**DESESTIMARLO**, confirmando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo así como el Acto de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa.

[1] El IVA 2006-2007 fue regularizado en Acta de conformidad de fecha 29/03/2011 nº A01- ... sin que conste recurrida la liquidación derivada de la misma.

[2] Responde a esta última cuestión el Acuerdo de liquidación informando al sujeto pasivo de que la normativa aplicable no exige la entrega al contribuyente, en el trámite de audiencia previo a la firma del acta, el que la Inspección entregue al sujeto pasivo una "pre-propuesta" o "borrador" del acta, siendo éste también el criterio del TEAC al respecto. Y efectivamente este TEAC expresó dicho criterio en RG 3641/08 de 22-10-2009 en Unificación de Criterio. El reclamante ya no reitera esta alegación ni ante el TEAR ni ante el TEAC.

[3] "La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida".

[4] "Ausente. Se deposita aviso."

[5] Resolución confirmada por SAN de ...-...-2015 (rec. nº. .../2016).

[6] Página 20: "La afirmación, improcedente a nuestro entender, de asociar la unidad de decisión de todas las sociedades a la unidad de domicilio, además de no tener apoyo legal alguno.....".

[7] En este sentido la consulta de la DGT V1795/2009 de 3 de agosto de 2009 que se cita y transcribe en siguiente Fundamento de Derecho: "la situación descrita en el escrito de consulta no obedece a ninguna circunstancia existente que impida la realización de la inversión de forma directa, sino a razones de mera conveniencia concurrente en todos los grupos empresariales, en donde es posible que las necesidades de inversión se manifiesten en alguna empresa del grupo cuando los recursos financieros los tenga otra distinta, de forma que solamente cuando el grupo tributa en consolidación fiscal, dada la existencia de un único sujeto pasivo (el grupo) a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el TRLIS permite que la reinversión pueda realizarla cualquier sociedad del grupo aun cuando no se corresponda con la sociedad que generó la renta susceptible de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

[8] Artículo 7. "Domicilio" de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

[9] Resolución confirmada por SAN de ...-...-2017 (rec. nº. .../2015).

[10] 10. Requisitos formales.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo.

[11] Que es la causa por la que se practicó la liquidación que da origen a la sanción ya que lo relativo a la posibilidad de "reversión indirecta", como se ha dicho, es una cuestión que el ahora recurrente plantea con carácter subsidiario y "ex novo" ante el TEAR.

[12] Con respecto a la deducción por reinversión de "beneficios extraordinarios, de sobra era conocido por el obligado tributario, que las tres entidades en las que suscribe participaciones sociales a efectos de reinversión, estaban bajo la misma unidad de decisión formando grupo y por tanto, era pleno conocedor de que no eran aptas. (pagina 20)

[13] "En nuestro caso entendemos que se ha puesto la diligencia necesaria ya que hemos acertado con la interpretación de la norma. Es la Inspección la que fuerza la interpretación de la norma hasta encontrar una interpretación forzada, finalista, y en su opinión razonable, que no lo es, que le permite sancionar.

Pero insisto, analizado el expediente, resulta que la interpretación de la norma realizada por la entidad si no es la correcta, como entendemos, es con mucho razonable y por ello la entidad no resulta acreedora de sanción alguna.

[14] Página 60: "No existe ni la más mínima explicación de cómo ha llegado el funcionario al convencimiento de que el contribuyente actuó con pleno conocimiento de las circunstancias y con un ánimo defraudatorio incontrovertible"

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Economía y Hacienda.