

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070628

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de junio de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 561/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de plusvalías. Base de la deducción. La cuestión que se plantea consistente en determinar, respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, si para fijar la cuantía de la base de deducción del art. 30.5 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se ha de tener en cuenta en el cómputo del incremento de las reservas, no sólo el de las correspondientes a las participaciones directas, sino también el de las participaciones indirectas de las sociedades integradas en el grupo consolidado. Pues bien, es criterio del TEAC que en caso de transmisión de acciones o participaciones de una determinada sociedad se deben incluir como base de cálculo de la deducción por doble imposición los beneficios no distribuidos obtenidos por ella misma durante el tiempo de tenencia de la referida participación por la socia, pero no los beneficios no distribuidos obtenidos por las entidades en las que esa sociedad pueda a su vez participar. En conclusión, y en base a lo expuesto, para fijar la base de deducción del art. 30.5 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) no se ha de tener en cuenta el incremento de las reservas de las participaciones indirectas de las sociedades transmitidas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 30 y 42.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 28.

RD 1643/1990 (PGC), norma 10^a.

RD 1514/2007 (PGC).

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 79.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 120, 179, 181, 183 y 193.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

Código Civil, arts. 609 y 1.462.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso ordinario de alzada interpuesto por la entidad **GRUPO DxY S.L.**, con NIF: ..., como entidad dominante del grupo fiscal **a/07**, actuando en su nombre y representación D. **Ex...**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de fecha 31-10-2014, de las reclamaciones acumuladas interpuestas contra liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 (Reclamación 33/133/13) y del acuerdo sancionador derivado de la anterior liquidación (Reclamación 33/353/13).

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El 03-12-2012 se notificó a la entidad el Acuerdo de liquidación **A23-...** dictado el 30-11-2012 por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Asturias, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 y 2008, derivado del acta **A02 ...**, extendida el 09-11-2012, por el que se ponía fin a las actuaciones inspectoras que, con carácter general, se habían iniciado el 09-12-2011 frente a **"GRUPO DxY S.L."** (en adelante, **GDxY**) en su calidad de sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal nº a/07, integrado, además, por las siguientes sociedades dependientes:

Z... S.A., (ZSA) NIF A...2

T DxYR... S.A., NIF ...
NI...S.A., NIF ...
NU S.A., NIF ...
Z...S.A., NIF A...5 constituida el 25-05-2006 (2008)
TSA K S.L., NIF ... (2008)

En el plazo de duración del procedimiento no se computaron 19 días por dilaciones no imputables a la Administración. Por Acuerdo del Inspector-Jefe de 19-10-2012, notificado al interesado el mismo día, el plazo máximo de duración del procedimiento se amplió por otros 12 meses conforme a lo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 184 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, R.D. 1065/07, de 27 de julio (RGAPT).

El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por Impuesto sobre Sociedades consolidado, Modelo 220, de los ejercicios 2007 y 2008, en base a lo siguiente:

	2007	2008
Base imp grupo antes compen	101.320.798,28	9.027.352,79
Compens. BI negativa de ejerc. anteriores a la incorporac grupo	84.001,88	28.141,31
BASE IMPONIBLE GRUPO	101.236.796,40	8.999.211,48
Cuota Íntegra	32.901.958,83	2.699.763,44
Deduc. doble imposición	2.734.884,27	116.675,32
Cuota Int. Ajustada posit.	30.167.074,56	2.583.088,12
Deducciones	9.833.745,62	1.837.545,34
Cuota líquida positiva	20.333.328,94	745.542,78
Retenc. y Pagos cta.	175.672,19	637.288,17
Cuota a ingresar	20.157.656,75	108.254,61
Pagos frac. y cuota imput.	23.075.331,66	929.216,03
Cuota diferencial	-2.917.674,91	-820.961,42
Importe efectivo devuelto	-2.917.674,91	-820.961,42
Fecha de devolución	25/02/2009	21/12/2009

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se pusieron de manifiesto los hechos siguientes.

GDxY se constituyó el 07-02-2000, con un capital de 5.830.000,00 € dividido en 583.000 participaciones sociales de 10 euros cada una. Los socios constituyentes aportaron, además de efectivo, 3.039 acciones, -de un total de 4.000-, de la sociedad **D S.A** (en adelante, **D**), valoradas en 4.568.884,26 € (1.503,417 €/acc.): **DxYR**, 1.699 accs., y los hermanos **YV**, **Dx...** y **Ox...** 550 acciones cada uno, y **Jx..** y **Sx...** 120 acciones cada uno. **DxYR** aportó también 820 acciones de la entidad **T DxYRS.A**. (en adelante **TSA**).

Las 961 acciones restantes de **D** pertenecían, 4 a **AxV...** y 957 a la propia **D** quien, el 15-07-1999, las había adquirido por un importe de 1.438.772,71 € (figurando en el activo del balance, a 31-12-1999, su contravalor en pesetas, y en el pasivo, una reserva para acciones propias por el mismo importe dotada con cargo a reservas voluntarias).

Mediante escritura de 22-02-2001 se elevaron a públicos los Acuerdos adoptados por la Junta Universal de **D** celebrada el 01-06-2000, en concreto, el Acuerdo de reducción de capital por importe de 4.785.000 pesetas (28.758,43 €) para amortización de las 957 acciones existentes en autocartera. (El Acuerdo se publicó en el BORME y en dos diarios de Oviedo el 04-08-2000).

Esta amortización supuso, además de la eliminación de capital por 28.758,43 €, la de la Reserva de acciones propias por 1.410.014,28 €. Seguidamente se redujo el capital en 1,84 €, quedando fijado en 91.442,15 €, dividido en 3.043 acciones nominativas de 30,05 € cada una (3.039 pertenecientes a **GDxY** y 4 a **AxV...**).

Mediante escritura, también de fecha 22-02-2001, se elevaron a públicos los Acuerdos adoptados por la Junta Universal de **D** celebrada el 30-06-2000, en concreto, la ampliación del capital con cargo a reservas voluntarias

por 1.711.657,85 €. De este importe, 60.707,85 € corresponden a un aumento del valor nominal de las acciones, el cual pasó a ser de 50,00 € por acción y, el resto, 1.650.950,00 €, a la emisión de 33.019 acciones nuevas, las cuales se adjudicaron a los accionistas en rigurosa proporción a las que poseían con anterioridad. **GDxY**, que tenía 3.039 acciones, suscribió 32.976, pasando a detentar la propiedad de 36.015 accs. (99,87% del capital) y **AxV**, que disponía de 4 acciones, suscribió 43, pasando a tener 47. La cifra de capital de D quedó fijada en 1.803.100,00 € y el número total de acciones en 36.062.

El 18-01-2001 (con elevación a público el 30-07-2003), **GDxY** compró a **D**, por 450.759,08 €, 16 (de un total de 100) participaciones de **V SL.** (en adelante V); y el mismo día, (con elevación a público el 04-09-2003), compró a **Lx...B** 25 participaciones de esa misma compañía por 721.214,53 €. A fecha 27-07-2007 **GDxY** era titular de 41 participaciones de **V**. El resto estaba en poder de **D** (49 participaciones) y de **LxR...** (10).

El 27-07-2007 **GDxY** vendió, a un tercero, **P..., S.L.U.**, las participaciones de que era titular en las sociedades **D S.A., V SL. y Q S.A.** por 101.450.646,00 € ("precio fijo", 100.612.211,00 € y "precio variable", 838.435,09 €).

Q S.A. (en adelante **Q**) se constituyó el 30-09-1994 con un capital de 30.000.000 pesetas, al cambio 180.303,63 euros, representado por 3.000 acciones que en ese momento recibieron: **TSA**, 749 accs.; los hermanos **YV**, 375 acciones cada uno, excepto **Dx...** que recibe 376; **Lx...B**, 375 accs. y **LxR...**, 375 accs. El 02-06-2000, **TSA** adquiere la participación en poder de **Lx...B** al cambio, por 90.151,82 € y el 11-07-2002, **GDxY** adquiere de **LxR...** 375 acciones (12,50% del capital) por 186.313,75 €.

Segundo.

En la casilla 573 "Deducción por doble imposición intersocietaria al 100% (artículo 30.2 y 3 de la LIS)" del modelo 220 correspondiente a la autoliquidación presentada por el grupo fiscal en el ejercicio 2007 se consignó una deducción de 2.734.884,27 €. De dicho importe corresponde a **GDxY**, como sociedad individual, 2.115.130,08 € (sobre una base de deducción declarada de 6.508.092,56), a **TSA**, 584.011,92 € (base de 1.796.959,76 €) y a **ZSA.**, 35.742,27 € (sobre una base de 109.976,20 €). En el ejercicio 2008, el importe la deducción era de 116.675,32 €.

Y en la casilla 585 "Deducción artículo 42 LIS y 36 ter Ley 43/95", se consignó una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 9.833.745,62 €, en 2007 y 1.837.545,34 € en 2008, correspondientes ambas a **GDxY**, como sociedad individual.

Dado que la regularización de la Inspección se refiere a estos conceptos, y son el objeto de debate en el presente recurso, vamos a referirnos a continuación a cada uno de ellos.

En cuanto a la deducción por doble imposición, (referida al ejercicio 2007 pues la correspondiente a 2008 no ha sido cuestionada por la Administración), la Inspección por un lado, consideró que la casilla de la declaración que se debió utilizar era la nº 574, "Deducción por doble imposición plusvalías fuente interna, artículo 30.5 de la LIS", en lugar de la nº 573 y, por otro, regularizó el importe que, por 2.734.884,27 €, se había consignado en la autoliquidación, dejándolo fijado en 2.303.490,56 €, de los cuales 1.699.590,23 € correspondían a **GDxY**, 569.989,57 € a **TSA** y 33.910,75 € a **ZSA**.

A) Deducción correspondiente a **GDxY** como sociedad individual.

La deducción de 2.115.130,08 € declarada procede de la aplicación del tipo del 32,5% sobre una base de 6.508.092,56 € correspondiente al incremento neto de los beneficios no distribuidos de las participaciones transmitidas (de **D**, **V**, y **Q**) durante el tiempo de tenencia de las mismas, que la sociedad, **GDxY**, obtiene como sigue:

	D, S.A.		V, S.L.		Q, S.A.	
Reservas	31-12-1999	5.891.774,95	31-12-2002	1.911.912,00	31-12-1999	666.535,00
Reservas	31-12-2006	9.368.117,48	31-12-2006	2.449.042,00	31-12-2006	4.007.791,96
Aumento de reservas		3.476.342,53		537.130,00		3.341.256,96
% de participación		8,43		41,00		12,50
Aumento de reservas % participación		293.055,68		220.223,30		417.657,12
Base de deducción				220.223,30		417.657,12

Reservas	31-12-2000	3.268.865,00				
Reservas	31-12-2006	9.368.117,48				
Aumento de reservas		6.099.252,48				
%de participación		91,44				
Aumento de reservas % participación		5.577.156,47				
Base de deducción		5.870.212,14				

$$(5.870.212,14 + 220.223,30 + 417.657,12 = 6.508.092,56 \text{ €})$$

La Inspección discrepa de la cuantificación de las reservas generadas por esas tres sociedades en base a lo siguiente:

a) **D. GDxY** tuvo en cuenta dos fechas diferentes de adquisición de las acciones de esa sociedad: la de constitución y la de ampliación de capital. Y, a juicio de la Inspección, sólo cabe tener en cuenta la primera, el 07-02-2000, pues considera que los efectos fiscales de una ampliación de capital, totalmente liberada, deben retrotraerse a la fecha de adquisición de las participaciones que otorgan el derecho a suscribir las nuevas sin coste alguno.

Además, la Inspección cuestiona el montante de reservas computadas por la sociedad. Por lo que respecta a la cifra inicial entiende que se debe de incrementar en 499.413,23 €, que es el importe del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 1999, destinado a reservas voluntarias, con lo que la cifra correcta sería 6.391.188,17 € (5.891.774,95 + 499.413,23); y respecto a la cifra final, considera que el importe declarado de 9.368.117,48 € debe de incrementarse en 1.711.657,85 €, (11.079.775,33 €), correspondiente a las reservas capitalizadas generadas en el período de tenencia.

Indica también la Inspección que la reducción de capital (por amortización de autocartera) no debe de afectar a los cálculos porque supone la pérdida de reservas dotadas al adquirirse las acciones propias, el 15-07-1999, y en esa fecha **GDxY** aún no tenía participación alguna en **D**.

En consecuencia, la Inspección considera que la diferencia de reservas en ese período (07-02-2000 a 27-07-2007) sería de 4.688.587,16 €, (11.079.775,33 - 6.391.188,17). Aplicado el porcentaje de participación del 99,87%, resulta una base de deducción de 4.682.492,00 € y, por tanto, una deducción en la cuota de 1.521.809,89 € en lugar de 1.907.818,94 €. En definitiva, considera la Inspección que **GDxY** aplicó un exceso de deducción de 386.009,05 €.

b) **V**. También discrepa la Inspección con la diferencia de reservas calculada de 537.130,00 €, entre 2002 y 2006. Y ello porque **GDxY** no tuvo en cuenta el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias del año de inicio del cómputo, que es negativo en 150.741,59 €, y porque tampoco tuvo en cuenta que reservas generadas durante el período de tenencia de la participación, por importe de 250.048,57 €, no habían tributado efectivamente debido a la compensación en el ejercicio 2002 de bases imponibles negativas acreditadas en el ejercicio 2000.

En consecuencia, la diferencia de reservas en el período de tenencia sería de 437.824,22 € (537.130,00 + 150.741,59 € - 250.048,57 €), sobre la que aplicado el porcentaje de participación del 41,00%, resulta una base de deducción de 179.507,93 €. Y dado que la base declarada ascendía a 220.223,30 €, el exceso de deducción en la cuota que regulariza la Inspección, es de 13.232,50 €.

c) **Q**. La Inspección considera que la diferencia de reservas habida en esa sociedad entre el 31-12-2001 y el 31-12-2006 es de 2.940.067,90 € y no de 3.341.256,96 € declarados por la obligada, y ello porque **GDxY** no tuvo en cuenta el importe del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2001, que asciende a 401.189,21 €.

Por tanto, la base de la deducción, una vez aplicado el porcentaje de participación del 12,50%, se cuantifica en 367.508,49 €, en vez de 417.657,12 € declarados por la obligada, siendo en consecuencia el exceso de deducción, de 16.298,31 €.

En definitiva, a juicio de la Inspección, la base de deducción conjunta por doble imposición correspondiente a la sociedad dominante **GDxY**, en el ejercicio 2007, es de 5.229.508,42 €, en lugar de 6.508.092,56 €, y la

deducción efectiva, de 1.699.590,23 € en lugar de 2.115.130,08 €, lo que supone un importe a regularizar de 415.539,85 €.

B) Por lo que respecta a TSA y ZSA, ya hemos dicho que la deducción por doble imposición consignada en la autoliquidación de 2007 era de 584.011,92 € y 35.742,27 € respectivamente. Pues bien, la Inspección considera que los importes procedentes ascienden a 569.989,57 € y 33.910,75 €.

En cuanto a **TSA**, la deducción declarada correspondía, en cuantía de 476.785,13 €, a su participación en **Q**, y 107.226,80 € a su participación en **F...**, **S.A.** (F). La sociedad **ZSA** sólo tenía participación en esta última (F).

Los cálculos efectuados por las sociedades fueron los siguientes:

Q	
Total reservas 31-12-1993	0,00
Total reservas 31-12-2006	4.007.791,96
Aumento reservas	4.007.791,96
Participación TSA	24,96%
Aumento reservas % participación	1.000.344,87
Total reservas 31-12-2001	274.301,16
Total reservas 31-12-2006	4.007.791,96
Aumento reservas	3.733.490,31
Participación TSA	12,50%
Aumento reservas % participación	466.686,29
Base deducción	1.467.031,16
Tipo impositivo 32,5%	476.785,13
F	
Total reservas 31-12-1986	0,00
Total reservas 31-12-2006	1.099.762,00
Aumento reservas	1.099.762,00
Participación TSA	24,44%
Aumento reservas % participación	268.781,83
Total reservas 31-12-1999	0,00
Total reservas 31-12-2006	1.099.762,00
Aumento reservas	1.099.762,00
Participación TSA	5,56%
Aumento reservas % participación	61.146,77
Base deducción	329.928,60
Tipo impositivo 32,5%	107.226,80

F	
Total reservas 31-12-1986	0,00
Total reservas 31-12-2006	1.099.762,00
Aumento reservas	1.099.762,00
Participación ZSA	8,15%
Aumento reservas % participación	89.630,60
Total reservas 31-12-1999	0,00
Total reservas 31-12-2006	1.099.762,00
Aumento reservas	1.099.762,00
Participación ZSA	1,85%
Aumento reservas % participación	20.345,60

Base deducción	109.976,20
Tipo impositivo 32,5%	35.742,27

La Inspección discrepa de la cuantificación de las reservas generadas por esas dos sociedades en base a lo siguiente:

a) Q. Su capital se divide en 3.000 acciones y las poseídas por **TSA** eran, 749, en la constitución el 30-09-1994, que representan el 24,96%, y 375, por adquisición el 02-06-2000, que representan el 12,50%. En el cuadro que se expone a continuación se recoge la base de deducción por doble imposición comprobada por la inspección correspondiente a la sociedad dominada **TSA** en el ejercicio 2007, que asciende a 1.440.792,24 € (1.000.344,87 + 440.477,37).

Q	31-12-2006	30-09-1994	31-12-2006	30-09-1999
Capital	180.303,63	180.303,63	180.303,63	180.303,63
Reserva legal	36.060,73	0,00	36.060,73	27.430,16
Otras reservas	2.841.929,86	0,00	2.841.929,86	246.871,50
P y G	1.129.801,37	0,00	1.129.801,37	209.671,32
Total reservas	4.007.791,96	0,00	4.007.791,96	483.972,98
Difer. reservas período tenencia	4.007.791,96		3.523.818,98	
Participación TSA	24,96		12,50	
Base deducción	1.000.344,87	440.477,37		
Diferencia	0,00	26.208,92		
Tipo impositivo	32,5	32,5		
Diferencia DD	0,00	8.517,90		

b) F.TSA suscribió, en la constitución de esa sociedad el 03-09-1987, 1650 accs. y **ZSA**, suscribió 550 accs. El capital de F, en ese momento, estaba representado por 5.500 acciones. El 25-06-1990 lo amplía emitiendo 1.250 nuevas acciones, que se desembolsan con efectivo, recibiendo **TSA** 375 accs. y **ZSA**, 125 accs.

La base de deducción por doble imposición del ejercicio 2007 comprobada por la Inspección correspondiente a **TSA** asciende a 312.991,84 € (268.781,95 + 44.209,89) y la correspondiente a **ZSA** a 104.340,77 (89.630,64 + 14.710,13), en base a lo siguiente:

F	31-12-2006	03-09-1987	31-12-2006	31-12-1989
Capital	405.675,00	330.556,66	405.675,00	330.556,66
Reserva revalor.	116.549,40	0,00	116.549,40	0,00
Difer. por ajuste capital	8,17	0,00	8,17	0,00
Resto reservas	133.117,61	0,00	133.117,61	0,00
Rtdos. neg. ejer. ant.	0,00	0,00	0,00	106.156,12
PP y GG	850.087,28	0,00	850.087,28	304.620,54
Total FFPP	1.505.437,46	330.556,66	1.505.437,46	529.021,08
Total reservas	1.099.762,46	0,00	1.099.762,46	198.464,42
Difer. reservas período tenencia	1.099.762,46		901.298,04	
Correc. Compens. BI		-106.156,12		
Diferencia reservas	1.099.762,46	795.141,92	1.099.762,46	795.141,92
	Participación TSA		Participación ZSA	
	24,44%	5,56%	8,15%	1,85%
Base deducción	268.781,95	44.209,89	89.630,64	14.710,13
Base deducción declarada	268.781,83	61.146,77	89.630,60	20.345,60
Diferencia	-0,12	16.936,88	-0,04	5.635,47

Tipo	32,5%	32,5%	32,5%	32,5%
Diferencia DDI	0,04	5.504,49	-0,01	1.831,53

En definitiva, la Inspección considera como exceso de deducción por doble imposición, de **TSA**, 14.022,36 € (5.504,46 + 8.517,90) y de **ZSA**, 1.831,52 €, que sumados a los 415.539, 85 € de **GDxY**, arrojan el importe total de 431.393,73 € que regulariza en dicho ejercicio.

TERCERO. La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 TRLIS) **declarada por el grupo fiscal**, por importe de 9.833.745,62 € en 2007 y de 1.837.545,34 € en 2008, tiene su origen en la venta, el 27-07-2007, por **GDxY**, como sociedad individual, de sus participaciones en las sociedades **D**, **V** y **Q** por 101.450.646,00 €, por la que obtuvo un beneficio de 95.523.468,73 € (91.498.627,43 €, 493.256,62 € y 3.531.584,68 €, respectivamente).

En el ejercicio 2007, **GDxY** consignó un beneficio a efecto de la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS de 88.513.744,54 € obtenido como sigue:

- Precio de venta, 101.450.646,09 € (precio fijo, 100.612.211,00 € y precio variable, 838.435,09 €) - Coste de venta, 5.927.177,36 € = Beneficio bruto de 95.523.468,73 € - Factura **M**, 7.009.724,19 € = Beneficio a computar, 88.513.744,54 €.

- De dicho beneficio eliminó el importe de la base de deducción por doble imposición, 6.508.092,56 €, que había declarado, resultando para 2007 una base de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 82.005.651,98 €. Y considerando que en ese ejercicio había reinvertido por importe de 83.900.007,33 €, es decir, el 82,70 % del precio obtenido en la venta, consignó una cantidad a deducir en la cuota de 9.833.745,62 € (82.005.651,98 x 82,70 % x 14,50 %). Y en el ejercicio 2008, considerando que las inversiones aplicadas a la reinversión ascendían a 17.998.800,09 €, resultó un importe a deducir en la cuota de 1.837.545,34 € (88.513.744,54 € x 17,30 % x 12%).

Las inversiones declaradas por la obligada a efectos de la reinversión de 2007, por 83.900.007,33 €, corresponden a la compra de acciones de la sociedad **W... INC.**, por importe de 79.999.943,00 €, y a la suscripción de 3.900.000,00 € en la ampliación de capital de la sociedad **Z... S.A.**, A...5. Y las correspondientes a 2008, por 17.998.800,09 €, a inversiones directas de esta última sociedad, la cual había pasado a formar parte del grupo fiscal en este ejercicio.

Antes de continuar con la exposición de este tema, hemos de destacar lo siguiente:

Los cálculos efectuados por la obligada se limitaron a determinar (mal o bien) el resultado obtenido por las ventas efectuadas por **GDxY** sin tener en cuenta el que pudiera proceder de las ventas que otras dos sociedades del grupo fiscal, **TSA** y **ZSA**, efectuaron también en el contrato de 27-07-2007. **TSA** vendió por 12.495.894,86 € las participaciones que detentaba en **Q** y en **F** (precio fijo, 12.392.623,00 + precio variable, 103.271,86 €), obteniendo un beneficio de 11.008.612,74 € por la venta de las primeras y de 1.230.409,55 € por la venta de las segundas; y **Z... S.A. (ZSA)** A...2, vendió las participaciones en **F** por 450.704,83 €, obteniendo un beneficio de 408.934,49 €.

El precio total de las ventas efectuadas por las sociedades del grupo fiscal ascendió a 114.397.245,78 € ("precio fijo" de 113.451.814,00 € + "precio variable" de 945.431,78 €).

Por su parte, la Inspección centrándose en las tres sociedades vendedoras integrantes del grupo consolidado, y no sólo en la sociedad individual **GDxY**, considera comprobado que la sociedad dominante y las dominadas **TSA** y **ZSA** procedieron, el 27-07-2007, a la venta de sus participaciones en las sociedades, **D**, **V**, **Q** y **F** por un precio de 113.451.814,00 €. No tiene en cuenta la Inspección la -denominada en contrato- parte variable del precio, que asciende a 945.431,78 € porque, a su juicio, pese a la calificación dada por las partes contratantes, dicho importe tiene carácter financiero para ambas.

Por otra parte considera que para determinar el beneficio obtenido por la venta, se ha de descontar del precio el importe de determinados gastos directamente vinculados con la operación, no sólo los 7.009.724,19 € de la factura de **M**, (que la propia sociedad en un principio había descontado), sino también otros que figuraban en contabilidad, y que sumados a los anteriores arrojan un total de 8.327.413,70 €.

En definitiva, a juicio de la Inspección, el precio neto de venta ascendía a 105.124.400,30 € y teniendo en cuenta el coste contable de las participaciones vendidas, 6.225.820,27 €, el beneficio resultante ascendía a 98.898.580,03 €.

Y una vez eliminado el importe comprobado de la base de deducción por doble imposición, 7.087.663,27 €, correspondiente a las tres sociedades vendedoras, la base de deducción por reinversión quedó fijada en 91.810.916,76 €.

Por lo que respecta a los elementos en que se materializó la reinversión ya hemos dicho que las inversiones declaradas por la obligada a efecto de la reinversión de 2007 ascendían a 83.900.007,33 €. Pues bien, en base a lo dispuesto en el artículo 42.5 del TRLIS (redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio) la Inspección no admitió la correspondiente a la suscripción de 3.900.000,00 € en la ampliación de capital de la sociedad **Z... S.A.** (A...5).

En consecuencia, el importe reinvertido en ese año quedó fijado en 79.999.943,00 €, esto es, el 70,51 % del importe obtenido por la venta (113.451.814,0 €), con lo que la deducción en la cuota procedente, a juicio de la Inspección, era de 9.387.297,02 € (91.810.916,76 x 70,51 % x 14,50%) en lugar de 9.833.745,62 €.

En 2008 la reinversión declarada, 17.998.800,09 €, se correspondía con las inversiones realizadas por parte de **Z... S.A.**, -que en este ejercicio pasó a formar parte del grupo fiscal-, entre las que se encuentra la adquisición de una parcela de terreno a **C ESPAÑA S.A.**, por 3.915.000,00 €. Pues bien, la Inspección considera que este elemento no sirve a los efectos de la reinversión porque, a su juicio, no cumple los requisitos de plazo establecidos en la ley (artículo 42.6 TRLIS). Por consiguiente, el importe comprobado como efectivamente reinvertido asciende a 14.083.800,09 € y representa el 12,38 % del total importe obtenido por la venta, con lo que la deducción en la cuota procedente, a juicio de la Inspección, en este ejercicio, debía ser de 1.363.672,57 € (91.810.916,76 x 12,38 % x 12 %), en lugar de 1.837.545,34 €.

Cuarto.

Durante las actuaciones inspectoras el representante de la obligada había solicitado del inspector actuario la rectificación de la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades de 2007 por haber detectado los errores siguientes: Uno: que a la hora de determinar las plusvalías derivadas de la venta de acciones no había tenido en cuenta el incremento de las reservas de las sociedades participadas indirectamente. Dos: que al determinar la plusvalía fiscal de la venta de las acciones había imputado indebidamente, como menor precio de venta, los gastos contenidos en la factura de **M**, por importe de 7.009.724,19 €.

Respecto a lo primero, el Inspector Jefe señala en el Acuerdo impugnado lo siguiente: En las sociedades mercantiles, cuando se procede a fijar el precio de la venta de unas participaciones, un componente a tener en cuenta son las reservas de las sociedades de las cuales se dispone de participación, pudiendo ser ésta directa o indirecta. Dicho de otro modo, el precio tiene su origen tanto en las reservas directas como indirectas generadas por las sociedades participadas.

También admite que dicha circunstancia encaja en el dictado literal del primer inciso del primer párrafo del apartado 5 del artículo 30, a cuyo tenor, "Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores...", porque efectivamente entre las rentas que el obligado tributario ha incluido en la base imponible se han computado no sólo las de los valores que se tienen directamente sino también las correspondientes a los valores que se tienen indirectamente.

Ahora bien, continúa diciendo el Inspector Jefe, el modelo de corrección de la doble imposición adoptado por el legislador a través del artículo 30 del TRLIS se refiere exclusivamente a la participación directa y no a la indirecta: "*se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación*".

Indica también el Inspector Regional que éste es el criterio de la doctrina administrativa manifestada en Consultas de la DGT (tales que las Resoluciones de 16/12/2003 - nº 2268 - 03 - , 14/11/2005 - nº V2296 - 05 - , 23/12/2008 - nº V2484-08 -) o por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 14-09-2007 (R.G.: 787/06 de 14-09-2007, (DOCTRINA (base histórica))).

Respecto a lo segundo, señala el Inspector Jefe que la factura de **M**, por importe de 7.009.724,19 €, tiene su origen en el contrato de 28-03-2007 suscrito entre **GDxY** y **M** para la prestación de unos servicios de asesoramiento financiero que en el mismo se detallan. Y que dichos gastos están vinculados con la operación de

venta de las participaciones. Por ello considera que la actuación de la obligada, descontando su importe del precio de la venta a la hora de determinar el beneficio que pudiera acogerse a la deducción por reinversión, fue correcta, por lo que no procede atender a la pretensión manifestada en el transcurso del procedimiento inspector, en el sentido de rectificar dicha decisión y sumar al precio de venta el importe previamente descontado.

En base a todo lo expuesto el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias procedió a confirmar la propuesta contenida en el acta **A02** ... y dictó, el 30-11-2012, el Acuerdo de liquidación (**A23** ...) del que resulta una deuda tributaria de 1.588.423,69 €.

	2007	2008
Base imp grupo antes compen	101.320.798,28	9.027.352,79
Compens. BI negativa de ejerc. anteriores a la incorporac grupo	84.001,88	28.141,31
BASE IMPONIBLE GRUPO	101.236.796,40	8.999.211,48
Cuota Íntegra	32.901.958,83	2.699.763,44
Deduc. doble imposición	2.303.490,56	116.675,32
Cuota Int. Ajustada posit.	30.598.468,27	2.583.088,12
Deducciones	9.387.297,02	1.363.672,57
Cuota líquida positiva	21.211.171,25	1.219.415,55
Retenc. y Pagos cta.	175.672,19	637.288,17
Cuota a ingresar	21.035.499,06	582.127,38
Pagos frac. y cuota imput.	23.075.331,66	929.216,03
Cuota diferencial	-2.039.832,60	-347.088,65
Importe efectivo devuelto	-2.917.674,91	-820.961,42
Cuota	877.842,31	473.872,77
Intereses	166.920,48	69.788,13
Fecha desde	25/02/2009	21/12/2009
Fecha hasta	30/11/2012	30/11/2012
DEUDA A INGRESAR	1.044.762,79	543.660,90

Esta liquidación tiene carácter provisional por aplicación de los artículos 101.4 b) LGT y 190.4 b) RGAPT, al haberse efectuado por la Inspección una desagregación de parte de los elementos que integran la obligación tributaria. Igualmente, la liquidación se considera provisional en virtud de lo dispuesto en los artículos 101.4 a) LGT y 190.3 b) RGAPT al estar pendiente de aportación determinada información solicitada a terceros.

Quinto.

Con fecha 18-01-2013 se notificó a la interesada Acuerdo sancionador (**A23** ...) en virtud del cual, y en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008, se considera cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 193 de la Ley 58/2003 toda vez que el obligado tributario, como consecuencia de las declaraciones presentadas, obtuvo, a juicio de la inspección, unas devoluciones indebidas de 877.842,31 €, en el año 2007, y de 473.872,77 €, en el año 2008, que en parte han dado lugar a la comisión de una infracción tributaria. De dichos importes, considera sancionables 664.702,20 € en 2007 y 91.646,99 € en 2008 que corresponden a tres motivos de regularización:

El primero se refiere a la forma de calcular la deducción de la cuota por doble imposición: Al determinar la diferencia de reservas en la sociedad participada, entre la fecha de cierre inmediatamente anterior a la adquisición y la fecha de cierre inmediatamente anterior a la fecha de venta de la participación, la entidad ha tenido en cuenta el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias existente al computar estas últimas y no el existente al computar las primeras, con lo que (dado que el saldo era siempre positivo) el aumento de reservas y, por consiguiente, la base de deducción era superior a la procedente. Es por esta razón por la que entiende la inspección que la conducta de la obligada ha sido incongruente y en beneficio propio.

El segundo está relacionado con el cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 2007: La obligada incluyó como importe reinvertido el correspondiente a la suscripción de una ampliación de capital

de la empresa integrante del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, **Z... S.A.**, NIF A....5, por importe de 3.900.000 €, siendo así que en el artículo 42.5 del TRLIS, (en la redacción vigente en ese ejercicio) se establece literalmente, para estos casos, la imposibilidad de aplicar la deducción sobre dicho importe.

Y el tercero se refiere al cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de 2008. El obligado tributario, a la hora de determinar la base de deducción, no descontó el importe de la base de deducción por doble imposición, operación que, por otra parte, sí que efectuó en 2007.

El instructor del procedimiento primero, y el Inspector Jefe después, apreciaron el concurso del elemento subjetivo o culpabilidad en la conducta del obligado tributario respecto de las cantidades sancionables. Las infracciones tributarias cometidas se califican como leves.

Dado que, a juicio de la Inspección, no resulta aplicable circunstancia de graduación alguna, se aplica el tipo de sanción del 50%, resultando una sanción a ingresar conjunta por los dos ejercicios de 378.174,60 €

	PERIODO 2007	PERIODO 2008
Artículo aplicable	Artículo 193	Artículo 193
BASE SANCION	664.702,20	91.646,99
Calificación de la infracción	LEVE	LEVE
% Sanción	50%	50%
Importe sanción	332.351,10	45.823,50
Sanción reducida	332.351,10	45.823,50
SANCION EFECTIVA	332.351,10	45.823,50

Sexto.

Disconforme con las anteriores liquidaciones, la interesada interpuso, en fechas 2 de enero y 6 de febrero de 2013, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, (nº 33/133/2013 y 33/353/2013), efectuando alegaciones referidas a las siguientes cuestiones que fueron regularizadas por la Inspección:

1º) Por lo que respecta a la deducción para evitar la doble imposición: aduce que las correcciones practicadas por la Inspección respecto de las deducciones efectuadas por el obligado tributario referidas a las participaciones del grupo son improcedentes; y, más en concreto, se opone al criterio de la Inspección que considera que, a efecto de este cálculo, no procede la inclusión de la "Reserva para acciones propias" (1.438.772,71 €).

Y reitera la solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2007 (al amparo del Art. 120 de la Ley General Tributaria) efectuada durante el procedimiento inspector a fin de que se tengan en cuenta, por el concepto de deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna del artículo 30.5 del TRLIS, el incremento de las reservas de las participaciones indirectas del grupo consolidado.

2º) Respecto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios: alega en contra de la forma en que la Inspección determinó el precio de la transmisión de las acciones vendidas en contrato de 27-07-2007 y, por tanto, de la fijación de la base de la deducción. Considera que se debió atender a la solicitud de rectificación de la autoliquidación efectuada durante el procedimiento inspector al objeto de sumar al precio de venta el importe de una factura de 7.009.724,19 € por los servicios prestados por M ya que, a su juicio, no procedía su minoración.

Y, dice también que el precio de venta que según contrato incluye una parte fija y otra variable viene dado por la suma de ambas magnitudes, y no sólo la parte fija, como entiende la Inspección.

Por otra parte, expone sus razones en contra de la eliminación de determinados elementos a efecto de la materialización de la reinversión.

3º) Respecto del acuerdo sancionador: considera que no concurren las circunstancias del Art. 184 de la Ley General Tributaria, al no existir ocultación. Y que, tratándose de una normativa compleja, no se puede esgrimir el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Séptimo.

Acumuladas ambas reclamaciones, el Tribunal Regional acordó, mediante resolución dictada en primera instancia el 31-10-2014, y notificada a la reclamante el 19-11-2014, estimarlas en parte. Confirmó el Acuerdo de

liquidación impugnado excepto en lo que sigue: Consideró que del total de gastos que la Inspección había descontado del precio de venta de las acciones, a fin de determinar el beneficio obtenido, había que eliminar 601.724,50 € por tratarse de gastos cuya vinculación con la operación no estaba, a su juicio, suficientemente motivada por la Inspección.

Confirmó también el Acuerdo sancionador salvo en lo que, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, pudiera verse afectada la base de la sanción.

Octavo.

No conforme con dicha resolución, la interesada interpuso el 19-12-2014 el presente recurso de alzada, exponiendo sus motivos de oposición contra la misma y solicitando su anulación y la de los actos administrativos en su día impugnados.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose, a la vista de las alegaciones formuladas por el reclamante, las siguientes cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos:

1ª.- Si procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.3 del TRLIS a fin de corregir la doble tributación que, según señala la recurrente, se ha producido al realizar la operación societaria de amortización de acciones propias mediante la anulación de reservas, con independencia del origen de las mismas.

2ª.- Si a la hora de determinar la base de deducción por doble imposición interna del artículo 30.5 del TRLIS procede tener en cuenta las participaciones indirectas de las sociedades directamente participadas.

3ª.- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Si para determinar el precio de transmisión de las participaciones vendidas se ha de tener en cuenta sólo la parte fija del mismo, como indica la Inspección, o también la parte variable. En definitiva, nos debemos pronunciar sobre la calificación jurídica de la llamada parte variable del precio.

4ª.- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Si el importe de 7.009.724,19 € consignado en la factura de **M** se ha de considerar, o no, como un coste de transacción atribuible al precio de venta de las participaciones sociales a la hora de determinar el beneficio de la operación.

5ª.- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Si la inversión efectuada por **Z...** en la parcela de terreno adquirida a **C España S.A.**, por 3.915.000,00 €, se realizó, o no, dentro del plazo establecido para efectuar la reinversión.

6ª.- Y finalmente, sobre el Acuerdo sancionador.

Segundo.

Por lo que respecta a la **primera cuestión** referida a la procedencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.3 del TRLIS, señalamos lo que sigue.

La doble imposición intersocietaria tiene lugar cuando se grava dos veces en concepto de Impuesto sobre Sociedades un mismo dividendo o participación en beneficios: la primera, al tributar la entidad que los obtiene, por el beneficio originado, y la segunda, cuando dicho beneficio se reparte, sometiéndose a imposición a la entidad que lo recibe por el rendimiento obtenido; se genera así un doble gravamen societario.

En la transmisión de participaciones de **D** a la propia entidad, para su posterior amortización, la sociedad adquirente de los títulos no se limitó a reintegrar a los socios el capital aportado correspondiente a las participaciones adquiridas, también incluyó las reservas o beneficios no distribuidos que durante el tiempo de tenencia de los títulos se habían generado en el seno de la sociedad participada.

Como quiera que la entidad participada ya había tributado por el Impuesto sobre Sociedades (extremo que damos por cierto), tendría lugar una doble imposición económica al haber tributado, en sede de la partícipe, en proporción a la cartera y, posteriormente, en sede del socio transmitente por el incremento de renta.

Esta doble imposición es la que pretende corregir el artículo 30.3 del TRLIS, cuando establece que la deducción para evitar la doble imposición interna también se aplicará, entre otros, en el supuesto “... de adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización, (...) respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley”

La base sobre la que se calcula la deducción, mediante la aplicación del tipo de gravamen correspondiente, está constituida por el incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluidos aquellos incorporados al capital social, correspondiente a cada participación transmitida y que se hubieran generado durante el tiempo de permanencia en la cartera del socio, con el límite de la renta que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión (diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión de los títulos). (STS de 19-03-2014 (rec. cas. 6252/2011), que alude a otras de 26-12-2011 (rec. cas. 3924/2009) y 20 y 24 de mayo de 2010 (casaciones 2970/05 y 106/09). La deducción por doble imposición no puede, en la práctica, ser superior al importe integrado por el socio en la determinación de la base imponible del impuesto.

Ahora bien, por lo que se refiere a la entidad adquirente de las participaciones, en este caso **D**, el artículo 15.9 del TRLIS excluye la posibilidad de que pudiera haber generado renta alguna susceptible de deducción por doble imposición, pues establece que, “La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas”.

En este sentido, el Plan General de Contabilidad aprobado por R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre, imperante al tiempo de la adquisición de las acciones de la sociedad **D**, en la Norma 10ª de la Quinta Parte dispone que en la amortización de acciones propias mediante reducción de capital, la diferencia entre el precio de adquisición de dichas acciones y el importe del nominal de las mismas se imputa a cuentas de reservas. (En el mismo sentido la Cuenta 109 del Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre, en relación con las “Acciones o participaciones propias para reducción de capital”). Y estas reservas, que obligatoriamente deben ser constituidas en caso de adquisición de acciones propias, en tanto éstas no sean enajenadas o amortizadas, son indisponibles. (Artículo 79.3.ª del Texto Refundido de la, entonces vigente, Ley de Sociedades Anónimas).

En definitiva, no cabe estimar las alegaciones de la interesada pues, en el caso analizado, la doble tributación, de haberse producido, se habría corregido en sede del socio que, como consecuencia de la transmisión de las acciones, hubiera obtenido una renta, y no en sede de la sociedad adquirente de las mismas. El caso que ahora vamos a analizar no es, por tanto, el del artículo 30.3 del TRLIS; lo que se enjuicia, y vamos a tratar a continuación, es la determinación de las rentas que dan derecho a la “deducción por plusvalía de fuente interna”, del artículo 30.5 del citado texto legal.

Tercero.

Pasamos a analizar la **segunda cuestión** consistente en determinar, respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, si para fijar la cuantía de la base de deducción del artículo 30.5 del TRLIS se ha de tener en cuenta en el cómputo del incremento de las reservas, no sólo el de las correspondientes a las participaciones directas, sino también el de las participaciones indirectas de las sociedades integradas en el grupo consolidado.

En concreto, si para determinar la cuantía del incremento neto de los beneficios no distribuidos correspondientes a las participaciones en el capital de las entidades, **D**, **V**, **Q**, y **F** (transmitidas el 27-07-2007 por las sociedades del grupo fiscal, **GDxY**, **TSA** y **ZSA**), se debe tener en cuenta el cómputo del incremento de las reservas correspondientes a las participaciones indirectas que **GDxY** tenía en **D E...S.L.**, **V**, y **F** a través de su participación directa en **D Y V**.

No aborda la recurrente en esta alzada, como sí hizo en la anterior instancia, la cuestión referente a la inclusión, o no, de la reserva para acciones propias por importe de 1.438.772,71 €, -dotada por **D** al tiempo de adquirirlas, el 15-07-1999-, a los efectos de determinar la base de la deducción por el artículo 30.5 del TRLIS. Por consiguiente, nos ceñiremos a analizar la cuestión relativa a la incidencia que, a estos efectos, pudieran tener los posibles incrementos de reservas por beneficios no distribuidos en las sociedades en que la participación es indirecta.

El artículo 30 del TRLIS establece en su apartado 5, vigente en el ejercicio 2007, que:

“Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 40 por ciento, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.”

Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que, el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al cinco por ciento.
- b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación (...).”

Es criterio de este TEAC que en caso de transmisión de acciones o participaciones de una determinada sociedad se deben incluir como base de cálculo de la deducción por doble imposición los beneficios no distribuidos obtenidos por ella misma durante el tiempo de tenencia de la referida participación por la socia, pero no los beneficios no distribuidos obtenidos por las entidades en las que esa sociedad pueda a su vez participar. Así en la resolución de 02-06-2015, que se remite a otra anterior de 14-09-2007 (R.G.: 787/2006) en relación con el anterior artículo 28.5 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, resolución esta última, que finalmente ha sido confirmada en este extremo por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de julio de 2013, recaída en el recurso de casación nº .../2011.

Decíamos en la resolución de 2015, citando diversas Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras: V2484/2008, de 23 de diciembre; V2246/2010, de 19 de octubre y V1536/12 de 13 de julio) que dicha Dirección General:

“... viene reiterando -por lo que se refiere a la determinación del incremento neto de los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad participada durante el tiempo de tenencia de la participación-, que habrán de tenerse en cuenta, exclusivamente, los beneficios de la sociedad, es decir, los generados por ella de forma expresa e incorporados a su cuenta de pérdidas y ganancias primero y a su balance después.

Esto significa que no se computarán en el momento de la transmisión las expectativas de beneficio futuro por la participada, como pueden ser los existentes por la tenencia de participaciones sociales en entidades que, a su vez, tienen beneficios pendientes de distribuir.

En definitiva, según dicha postura, con la que este Tribunal Central está plenamente conforme, la aplicación de la deducción no podrá hacerse teniendo en cuenta los beneficios de las entidades en las que se participa indirectamente, sino exclusivamente los generados y no distribuidos por la sociedad en la que la consultante participa directamente, cuyas acciones se enajenan. Por tanto, la parte de renta imputable a plusvalías tácitas de cualquier elemento del activo de la entidad cuya participación se transmite, no forma parte de la base de deducción, sin perjuicio de que la doble imposición que se manifiesta en estas operaciones pueda corregirse en la entidad adquirente de la participación cuando, posteriormente, se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 30.4.e) del TRLIS.

No sería posible aplicar la deducción sobre el beneficio no distribuido del grupo consolidado, pues el texto legal transcrito se refiere expresamente al beneficio no distribuido de la participación que se transmite, es decir, el beneficio no distribuido de la entidad directamente participada, sin mencionar específicamente otras sociedades, ya se trate de sociedades indirectamente participadas o de sociedades integrantes de un grupo consolidado. Por el contrario, esa mención específica sí se realiza, en el mismo artículo, al referirse al porcentaje de participación que se exige como requisito en el apartado a) del mismo artículo...”

El Tribunal Supremo en la sentencia citada, de 18 de julio de 2013 (rec. cas. 916/2011), ante la cuestión planteada consistente en interpretar, “... si el derecho a la deducción se ejercita sobre los beneficios generados por la entidad participada (en este caso X, S.A.), tesis sostenida por la Administración, o, alternativamente, ha de extenderse, también, a los generados por las entidades participadas por la participada, denominados beneficios indirectos), declara que el texto del precepto transcrito, que se refiere a “incremento neto de los beneficios no

distribuidos generados por la entidad participada" zanja la discusión en el sentido de que no pueden admitirse otros beneficios que no sean los generados por la entidad participada..."

En conclusión, y en base a lo expuesto, este Tribunal Central considera que para fijar la base de deducción del artículo 30.5 del TRLIS no se ha de tener en cuenta el incremento de las reservas de las participaciones indirectas de las sociedades transmitidas; por tanto, se desestima la pretensión de la recurrente.

Cuarto.

La tercera cuestión planteada se refiere a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 TRLIS) y consiste en dilucidar si para determinar el precio de transmisión de las participaciones vendidas se ha de tener en cuenta sólo la parte fija del mismo, como indica la Inspección, o también la parte variable. En definitiva, nos debemos pronunciar sobre la calificación jurídica de la parte variable del precio.

Mediante contrato de 27-07-2007 **GDxY** vendió las acciones y participaciones de que era titular en las sociedades **D, V y Q; TSA** vendió las acciones que detentaba en **Q** y en **F; y Z... S.A. (ZSA) A...2**, vendió sus acciones en **F**. El precio total de las ventas efectuadas por estas sociedades del grupo fiscal, ascendió a 114.397.245,78 € (parte fija de 113.451.814,00 € + parte variable de 945.431,78 €).

En el contrato figuran también las ventas efectuadas por las personas físicas que también eran titulares de participaciones en esas sociedades, (**AxV..., Dx..., Ox..., Jx... y Sx... YV y LxR...**). El importe total por el que todos ellos (personas físicas y jurídicas) transmitieron sus participaciones estaba compuesto por una parte fija de 128.737.464,00 € y una parte variable que, según contrato, «*será igual al resultado de aplicar al importe del Precio Fijo un tipo de interés fijo simple con base 360 días, calculado diariamente hasta la Fecha de Cierre, del cinco por ciento anual (5%) (el "Precio Variable" y, conjuntamente con el Precio Fijo, el "Precio de Compra")*».

En el contrato se establece que el precio de compra se debe pagar a la fecha de cierre, en todo caso antes del 28-09-2007. La fecha de cierre acontecería el décimo día hábil siguiente a aquel en que se hubieran cumplido (o renunciado, en su caso) determinadas condiciones y en ese momento, el comprador satisfaría el 100% del precio de compra.

La inspección y el TEAR de Asturias en la resolución recurrida mantienen que la parte variable del precio tiene un carácter financiero tanto para el vendedor como para el comprador (ingreso/gasto financiero), pues, a su juicio, no es una renta que procede de la transmisión, sino que procede del aplazamiento del pago del precio, el cual se satisfizo el 25-09-2007, 60 días después de la firma del contrato.

Y consideran que esta circunstancia se corrobora en un documento de fecha 04-10-2007 aportado a la inspección, elaborado por **M** y titulado "*Reparto del precio 3i v2*", en el que figura que, entre la fecha de firma, el 27-07-2007, y la fecha de cierre, el 25-09-2007, han transcurrido 60 días, y teniendo en cuenta una tasa de interés del 5%, en base a 360 días, el importe total de intereses asciende a 1.072.812,20 €, de los que a las sociedades del grupo fiscal corresponderían, 945.431,78 €. **Grupo DxY**, puesto que sólo había tenido en cuenta el importe de la venta de las participaciones obtenido por **GDxY** como sociedad individual, sólo computó como mayor importe de la venta, la parte variable del precio correspondiente a ésta, 838.435,09 €.

Entienden la inspección y el TEAR que los 1.072.812,20 € de importe variable son intereses y no precio, porque así se deriva de lo previsto en la Norma de Valoración 11ª "Deudas no comerciales" del PGC de 1990. Y ello con independencia de lo contabilizado por la obligada, -de forma incorrecta, a su juicio-, y con independencia de que el resultado global no se haya visto alterado por esa forma de contabilizar.

En definitiva, consideran que el importe de lo cobrado por intereses forma parte del resultado contable del obligado como ingreso financiero. No es una renta que proceda de la transmisión sino del aplazamiento de pago del precio. Y se remiten a la Consulta Vinculante N° V2802/2011 de 25/11/2011 de la Dirección General de Tributos.

Por su parte, la entidad ahora recurrente afirma que no existe ninguna regla de valoración fiscal especial en caso de venta de participaciones en el capital de una sociedad; el incremento se determina por la diferencia entre el precio de venta y el de coste. Y la base de la deducción por reinversión viene dada por el importe de la renta obtenida en la transmisión integrada en la base imponible, con la única limitación de que el valor de enajenación no sea superior al de mercado. (Y en este caso, al tratarse de venta de acciones, reconoce la especialidad consistente en que no se puede incluir en la base de la deducción la parte de la renta que haya generado el derecho a la deducción por doble imposición).

Alega que el concepto "precio cierto" no quiere decir que se tenga que precisar cuantitativamente en el momento de la celebración del pacto, sino que basta que pueda determinarse mediante la referencia puntual y concreta que se convenga, como así ha sucedido, a su juicio, en el caso analizado. Que no se trata de una operación de pago aplazado; que la Inspección y el TEAR se refieren exclusivamente a cuestiones contables y no indican la norma fiscal en que se amparan para determinar la corrección del precio cuando califican la parte variable del mismo como ingreso financiero para la vendedora.

A la vista de cuanto antecede, este TEAC expone lo que sigue.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.450 del Código Civil, supletorio respecto de las normas tributarias (artículo 7.2 LGT), *la venta se perfeccionará entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado.* Y en el caso que nos ocupa, ello tuvo lugar en el contrato de 27-07-2007.

En él se acordó el precio a pagar por cada una de las sociedades cuyas acciones o participaciones (100%) se transmitían, valorándose, **D** en 95.397.904 euros, **V** en 2.054.265 euros, **Q**, en 24.497.375 euros y **F** en 1.787.920 euros. En total, 128.737.464,00 €. También se acordó, la posibilidad de que ese precio se pagara en un plazo límite de dos meses sobre la fecha del contrato, pero con un "coste" añadido, un interés calculado, diariamente, en función del retraso, o del aplazamiento, en el pago del precio.

Este Tribunal Central considera que el precio de las acciones y participaciones transmitidas por cada uno de los vendedores se correspondía con el valor dado, y aceptado por las partes, a las sociedades vendidas. No se puede entender que el 27-07-2007 el valor de estas sociedades en conjunto fuera de 128.737.464,00 € y que dos meses después iban a valer 129.810.276,20 € (1.072.812,20 € más, simplemente porque ese era el resultado de aplicar un interés de un 5% anual).

En definitiva, el 27-07-2007 las partes acordaron el precio a pagar por cada una de las sociedades objeto de la compraventa y también acordaron la posibilidad de aplazar su pago con la correspondiente carga de intereses.

Ciertamente las obligaciones tributarias se deben exigir con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. Pues bien, este Tribunal Central considera que el importe de 945.431,78 € satisfecho por la entidad compradora a las sociedades del grupo fiscal, vendedoras, se efectuó en concepto de pago de intereses por aplazamiento del pago del precio acordado y, en consecuencia, no forman parte del mismo.

Por consiguiente, también en este punto se desestiman las alegaciones de la recurrente.

Quinto.

La cuarta cuestión planteada consiste en determinar si el importe de 7.009.724,19 €, consignado en una factura emitida por **M** el 28-09-2007, se ha de considerar como un gasto vinculado con la operación de venta de las participaciones sociales transmitidas en el contrato de 27-07-2007 y, por tanto, se debe de descontar del precio para determinar el beneficio obtenido, como así había efectuado la interesada en un principio al fijar el incremento patrimonial, o, por el contrario, si se trata de un gasto no vinculado con dicha transacción.

La ahora recurrente manifiesta que durante el procedimiento inspector solicitó la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2007-2008, al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT. Efectivamente, en el trámite de audiencia previo a la extensión de las actas la obligada solicitó dicha rectificación.

Manifestó que a la hora de determinar el incremento patrimonial por la venta de las acciones y participaciones, *computó, de forma indebida, la comisión de venta satisfecha a M por los servicios prestados, como menor importe de la venta.*

La Inspección, además del gasto contenido en la factura de **M** había considerado la existencia de otros gastos por importe de 1.317.689,51 € (debidamente detallados en el acuerdo de liquidación) que, a su juicio, y por la misma razón, también debían descontarse del precio de venta, minorando el beneficio.

En la reclamación presentada ante el TEAR de Asturias la interesada se opuso a la minoración del precio de venta por esos gastos, exponiendo las razones que consideró oportunas para intentar justificar que no estaban

vinculados a la venta, y, concretamente, en lo referente a la factura de **M**, alegó que no se había atendido a su petición de rectificación de autoliquidación.

El TEAR de Asturias confirmó el criterio de la Inspección respecto de los gastos incluidos en las facturas de **J... SL** de 686.825,00 €, de **B... CB** de 17-08-2007 de 24.140,51 €, de **H...** de 05-07-2007 de 4.999,50 € y de **M**, de 7.009.724,19 €, (importe, este último, que, como ya es sabido, la propia reclamante, inicialmente, había deducido del precio y así lo había consignado en las autoliquidaciones, las cuales, como indica el TEAR, se presumen veraces respecto de los datos consignados en ellas).

Respecto al resto de gastos minorados, por importe conjunto de 715.965,01 €, el TEAR consideró que la Inspección no había motivado suficientemente su condición de costes de transacción atribuibles al precio de venta, por lo que, por esa cuantía, estimó la pretensión de la reclamante.

Interpuesto el presente recurso de alzada, la interesada efectúa ante este TEAC, alegaciones, exclusivamente, contra el gasto contenido en la factura de **M**.

Dice que si el TEAR consideraba que por parte de la Inspección no se habían aducido suficientes argumentos respecto de determinadas facturas -(las admitidas por importe conjunto de 715.965,01 €)- para considerar que constituían costes de transacción atribuibles al precio de venta, esta misma apreciación la debió extender a la factura de **M** cuestionada. Pero no aduce argumentos que pudieran llevar a este Tribunal Central a la convicción de que el gasto contenido en esa concreta factura no estuviera directamente vinculado con la operación de venta de las participaciones en el capital de las sociedades vendidas. Sin embargo, insiste en recurrir, ad cautelam, la denegación presunta de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2007 en relación con la factura de **M**, cuestión ésta sobre la que, según manifiesta, el TEAR no se pronuncia.

A la vista de cuanto se ha expuesto, este TEAC señala lo siguiente:

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones a que se refiere el artículo 120 de la LGT tiene su desarrollo en los artículos 126 y siguientes del RGAPT. En dicho artículo se dice que, “2. (...) *El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.* 3. *Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario...*”

Pues bien, por lo que respecta a esta cuestión, hemos de señalar que no cabe simultanear un procedimiento de inspección con uno de gestión sobre la misma obligación tributaria. Y ello sin perjuicio del derecho que asiste al obligado tributario incurso en un procedimiento inspector, -cuando entiende que incurrió en error al presentar la autoliquidación-, a alegar y presentar los documentos que considere oportunos a fin de que el órgano inspector los tenga en cuenta y valore al practicar la liquidación.

Una vez esto indicado pasamos a examinar la documentación incorporada al expediente a fin de pronunciarnos sobre el tratamiento que proceda atribuir al gasto cuestionado.

La factura que es centro del debate tiene su origen en un contrato de 28-03-2007 suscrito entre **GDxY** y **M** para la prestación de unos servicios de asesoramiento financiero relacionados con la operación de venta de las participaciones. El plazo de vigencia de este contrato, aportado a la Inspección por la obligada, se inicia el 01-03-2007 y viene a confirmar los acuerdos adoptados por las partes referentes a:

1.- Servicios de asesoramiento financiero, para lo cual, **M** se familiarizará con la situación financiera y el negocio de la Compañía; asistirá a la compañía en la estructuración de la Operación de forma conjunta con sus abogados y asesores fiscales; asistirá a la Compañía en la identificación y en el contacto con potenciales compradores para estimar su interés en una Operación; asistirá a la Compañía en la preparación de los materiales de venta, incluyendo cartas de contacto y de reglas de proceso, descripción preliminar de la Compañía y el Cuaderno de Venta (...) para su distribución a los potenciales compradores, describiendo a la Compañía su situación mercantil y su situación financiera; coordinará el proceso de intercambio de información (“Data Room”) y los flujos de información con potenciales compradores y asesorará y asistirá a la Compañía en la negociación de las condiciones financieras de la Operación.

2.- Honorarios. Se fijan en base a un porcentaje aplicable sobre el valor de la Contraprestación, (respecto de la que se señala su significado y los conceptos que incluye, más allá del precio pactado). Hasta 90.000.000 de euros la comisión es del 3,5% y a partir de esa cifra la comisión se incrementa en el 0,075% por cada millón de euros de exceso. La Comisión de éxito será pagadera a la fecha de cierre de la Operación.

Se considera que la Operación ha concluido satisfactoriamente cuando se haya firmado el documento que refleje el acuerdo alcanzado entre la Compañía y el Comprador para realizar la Operación.

También se refiere el contrato a otras cuestiones como el reembolso de los gastos y los pagos o el plazo de vigencia del propio contrato.

A la vista de cuanto antecede y como resumen de lo expuesto señalamos lo siguiente: La obligada tributaria, en su día, consideró que el gasto contenido en esa factura estaba directamente vinculado con la operación de venta de las acciones y participaciones y, más tarde, cuando pretende que se rectifique esa actuación (primero durante el procedimiento inspector, y luego en la vía económico administrativa), no aporta prueba alguna en contra, ni opone más argumentación que la genérica ya referida.

Esto ya sería suficiente para desestimar la pretensión de la ahora recurrente. Sin embargo este TEAC ha analizado la documentación a su alcance, la factura y el contrato de que trae causa y ha llegado a la convicción de que el gasto de 7.009.724,19 €, contenido en la factura de **M**, estaba directamente vinculado con la operación de venta de las acciones y participaciones, por lo que, para determinar el beneficio obtenido en la operación, se debía descontar del precio de la venta.

En consecuencia, confirmamos en este punto la resolución impugnada.

Sexto.

La quinta cuestión planteada se refiere a la reinversión en activos de inmovilizado.

La obligada tributaria acogió el beneficio obtenido por la venta de las acciones y participaciones a que ya nos hemos venido refiriendo (contrato de 27-07-2007) a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del TRLIS.

En 2008, la reinversión total declarada era de 17.998.800,09 € y correspondía a las inversiones realizadas por **Z... S.A.**, -sociedad constituida el 25-05-2006, que en 2008 pasó a formar parte del grupo fiscal-.

La Inspección considera que la adquisición de una parcela de terreno a **C ESPAÑA S.A.** por 3.915.000,00 € no es procedente a efectos de la reinversión, pues, a su juicio, no cumple los requisitos de plazo establecidos en la ley. (artículo 42 TRLIS, "6. *Plazo para efectuar la reinversión. a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores*").

Dice la Inspección, y así lo corrobora el Tribunal Regional, que, con fecha **26-04-2006** se suscribió en documento privado, una opción de compra de la parcela, y el **30-05-2006** el contrato privado de compraventa, y que ésta es la fecha de la adquisición de la parcela, por tanto la que se ha de considerar a efectos de la reinversión. Que la renta incluida en la base imponible, respecto de la cual se pretende la aplicación del beneficio fiscal de la deducción en cuota por reinversión de beneficios extraordinarios, se considera obtenida en la fecha de venta de la operación generadora de la renta, en este caso el 27-07-2007. Y, dado que, conforme a lo dispuesto en el artículo 42.6 TRLIS el periodo de reinversión se situaría entre el 27-07-2006 y el 27-07-2010, esta inversión se había realizado fuera del plazo.

Por su parte, la interesada centra sus alegaciones ante este TEAC, en lo siguiente: Manifiesta que la fecha a considerar no es la del contrato privado de compra de la parcela, sino la de la escritura pública de 1 de diciembre de 2006, por lo que la reinversión se efectuó dentro de plazo. Dice que el contrato de compraventa sólo genera obligaciones para las partes pero no transmite por sí mismo el derecho de propiedad, pues para ello se necesita, además del título, el modo, esto es, la «traditio» o entrega de la cosa vendida, a que se refiere el artículo 609 del Código Civil. Y, además, manifiesta que nuestro ordenamiento jurídico equipara la escritura pública a la entrega. Así el artículo 1.462 del CC que establece: "*Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.*"

Finalmente, señala que la estipulación recogida en el contrato de 30-05-2006 en el sentido de que las partes elevarán a escritura pública la presente compraventa, la cual será otorgada en plazo no superior a un mes, *“una vez se disponga de la licencia de segregación o en su defecto del certificado de innecesariedad”*, debe de entenderse como una condición suspensiva implícita que impide el perfeccionamiento de la compraventa hasta que se produzca su cumplimiento.

A la vista de cuanto antecede este TEAC declara lo siguiente:

La venta de la parcela se llevó a cabo mediante el documento privado de 30-05-2006 pues, efectivamente, en dicho contrato, una parte se obligó a entregar una cosa determinada y la otra a pagar por ella un precio cierto en dinero. La compraventa quedó, por tanto, perfeccionada por el acuerdo de las partes plasmado en dicho contrato. Por consiguiente, no procede la alusión al párrafo 2 del artículo 1.462 del Código Civil, pues este precepto es de aplicación en los casos en que la venta se efectúa mediante escritura pública.

Así se corrobora también en la propia estipulación quinta del contrato en que las partes se comprometen a elevar la presente compraventa a escritura pública en un plazo no superior a un mes. De lo que también se deduce que no estamos ante una compraventa sujeta a la condición suspensiva de formalizar la escritura.

Consideramos que la entrega de la parcela y, en definitiva, la puesta a disposición de la misma a favor del comprador, tuvo lugar en el mismo acto de la firma del documento privado, (en el que ya se pagó 415.000,00 € en concepto de primer plazo del precio). Efectivamente, en la estipulación undécima se recoge que *“a partir de la firma del presente documento, la compradora podrá iniciar actuaciones en las fincas objeto de este contrato, ya se trate de obras menores como otras de mayor entidad...”*

En resumen, este TEAC comparte el criterio del TEAR y de la Inspección y declara que la inversión efectuada por **Z... S.A.** en la parcela adquirida a **C ESPAÑA, S.A.**, el 30-05-2006, no cumple el requisito del plazo para efectuar la materialización de la reinversión del artículo 42.6 del TRLIS, por lo que se desestima la pretensión de la recurrente.

Séptimo.

La sexta y última cuestión planteada es la referente a la sanción.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 179 de la LGT, *“las personas físicas o jurídicas y las mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”*.

El artículo 181 establece: *“1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.*

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes: a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes”.

Y el artículo 183, establece que *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”*

Por su parte, el artículo 193.1, de la LGT dispone: *“1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes. La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción. 2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación (...)”*

Alega la recurrente que se ha vulnerado el principio de presunción de inocencia.

Dice que la Inspección se ha limitado a practicar la regularización a partir de la documentación obrante en su poder y aportada por la obligada, y que para sancionar no basta con eso, pues el instructor no ha probado la culpabilidad en la actuación de la sociedad. Y cita sentencias del Tribunal Supremo y de otros Tribunales menores en defensa de su postura, que no es otra que señalar que no corresponde al obligado tributario (tal y como declara el TS en sentencia de 23-07-2012) justificar cual ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, sino que incumbe a la propia Administración, que sanciona, descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada.

A la vista de lo expuesto, dado que el único punto a resolver es si se observa cumplido el requisito de la culpabilidad, señalamos lo siguiente.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria, no dan lugar a responsabilidad por infracción tributaria, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; así en el apartado d) de ese artículo se lee "... Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma..."

Ciertamente, como ya declaraba el TEAR de Asturias en la resolución recurrida, las cuestiones regularizadas, que a juicio de la Inspección constituyen infracción tributaria, no plantean dudas razonables en la interpretación de las normas en cada caso aplicables. Y, aún admitiendo cierta complejidad en orden a dilucidar lo ajustado a derecho de la situación tributaria del grupo, -exclusivamente respecto de la determinación del aumento de reservas de las sociedades participadas a efecto de fijar la base de deducción por doble imposición de plusvalías internas-, entendemos que dicha complejidad no deviene de la norma, -(de ella no se deducen términos lo suficientemente complejos como para admitir que exista una discrepancia jurídica que permita, de forma fundada o razonable, una diferente interpretación)-, sino de los hechos y, especialmente, de la voluntad de la obligada de forzar la normativa tributaria en beneficio propio.

En definitiva, a la vista de la documentación incorporada al expediente y las alegaciones formuladas por la reclamante, este Tribunal Central considera que el Acuerdo sancionador se ajusta a Derecho y que en la conducta de la interesada concurre el necesario elemento de culpabilidad, tal y como ha sido expresado por el Tribunal de instancia, de cuya resolución, que ahora confirmamos, damos aquí por reproducidos los fundamentos XVI, XVII y XVIII.

En consecuencia, este Tribunal Central considera ajustada a Derecho la resolución impugnada en lo referente a la imposición de sanción.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número R.G.: 561/2015 interpuesto por la entidad, **GRUPO DxY S.L.** como entidad dominante del grupo fiscal **a/07**,

ACUERDA

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.