

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

Referencia: NFJ071933

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 12 de julio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 301/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera.** *Provisión por compensación de créditos a entidad disuelta.* La recurrente participa en otra cuyo objeto es la tenencia de títulos- valores, entre los que se encuentran los de una entidad que fue objeto de disolución y liquidación. Las tres sociedades participaron en 2004 y 2005 en una serie de ampliaciones de capital mediante compensación de créditos. Las transferencias que la recurrente hace a su participada se destinan a pagar deudas de ésta y de la entidad disuelta, y dan lugar a las provisiones de cartera. No son deducibles esas provisiones por constituir una liberalidad ya que la entidad disuelta había transmitido su patrimonio y la razón de la transferencia era liberar a los socios personas físicas de la garantía que habían otorgado sobre los préstamos bancarios. Existía una clara certeza sobre la imposibilidad de recuperar las transferencias pues el valor teórico era 0. La cesión de fondos a su vinculada se hizo a título gratuito. **Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.** No procede la deducción por la reinversión en la ampliación por compensación de créditos a una entidad disuelta. La regularización se realiza por aplicación de la facultad de clasificación, no porque concurra simulación.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 42 y 143.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 121.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 148.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000301 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02373/2016

Demandante: MAMBA INVERSIONES, S.L.

Procurador: TERESA CASTRO RODRÍGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a doce de julio de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 301/2016 , se tramita a instancia de la entidad MAMBA INVERSIONES, S.L., representada por la Procuradora doña Teresa Castro Rodríguez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 4 de febrero de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005, liquidación; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 1.082.999,37 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha 5 de septiembre de 2016, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A ESTA SALA SUPLICO que tenga por presentado este escrito y por formalizada la Demanda en el recurso contencioso-administrativo núm. 301/2016, admita los documentos que se acompañan, y con estimación del mismo, acuerde, la anulación de la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 4 de febrero de 2016 (00/07232/13), la Resolución del TEARIB de 26 de septiembre de 2013 y los Acuerdo de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004-2005 de las entidades MAMBA INVERSIONES, S.L. Y GIFÍ BALEARES, S.L."

#### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que teniendo por presentado este escrito, con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

#### **Tercero.**

No habiéndose acordado el recibimiento a prueba del recurso, tras la reproducción del expediente administrativo y los documentos acompañados a la demanda, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo que quedaron los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 9 de enero de 2017.

#### **Cuarto.**

Finalmente, mediante providencia de 25 de junio de 2018 se señaló para votación y fallo el día 5 de julio de 2018, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Quinto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección quién expresa el criterio de la Sala.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Mamba Inversiones, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la resolución del T.E.A.R. de Baleares de fecha 26/09/2013, recaída en las reclamaciones nº NUM000 , NUM001 y NUM002 , promovidas, respectivamente, contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Baleares, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2004 y 2005, así como contra la sanción derivada de una de ellas.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 2/09/10 fue dictada liquidación por la Dependencia de Inspección Regional de la Agencia Tributaria frente a MAMBA INVERSIONES SL como sucesora de GIFÍ BALEAR SL, relativa a I/Sociedades-2004 y 2005 y donde se modifica la base imponible negativa declarada por GIFÍ BALEAR SL en el ejercicio 2005 (de -733.692,50 €), incrementándola en 530.000 €, y quedando por ello fijada en -203.692,50 €. Acto notificado el 3/09/10.

En fecha 30/08/10 por la Dependencia de Inspección Regional de la Agencia Tributaria fue dictada liquidación frente a MAMBA INVERSIONES SL relativa a I/Sociedades-2004 y 2005 y donde respecto del ejercicio 2005 se incluye una deuda tributaria a ingresar de 552.999,37 €, integrada por cuota de 445.050,29 € más sus correspondientes intereses de demora. Acto notificado el 2/09/10.

En fecha 1/10/10 fue dictado acuerdo sancionador en relación con dicha liquidación de 30/08/10 por I/Sociedades-2005 y exclusivamente respecto al beneficio fiscal declarado de "deducción por reinversión de beneficios extraordinarios" se impone a MAMBA INVERSIONES SL una sanción de 139.508,67 €, al entender cometida una infracción tributaria grave prevista en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria. Acto notificado el 5/10/10.

Los hechos que dan lugar a la regularización son en síntesis los siguientes: La Inspección no admite en MAMBA INVERSIONES SL la provisión por depreciación de la cartera de valores de 1.503.751,94 € registrada respecto de GIFÍ BALEAR SL en 2005, ni la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y en GIFÍ BALEAR no admite la pérdida registrada de 530.000 € por la transferencia efectuada a favor de REPTILARIUM SL.

SEGUNDO: Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante el TEAR de Baleares sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas con los n° NUM000 , NUM001 y NUM002 . El TEAR resolvió en fecha 26/09/2013, acordando desestimar las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones y estimar la reclamación interpuesta contra el acuerdo sancionador, anulando la sanción impugnada. El fallo fue notificado en fecha 02/10/2013.

TERCERO: Contra la Resolución dictada fue interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 31/10/2013 alegando, en síntesis, lo siguiente:

Defiende la deducibilidad de la provisión por depreciación de la cartera de valores en base a que el hecho de que las aportaciones se hayan realizado una vez que REPTILARIUM ha finalizado su actividad debería ser irrelevante, pues lo verdaderamente importante debería ser a qué se han dedicado dichas aportaciones, y lo que ha quedado claro en las actas incoadas por la Inspección, es que las mismas se han dedicado a cubrir unas pérdidas obtenidas en el desarrollo de una actividad empresarial. También debe ser irrelevante si las mismas han sido transitoriamente financiadas a través de préstamos bancarios, como es el caso.

En relación al préstamo de GIFÍ, el hecho de que con posterioridad a la aportación que se discute se hayan realizado aportaciones adicionales por valor de más de 1,2 millones de euros acredita suficientemente que la intención de MAMBA al realizar dichas aportaciones no fue exclusivamente liberar a los socios personas físicas de sus responsabilidades frente a las entidades de crédito, sino que existía una manifiesta intención de darle continuidad a la actividad de la sociedad. Por ello, para que dicha continuidad fuese posible, era ineludible capitalizar adecuadamente a la sociedad, y ello pasaba por dotarla de los recursos necesarios que compensaran las pérdidas soportadas como consecuencia de la actividad de REPTILARIUM.

En relación al préstamo de REPTILARIUM, señala que no es concebible para un empresario serio que, disponiendo de la liquidez necesaria para ello, no se asuman los compromisos frente a sus acreedores, sean o no entidades de crédito. De hecho, REPTILARIUM se liquidó cancelando la totalidad de sus deudas con terceros, por lo que no puede admitirse el argumento de que las deudas con los bancos se han liquidado exclusivamente por el hecho de estar garantizadas por sus socios personas físicas.

Desde un punto de vista formal, no puede hablarse de un incumplimiento de las disposiciones mercantiles, pues las aportaciones aparecían contabilizadas como cuenta corriente, es decir, a la vista, es decir, eran líquidas y exigibles.

Por lo que respecta a la intención de MAMBA de recuperar las aportaciones realizadas, la misma parece del todo evidente a la luz de las aportaciones que siguieron a las que originan esta discusión, más de 1,2 millones de euros adicionales. Es del todo evidente que para la mera obtención de un beneficio fiscal no se realiza una inversión superior al mismo ahorro fiscal que supuestamente se persigue.

En cuanto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, alega que GIFÍ intentó reconducir su actividad hacia otros sectores al objeto de obtener beneficios y recuperar su inversión. En concreto, inició una actividad de construcción por cuenta propia e invirtió en una sociedad cuyo objeto social era la promoción inmobiliaria.

CUARTO. En fecha 4 de febrero de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

## Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Vulneración de los artículos 10.3 y 12.3 del TRLIS.
- Vulneración del artículo 42 TRLIS.
- Vulneración del artículo 16.2 LGT .

### Tercero.

El primer motivo del recurso hace referencia a la deducibilidad de la provisión dotada por la participación en Gifi Baleares, S.L. en el ejercicio 2005 por Mamba.

La actora aduce la vulneración de los artículos 10.3 y 12.3 del TRLIS, defendiendo tanto la provisión por depreciación de cartera registrada por la actora respecto de Gifi Balear, S.L. en 2005, por importe de 1.503.751,94 euros, como la pérdida registrada en ésta por importe de 530.000 euros, señalando la correcta contabilización de esas operaciones.

Indica que si esas operaciones se hubieran realizado en 2004, se hubieran considerado correctas, lo que no deja de ser un absurdo, negando que exista "causa donandi", con invocación de la sentencia de esta Sala de 3 de diciembre de 2015, recurso 68/2013, manifestando, además, que al supuesto de autos resulta inaplicable por tratarse de un supuesto caso de simulación, la sentencia, también de este Tribunal, de 23 de mayo de 2010, recurso 201/2007, confirmada por el T.S. en sentencia de 7 de marzo de 2013, RC 3730/2010. Cita también la C.V. V0532-06.

Y es que tanto Mamba como Gifi se han limitado a restablecer los patrimonios de las sociedades participadas que se encontraban incursas en pérdidas habiendo concedido créditos anteriormente para afrontar dificultades financieras -cancelación de pasivos- sin que por parte de la DGT se ponga reparo alguno a la deducibilidad de la pérdida al hecho que la aportación/ampliación de capital haya servido para hacer frente a dificultades financieras y se realice en una sociedad que se va a disolver.

Combate también la relevancia que en el Acuerdo Inspector se otorga a que los fondos se destinen a cancelar préstamos de las participadas que están garantizados por personas vinculadas para configurar las citadas aportaciones como liberalidades.

Defiende, por último, la racionalidad económica de las operaciones y que la actora pretende cumplir obligaciones frente a terceros, dentro de un grupo de sociedades, ya que el impago de una sociedad del grupo afecta a la solvencia de este.

La resolución recurrida, se pronuncia en su Fundamento de Derecho Segundo, sobre la cuestión discutida en los siguientes términos:

" SEGUNDO: La inspección no ha admitido en MAMBA INVERSIONES SL la provisión por depreciación de la cartera de valores de 1.503.751,94 € registrada respecto de GIFÍ BALEAR SL en 2005 por los siguientes motivos:

MAMBA INVERSIONES SL se constituyó mediante escritura pública de fecha 14/03/2001 con un capital social de 3.006 € representando en 100 participaciones, de las cuales 99 fueron suscritas por Enrique y una por Eulalio. Su accionariado en los ejercicios 2004 y 2005 era:

- Gabino 47,11 %
- Modesta 46,84 %
- Enrique 5,39 %

En 2004, MAMBA entra a formar parte del accionariado de la entidad GIFÍ BALEAR SL (B57172934) (anteriormente denominada REPTILE ENTERTAINMENT SL) mediante una ampliación de capital social realizada el 17/12/2004. Con anterioridad a dicha ampliación de capital, la composición del accionariado de GIFÍ BALEAR SL era:

- Enrique 47,98 %
- BRAUHAUS MALLORCA SL 52,02 % (a su vez, BRAUHAUS MALLORCA SL se encontraba participada al 100% por Gabino).

- GIFÍ BALEAR SL es una entidad que, al igual que MAMBA INVERSIONES SL, tiene por objeto fundamental la tenencia de títulos, constituyendo su principal activo la cartera de valores de la entidad REPTILARIUM SL (B57067639), que tenía por objeto la explotación del reptilario del centro de ocio ubicado en FESTIVAL PARK. GIFÍ BALEAR SL fue objeto de disolución y liquidación mediante escritura de 16/12/08.

En el desarrollo de dicha actividad, REPTILARIUM SL incurrió en pérdidas que motivaron el paulatino cese de su actividad y la venta de sus activos durante 2004, proceso que culmina con la disolución y liquidación jurídica de la entidad en el ejercicio 2005. REPTILARIUM transmite todo su inmovilizado en 2004, dándolo de baja de su contabilidad y reflejando con ello unas pérdidas de 1.770.421,25 €. Las cuentas anuales de 2004 de REPTILARIUM SL afirman que en dicho ejercicio "ha cesado la entidad su actividad empresarial por la venta del negocio", y que "en el ejercicio se ha procedido a la venta y/o traspaso de parte del inmovilizado de la sociedad, el resto, que no ha sido recuperable, se ha dado de baja produciéndose una pérdida irreversible".

Los administradores de MAMBA INVERSIONES SL fueron Valle en el ejercicio 2004 y Ana María en el ejercicio 2005. El administrador de GIFÍ BALEAR SL y de REPTILARIUM SL, en 2004 y 2005, fue Enrique .

Las tres sociedades citadas (MAMBA, GIFÍ Y REPTILARIUM) participan en los ejercicios 2004 y 2005 en una serie de operaciones de ampliaciones de capital mediante compensación de créditos que pueden sintetizarse como sigue:

- El 17/12/2004 MAMBA suscribe una ampliación de capital social de GIFÍ BALEAR por importe de 866.906 €.

- En la misma fecha, 17/12/2004, GIFÍ suscribe una ampliación de capital social en REPTILARIUM por importe de 1.916.595,54 €.

Ambas ampliaciones se efectúan mediante compensación de créditos previamente otorgados por las participantes respectivas, destinados a financiar la actividad económica de REPTILARIUM.

-En 2005, habiéndose producido ya el cese de la actividad de REPTILARIUM SL que transmite su inmovilizado (con pérdidas) durante el 2004, y habiéndose arrastrado de forma encadenada dichas pérdidas a GIFÍ BALEAR, se efectúan transferencias por parte de MAMBA a GIFÍ por importe de 1.570.000 € que se destinan a pagar deudas que GIFÍ y REPTILARIUM tenían frente a entidades bancarias (SA Nostra y Bancaja), garantizadas por el Sr. D. Gabino y por su cónyuge, Modesta . Con ello se libera de esta forma a los socios personas físicas de MAMBA INVERSIONES SL de hacer frente a dichas garantías o responsabilidades. MAMBA contabiliza estas transferencias como préstamos, y ulteriormente, en escritura de 04/07/2005, los capitaliza, es decir, aumenta capital social de GIFÍ BALEAR SL (que suscribe) mediante compensación de dichos créditos por importe de 1.570.000 €, convirtiéndose en su principal accionista.

En 2004 y 2005 MAMBA contabiliza una "variación de provisiones de cartera de control" con unos importes respectivos de 866.906,00 € y 1.503.751,94 €, que considera gasto deducible. En la Memoria de las Cuentas Anuales de ambos ejercicios se hace constar que "se han practicado correcciones valorativas en los valores negociables y demás inversiones análogas a largo plazo, debido a que el precio de mercado, o valor teórico en los que no cotizan, es inferior al de adquisición. La forma de efectuar las citadas correcciones ha sido mediante la dotación de Provisiones por la diferencia apreciada si se estima reversible, o computándolos en el valor del activo si ésta fuera irreversible". Ambas provisiones tienen su origen en la cartera de participaciones que posee MAMBA INVERSIONES SL en la entidad GIFÍ BALEAR SL.

Asimismo, en base a las ampliaciones de capital suscritas por MAMBA INVERSIONES SL, esta entidad acredita una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en 2005 (pendiente de aplicar en ejercicios futuros por insuficiencia de cuota) de 578.634 €.

El 5/04/2005 MAMBA INVERSIONES SL procede a la venta de sus participaciones de la entidad PARQUE ACUA MAGICA SL, con un beneficio de 5.643.047,96 €, que se declara con arreglo al criterio de imputación temporal de las operaciones a plazos, imputando como renta del ejercicio 2005 2.633.422,38 €. Sin embargo este beneficio declarado en 2005 queda totalmente anulado al compensarse con gastos del ejercicio, fundamentalmente con la partida de "variación de provisiones de cartera de control" por importe de 1.503.751,94 €, y con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La Inspección acepta la provisión dotada y la base imponible negativa generada en MAMBA INVERSIONES SL en 2004 por importe de 701.525,54 € (parte de la cual se compensa en el ejercicio 2005), pero no la provisión de 1.503.751,94 € con causa en el ejercicio 2005, puesto que REPTILARIUM había cesado en su actividad en diciembre de 2004, cuando transmite todo su inmovilizado. En el ejercicio 2005, MAMBA INVERSIONES SL suscribe una ampliación de capital social de GIFÍ BALEAR SL (cuyo activo esencial era REPTILARIUM SL), como hemos dicho por importe de 1.570.000,00 €, por compensación y capitalización de créditos, ya que durante 2005 MAMBA

INVERSIONES SL había seguido transfiriendo las siguientes cantidades a GIFÍ BALEAR SL, contabilizadas como "créditos":

-18/01/2005: 30.000,00 €  
-14/04/2005: 620.000,00 €  
-25/04/2005: 920.000,00 €

1.570.000,00 €

En los extractos bancarios aportados, así como en la contabilidad, se observa el destino dado a dichos fondos: la transferencia de 620.000 € es recibida por GIFÍ BALEAR SL el 14/04/2005 en una cuenta del BBVA, y el 28/04/2005 sale de dicha cuenta una transferencia de 530.000 € a favor de REPTILARIUM SL (contabilizando como contrapartida un crédito frente a REPTILARIUM a su favor por el citado importe). A su vez REPTILARIUM SL recibe los 530.000 € en una cuenta de BANCAJA, y poco después, a instancias del administrador Enrique , se procede a la cancelación de un préstamo con BANCAJA en el asiento nº 200 del libro diario de REPTILARIUM SL en fecha 06/05/2005:

478.443,71 Préstamo- 179 LP bancaja  
33.049,85 Préstamo- 179 CP bancaja  
5.639,87 Intereses Préstamo-179 bancaja

a Cancelación Préstamo 517.133,43

Dicho préstamo fue otorgado por BANCAJA en escritura de 28/01/2003 con un principal de 610.000 €. Su saldo a 31/12/2004 era de 546.032,17; el mismo estaba garantizado con una hipoteca sobre la finca nº NUM003 , garantía prestada por el Sr. Luis Francisco Y por su esposa. Obra en el expediente escrito del Luis Francisco solicitando la cancelación anticipada de dicho préstamo en fecha 06/05/2005.

En cuanto al destino de la transferencia de 920.000 € que MAMBA efectúa a favor de GIFÍ BALEAR SL, de la contabilidad y de los extractos bancarios resulta que el 25/04/2005 GIFÍ recibe la transferencia de 920.000 € en su cuenta de SA NOSTRA y el 27/04/2005 procede con dicha cantidad a cancelar un préstamo que GIFÍ BALEAR tenía con SA NOSTRA (asiento del libro diario de GIFÍ nº 45 de 27/04) :

900.000 Préstamo sa nostra/ NUM004  
4.736,61 Intereses préstamo sa nostra- NUM005  
9.000 Comisiones préstamo sa nostra

a Sa nostra cta cte NUM006 913.736,61

En este préstamo figuran como fiadores D. Gabino (fianza del 100 por 100) y D<sup>a</sup>. Modesta (fianza del 100 por 100). Según el pacto decimosegundo del contrato ambos "garantizan solidariamente ante SA NOSTRA el cumplimiento de las obligaciones contraídas por REPTILE ENTERTAINMENT SL ..."

El 4/07/2005 se realiza, como hemos visto, una ampliación de capital social de GIFÍ BALEAR SL íntegramente suscrita por MAMBA por importe de 1.570.000 €, mediante compensación de los créditos citados previamente contraídos por GIFÍ frente a MAMBA. Esta ampliación de capital se recoge en el asiento nº 135 del libro diario de MAMBA del ejercicio 2005:

1.570.000 (2400011) Cartera GIFÍ (ampliación de capital)

a PRESTAMO GIFÍ BALEAR (244007) 1.570.000

Ello supone que se recoge en MAMBA INVERSIONES SL como un mayor coste de la cartera de GIFÍ el importe de los créditos que con anterioridad se le habían otorgado, y que se capitalizan.

El valor teórico de los títulos de GIFÍ BALEAR SL (y de REPTILARIUM SL, único activo de GIFÍ) es cero, tanto a 31 de diciembre de 2004 como de 2005, puesto que los fondos propios de GIFÍ BALEAR SL son negativos, pasando de -467.325,32 € en 2004 a -631.525,35 € en 2005. Por ello, MAMBA INVERSIONES SL dota en 2005 una "provisión por depreciación de cartera" por importe de 1.503.751,94 €, que se lleva a resultados, minorando el beneficio declarado en el ejercicio por la venta de los títulos de AQUA MAGICA.

A juicio de la Inspección, una vez liquidada ya de facto REPTILARIUM a finales del 2004, las transferencias que MAMBA realiza a favor de GIFÍ en 2005 (una de las cuales va de GIFÍ a REPTILARIUM el 14/04/2005 por importe de 620.000 €) no van ligadas en modo alguno a favorecer la continuidad de la explotación económica de REPTILARIUM SL, ya terminada. Por el contrario, el destino de la transferencia de 620.000 € es la cancelación de un préstamo que tenía REPTILARIUM frente a BANCAJA garantizado mediante hipoteca por los socios mayoritarios personas físicas de MAMBA, D. Gabino y su cónyuge, Modesta. Igualmente, la transferencia que MAMBA efectúa a favor de GIFÍ por importe de 920.000 € tampoco financia la actividad de REPTILARIUM, sino que cancela otro préstamo que GIFÍ tenía frente a SA NOSTRA por dicho importe, afianzado por las mismas personas físicas.

La ampliación de capital de 1.570.000 € de 4/07/2005 capitaliza, por tanto, un tipo de préstamos que, según la inspección, son muy diferentes en cuanto a su finalidad a los concedidos en 2004, pues no se dirigen a una entidad en funcionamiento (dado que a las fechas de las transferencias de 30.000 €, 620.000 € y 920.000 €, la entidad REPTILARIUM ya ha cesado en su actividad, y de hecho es en el 2004 cuando se deshace de la totalidad de sus activos), sino que dichas transferencias se destinan por GIFÍ y por REPTILARIUM a cancelar deudas con terceros (BANCAJA Y SA NOSTRA).

La Inspección no admite en MAMBA INVERSIONES SL la provisión por depreciación de la cartera de valores de 1.503.751,94 € registrada respecto de GIFÍ BALEAR SL en 2005, ni en GIFÍ BALEAR la pérdida registrada de 530.000,00 € por la transferencia citada, que se refleja contablemente el 1/12/05 cuando se produce la disolución y liquidación formal mediante escritura pública de REPTILARIUM SL, ya que en ese momento GIFÍ da de baja contable su participación en dicha sociedad con una pérdida de 711.496,35 €, que incluye los 530.000,00 € previamente contabilizados como transferencia.

La Inspección entiende que bajo esta serie de actos subyace una liberalidad por parte de MAMBA con respecto a sus participadas, puesto que:

- GIFÍ Y REPTILARIUM tienen contraídas deudas con terceros (entidades bancarias);
- ya en el año anterior 2004 se ha puesto de manifiesto la inviabilidad económica y financiera de REPTILARIUM y esta ha cesado en su actividad, por lo que está claro que no podrán devolverse dichas deudas;
- MAMBA realiza dos transferencias y se hace cargo del pago de dichas deudas;
- MAMBA contabiliza estas transferencias como préstamos, aunque a diferencia de los créditos compensados en el 2004 es patente que dada su fecha de realización (2005) va a ser imposible su devolución, pues todos los activos de REPTILARIUM y de GIFÍ han sido liquidados, y ambas sociedades tienen fuertes pérdidas acumuladas;
- MAMBA capitaliza dichos préstamos, y ulteriormente dota una provisión por depreciación de cartera que lleva a pérdidas del ejercicio;
- Dicha pérdida (el impago por parte de GIFÍ - REPTILARIUM de las cantidades transferidas para cancelar los préstamos bancarios) no se hubiera producido de forma natural en MAMBA, sino que se genera artificialmente a través de la realización de transferencias en concepto de préstamo (pese a saber que eran irrecuperables), y a la posterior ampliación de capital.

Así las cosas, entiende este Tribunal ajustada a Derecho la regularización practicada, siendo de destacar la vinculación existente entre las entidades participantes en las operaciones llevadas a cabo, ostentando en 2005 MAMBA INVERSIONES el 78,95 % de GIFÍ y esta el 100% de REPTILARIUM, y el hecho de que REPTILARIUM SL, que se disolvió y liquidó mediante escritura de 1/12/05, cesó su actividad en diciembre de 2004, cuando transmitió todo su inmovilizado, dando de baja dicho inmovilizado de su contabilidad y reflejando por ello unas pérdidas de 1.770.421,25 €. Por tanto, cuando MAMBA INVERSIONES realiza en 2005 las transferencias a GIFÍ BALEAR SL, cuyo único patrimonio eran las participaciones de REPTILARIUM SL, y GIFÍ BALEAR SL realiza a su vez la transferencia a REPTILARIUM SL, existía una clara certeza sobre la imposibilidad de recuperar las mismas por parte de MAMBA INVERSIONES SL, ya que el valor teórico de los títulos de GIFÍ (y de REPTILARIUM, único



activo de GIFÍ) es cero, tanto a 31/12/04 como a 31/12/05, siendo los fondos propios de GIFÍ BALEAR SL negativos y pasando de -467.325,32 € en 2004 a -631.525,35 € en 2005.

Resulta evidente, ante la manifiesta imposibilidad de recuperación de los importes entregados, que los préstamos concedidos por MAMBA INVERSIONES SL no se habrían celebrado entre partes independientes, como tampoco la permuta de los créditos por títulos representativos del capital social de una entidad con semejantes características en cuanto a resultados y fondos propios, lo que nos lleva a compartir el criterio de la inspección respecto a que las transferencias efectuadas constituyen liberalidades por parte de la entidad reclamante.

Frente al planteamiento de la inspección, la reclamante justifica las operaciones llevadas a cabo en base a la intención que tenía la entidad de darle continuidad a la actividad de GIFÍ y en la necesidad de asumir los compromisos frente a terceros de REPTILARIUM; razones que no entendemos que permitan justificar la deducción de los resultados negativos de la entidad participada en sede de la inversora, como ha ocurrido en la reclamante a través de la provisión dotada.

No resulta posible encontrar otra justificación de las operaciones acordadas que la de transferir capital a la entidad vinculada, así como la de crear artificialmente la provisión por depreciación de valores y con ello un gasto fiscalmente deducible, por lo que debemos desestimar las pretensiones de la reclamante."

Como se ha visto, la Inspección no admite en Mamba Inversiones, S.L. la provisión por depreciación de la cartera de valores de 1.503.751,94 €, registrada respecto de Gifi Balear, S.L. en 2005, ni la pérdida registrada de 530.000 € por la transferencia citada, que se refleja contablemente el 1/12/05 cuando se produce la disolución y liquidación formal mediante escritura pública de Reptilarium, S.L., ya en ese momento Gifi da de baja contable su participación en dicha sociedad con una pérdida de 711.496,35 €, que incluye lo 530.000,00 € previamente contabilizados como transferencia. La Inspección entiende que bajo esta serie de actos subyace una liberalidad por parte de Mamba con respecto a sus participadas, puesto que: Gifi y Reptilarium tienen contraídas deudas con terceros (entidades bancarias); ya en el año anterior, 2004 se ha puesto de manifiesto la inviabilidad económica y financiera de Reptilarium y ésta ha cesado en su actividad, por lo que está claro que no podrán devolverse dichas deudas; Mamba realiza dos transferencias y se hace cargo del pago de dichas deudas; Mamba contabiliza estas transferencias como préstamos, aunque a diferencia de los créditos compensados en el 2004 es patente que dada su fecha de realización (2005) va ser imposible su devolución, pues todos los activos de Reptilarium y de Gifi han sido liquidados, y ambas sociedades tienen fuertes pérdidas acumuladas; Mamba capitaliza dichos préstamos, y ulteriormente dota una provisión por depreciación de cartera que lleva a pérdidas del ejercicio; dicha pérdida (el impago por parte de Gifi-Reptilarium de las cantidades transferidas para cancelar los préstamos bancarios) no se hubiera producido de forma natural en Mamba, sino que se genera artificialmente a través de la realización de transferencias en concepto de préstamo (pese a saber que eran irrecuperables), y a la posterior ampliación de capital.

Dado que el recurrente considera vulnerado el artículo 10.3 del TRLIS, comenzaremos por reproducir el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución del TEAR de Illes Balears, de 26 de septiembre de 2013, en el que se aborda esta cuestión, cuyos argumentos asumimos, declarando al respecto:

"SEGUNDO. La primera cuestión que se plantea consiste en determinar si resultan ajustadas a Derecho las liquidaciones practicadas por la Inspección. En tal sentido, debe señalarse que una de las modificaciones más importantes que acarreó la reforma del Impuesto sobre Sociedades establecida por la Ley 43/1995, de 27 diciembre, fue la relación estrecha creada a partir de ese momento entre contabilidad y fiscalidad, al determinarse desde entonces la base imponible del impuesto a partir del resultado contable. Así el artículo 10.3 de la Ley indica que "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Esta previsión, empero, no supone una sumisión absoluta del impuesto al resultado de la contabilidad, pues debe entenderse complementada con la contenida en el artículo 148 de la Ley, donde en coherencia con lo dispuesto en el artículo 121.1 de la Ley General Tributaria ("La Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en sus declaraciones por los sujetos pasivos"), y bajo el título de "facultades de la Administración para determinar la base imponible", se indicaba que "A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley ", y a partir de la modificación operada por la Ley 24/2001, que "A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el

artículo 10.3 de esta Ley ". Previsiones que pasaron en el ejercicio regularizado a recogerse en los artículos 10.3 y 143 del Texto refundido de la Ley del Impuesto aprobado por R.D. Legislativo 4/2004. De esta forma la Administración no queda vinculada al resultado contable que se haya consignado en la contabilidad y traspasado a las declaraciones del impuesto, y si éste no responde a la aplicación de lo dispuesto en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo puede determinar la base imponible correcta a los efectos de liquidar el impuesto."

Expuesto lo anterior, ha de señalarse en cuanto a este motivo, que en autos, es un hecho acreditado que Reptilium cesó en su actividad en diciembre de 2004, cuando transmitió todo su inmovilizado.

Por eso, cuando Mamba Inversiones en 2005 realiza transferencias a Gifi Balear, S.L., cuyo único patrimonio eran las participaciones de Reptilium y Gifi Balear ,S.L., realizó la transferencia a Reptilium, existía una evidente certeza sobre la imposibilidad de recuperar las mismas por parte de la hoy recurrente, pues como pone de relieve la resolución recurrida, el valor teórico de los títulos de Gifi ( y de Reptilium, único activo de Gifi) es cero, tanto a 31/12/04 como a 31/01/2005, siendo los fondos propios de Gifi Balear, S.L. negativos y pasando de 467.325,32 euros en 2004 a 631.552,35 euros en 2005.

Y claro, en este caso es fácil deducir que la recurrente desde el mismo momento en que cede fondos a su vinculada lo hace a título gratuito, pus no va a poder recuperar dichos fondos, debiendo recordar que el artículo 14.1.e) del TRLIS, racione temporis aplicable, considera no deducibles las liberalidades.

Esa actuación nunca se habría producido entre partes independientes. Y aunque esas transferencias se contabilizan como préstamos o créditos no estuvieron amparadas en contrato formal alguno.

Y como dice la resolución del TEAR de Illes Balears en su Fundamento de Derecho Tercero:

"... la sola apariencia de legalidad mercantil no puede hacer perder de vista las circunstancias objetivas que se daban entre las sociedades intervinientes, que determinaban que tanto la "pérdida" de valor de la cartera de títulos de Gifi Balear, S.L. que a la postre se provisionó por parte de Mamba Inversiones S.L. , como la "pérdida" por "mayor valor de adquisición" aparente de los títulos de Reptilium, S.L., eran perfectamente conocidas de antemano por la sociedad dominante Mamba Inversiones, S.L., y que la razón de las aportaciones de tesorería realizadas por ella que "provocaron" el "gasto" y la "pérdida" estribase precisamente en la relación de vinculación existente con sus participadas, que le permitía contabilizar el gasto por provisión con el cual compensar el beneficio obtenido en los títulos de Parque Agua Mágica, S.L. , y paralelamente cancelar las deudas mantenidas por Gifi Balear S.L. y Reptilium , S.L. con entidades bancarias, pero garantizadas por las dos personas físicas que eran socios mayoritarios de Mamba Inverisones, S.L."

La Consulta VO532-06 invocada por la actora no resulta aplicable pues en ella se recoge que "no concurre ánimo de liberalidad por cuanto la voluntad del accionista es restablecer el patrimonio de la sociedad participada", lo que no se produce en el caso de autos, siendo de destacar que la propia DGT, en Consulta 1705-00, de 4/10/2000 ha destacado que en estos supuestos hay que distinguir los casos en que los socios actúan "guiados por una motivación económica válida" de aquellos otros, que es el caso enjuiciado, en que se actúa con ánimo de liberalidad.

Y la relación de vinculación ha llevado a esta Sala a denegar la deducibilidad de provisiones por depreciación de la cartera de valores, señalándose en sentencias de 16 de marzo de 2016, recurso 474/2013, FJ 7 y de 25 de octubre de 2007, recurso 740/2004 , FJ7, confirmada en este tema, por STS de 15 de diciembre de 2011, RC 501/2008 , que "la relación de vinculación entre la recurrente adquirente de las acciones y la sociedad vendedora permiten concluir innegablemente el conocimiento previo de la situación económica y patrimonial de ésta, que resulta innegable, haciendo inviable la provisión efectuada a efectos de la deducibilidad fiscal, que es el único afecto buscado artificialmente".

En los mismos términos la Sentencia de 20 de mayo de 2010 , recurso 201/2007, FJ6, de esta Sección, a su vez confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de marzo de 2013 (RC 3730/2010 ), en la que se afirmó que:

"Por lo que respecta a la provisión por depreciación de la cartera de valores, la Sala considera ajustada a Derecho la regularización llevada a cabo y, consiguientemente, las liquidaciones de las que deriva su exclusión como gasto, entendiendo que la operativa seguida es reveladora" ...de un escaso propósito, por no decir nulo, de reintegro" de los préstamos, que habiéndose producido entre entidades vinculadas" ...cabe inferir racionalmente, de forma que no admite duda, que tales créditos no se habrían celebrado entre partes independientes y, menos aún,

habrían dado lugar a su temeraria permuta por títulos representativos del capital social de la entidad prestataria con tales sistemáticas e históricas pérdidas". Concluyendo que no hay en el conjunto de actos desarrollados "...otra intención en su celebración que ha de transferir capital a la entidad vinculada y, por ende, crear artificialmente la provisión por depreciación de la cartera de valores y, como consecuencia de esto, un gasto fiscalmente deducible".

Y claro, de los razonamientos expuestos, no se deriva ninguna racionabilidad económica en las operaciones realizadas.

En cuanto a las garantías presentadas por los socios, nos remitimos a la resolución recurrida.

Respecto de la admisión de las operaciones realizadas en 2004, el Acuerdo de Liquidación de 30 de agosto de 2010, explica en su pág. 16 de 32 que las cantidades prestadas por parte de Mamba a Gifi y de esta a Reptilium, y la correspondiente provisión tienen sentido puesto que la pérdida se ha producido, al margen de que sea anterior al 30 de diciembre de 2004 en el que se da por finalizada la actividad económica de la última de las sociedades. La hoy enjuiciada, tuvo lugar en 2005.

Por último, significar que la sentencia de esta Sección, de 3 de diciembre de 2015, recurso 68/2013, contempla un supuesto radicalmente ajeno al caso hoy enjuiciado, pues allí, al margen de que existieran aportaciones de los socios que pusieron fin a la situación de desequilibrio económico, se cuestionaba, no la realidad de las aportaciones sino su forma.

Por todo ello, procede desestimar el motivo, pues en realidad de todo lo actuado se deriva que a única finalidad de las operaciones era trasladar una pérdida de las personas físicas o acreedores al ámbito fiscal de la recurrente para minorar el resultado de la venta de Agua Mágica.

#### Cuarto.

En el siguiente se aduce la vulneración del artículo 42 del TRLIS.

La entidad Mamba, en el ejercicio 2005 vendió su paquete accionario en Parque Agua Mágica por importe de 6.351.267 euros, considerando que el importe de 3.256.271,61 tiene derecho a la deducción por el citado artículo. Dentro de dicho importe se encuentra comprendida la cantidad de 1.570.000 euros, que es de un préstamo porque ni la ley ni la jurisprudencia configuran en que se debe materializar los recursos invertidos en una sociedad, únicamente que permitan/contribuyan a realizar la actividad económica de la empresa, y eso se consiguió con la inyección de nuevos recursos para la cancelación de pasivos de la sociedad.

El TEAC en su Fundamento de Derecho Tercero desestima el motivo, declarando:

" TERCERO: Por otra parte, en el ejercicio 2005 MAMBA INVERSIONES SL obtuvo un beneficio por la transmisión, el 5/04/2005, de su participación del 28% de la sociedad PARQUE AQUA MAGICA SL, al que se aplicó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42.2.b) de la Ley del Impuesto, considerando como uno de los elementos de reinversión la ampliación de capital de 1.570.000 € habida en GIFÍ BALEAR SL en 2005, ampliación que la Inspección no considera apta para ello, regularizando e imponiendo sanción exclusivamente por este motivo puesto que, según señala el acuerdo de liquidación:

-Es imposible que el importe de la misma se destinara a reinvertir en elementos afectos, dado que a las fechas de generación de los créditos (transferencia todas ellas realizadas en el 2005) la entidad participada indirectamente (REPTILARIUM SL) ya había cesado en su actividad económica y la participada directamente (GIFÍ BALEAR SL) nunca desarrolló una actividad económica propiamente dicha.

-Estos créditos cancelaron pasivos preexistentes (deudas con BANCAJA y con SA NOSTRA de REPTILARIUM y de GIFÍ respectivamente) y ambos préstamos tienen una fecha de concesión muy anterior al 05/04/2004, con lo que las reinversiones efectuadas con los fondos financiados por ellos se han producido inexorablemente en períodos anteriores al plazo de reinversión, sin que quepa de esta forma alargarlo artificiosamente.

-Pero además la ampliación de capital en sí no resulta admisible pues carece de causa distinta de la mera generación de dos beneficios fiscales: capitalizar unos préstamos y dotar automáticamente la provisión por depreciación de cartera que traslada pérdidas de los fiadores al ámbito de MAMBA.

Debemos comenzar recordando que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios estaba regulada en el ejercicio 2005 en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, señalando su apartado 3 bajo el título "Elementos patrimoniales objeto de la reinversión" que "Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento sobre el capital social de aquéllos."

En relación con la deducción por reinversión en entidades inactivas, este Tribunal, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo en relación con esta cuestión, modificó la interpretación literal que veníamos haciendo del precepto mencionado, pasando a analizar la cuestión referente a la reinversión en entidades inactivas desde la óptica del espíritu o finalidad de la norma en la regulación de la deducción por reinversión, que no es otra que la mejora o el incremento de la actividad económica. Así, decía el Alto Tribunal en la Sentencia de 30 de abril de 2012 (casación 928/10 )):

"En la reciente sentencia de 30 de abril de 2002 (casación 928/10 , FJ 4º), examinando el mismo argumento que aquí esgrime la sociedad recurrente, esto es, la claridad del tenor literal del artículo 36 ter de la Ley, esta Sala y Sección ha manifestado que el incentivo fiscal que centra nuestra atención, al que precedieron el diferimiento por reinversión y la exención por reinversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa.

Carecería de sentido, dejamos dicho, exigir que si se reinvierte en elementos del inmovilizado material o inmaterial deban estar afectos a la actividad económica, mientras que, si se hace en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos, resultase irrelevante si dicha entidad realizaba o no una actividad económica.

Entendimos por ello que ya desde la redacción originaria del precepto no podía cumplirse la precitada finalidad si la reinversión se producía en una sociedad patrimonial inactiva, por lo que consideramos acertadas las contestaciones evacuadas por la Dirección General de Tributos a las consultas vinculantes V2560-05, de 26 de diciembre de 2005, V2565- 05, de 27 de diciembre de 2005, y V0064-06, de 13 de enero de 2006, en las que se fundamentó la liquidación tributaria concernida por aquel pleito, mientras que, por el contrario, negamos el acierto a las consideraciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, porque si bien el tenor literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 era claro, no cabe defender una exégesis contraria al espíritu y a la finalidad del mismo, aun cuando pueda ampararse en su literalidad, dado que el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) dispone que "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil ", esto es, "según el sentido propio de sus palabras", pero "en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas", y "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas". Derivamos de lo argumentado que no era improcedente negar el beneficio fiscal con tal base, ni con ello se producía una aplicación retroactiva de la posterior regulación del incentivo examinado.

Pues bien, la mejora o el incremento de la actividad económica, objetivos últimos de la inversión (reinversión) empresarial, no pueden considerarse como resultados objetivamente perseguidos con la operación acaecida en el presente caso, de donde dimana que sólo una interpretación literal del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 opuesta a su espíritu y finalidad permitiría entender aplicable el incentivo fiscal discutido, no cabiendo tal resultado hermenéutico tampoco con la Ley General Tributaria de 1963 -la aquí aplicable-, puesto que su artículo 23.1 establecía que "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho", lo que suponía remitir de forma implícita al precitado artículo 3.1 del Código Civil ."

Así, como recuerda el Alto Tribunal en la resolución parcialmente transcrita, este incentivo fiscal, al que precedieron el diferimiento por reinversión y la exención por reinversión, pretende idéntica finalidad: no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos del inmovilizado afecto a una

actividad económica, como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente del capital social de otra empresa.

Pues bien, en consonancia con la citada Sentencia del Tribunal Supremo, analizando la cuestión objeto del presente recurso desde la óptica del espíritu o finalidad de la norma, que no es otra que la mejora o el incremento de la actividad económica, debemos concluir que en esta ocasión no se ha producido la reinversión exigida por la norma. GIFÍ BALEAR SL era una entidad que, al igual que MAMBA INVERSIONES SL, tenía por objeto fundamental la mera tenencia de títulos, y cuyo principal activo venía constituido por el 100% del capital social de REPTILARIUM SL, la cual en el momento en que se realiza la ampliación de capital de 2005 ya no desarrollaba actividad económica alguna, pues había liquidado sus activos a finales de 2004. Debemos reiterar nuevamente que los fondos de dicha ampliación de capital se destinaron a la cancelación de deudas mantenidas frente terceros, básicamente frente a entidades bancarias, que además estaban garantizadas por los socios personas físicas de MAMBA INVERSIONES SL. En tales circunstancias, la mera formalización de una ampliación de capital en GIFÍ BALEAR SL no permite entender cumplido el principal requisito de realización de una actividad económica a que se condiciona la deducción por reinversión, sin que la documentación aportada por la reclamante intentando justificar que en ejercicios siguientes, hasta su liquidación en 2008, GIFÍ BALEAR SL intentó reactivar una actividad económica de carácter inmobiliario, permita entender que la reinversión efectuada en 2005 se estaba llevando a cabo en una entidad activa. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

Pues bien, dichos argumentos deben ser aceptados también por la Sala, partiendo de que Gifi Balear, S.L. al igual que Mamba Inversiones tenía por objeto fundamental la mera tenencia de títulos, siendo el principal activo el 100% del capital de Reptilium, que ya no desarrolla ninguna actividad en 2005, pues sus activos se habían liquidado a finales de 2004.

El hecho de que Gifi, según aduce la demanda, realizara una actividad económica en ejercicios posteriores a 2005, no desvirtúa nuestra argumentación que está referida precisamente a dicho ejercicio.

Además, los fondos procedentes de la ampliación de capital se destinaron a la cancelación de deudas mantenidas con terceros y fundamentalmente a entidades bancarias, que estaban garantizadas por los socios, personas físicas de Mamba Inversiones, S.L.

En lo que respecta a la reinversión materializada en la ampliación de capital acordada el 17 de diciembre de 2004, de 866.906 euros, indicar que se admite por la Inspección pues se vincula a la actividad todavía desarrollada por la entidad Reptilium.

#### Quinto.

En el último motivo del recurso se plantea la vulneración del artículo 16.2 de la L.G.T ., pues aún admitiendo a efectos dialécticos los argumentos de la Inspección, considera que no era aplicable el artículo 13 de la L.G.T . sino aquel precepto. Cita la STS de 7 de marzo de 2013 , así como otras sentencias de Tribunales inferiores.

Por tanto, la Inspección debería haber acudido a la simulación para configurar las aportaciones de fondos, no como préstamos, ampliaciones de capital o aportaciones de socios sino como liberalidades.

Resulta evidente, que la potestad de calificación del artículo 13 de la L.G.T ., habilita a la Administración para analizar la naturaleza jurídica del acto en aras de gravar la verdadera riqueza.

Y como señala la STS de 30 de noviembre de 2017 :

"Como se ha expuesto, la Inspección aplicó el principio de calificación - artículo 13 de la L.G.T .-. Pues bien, este Tribunal entiende que dicho artículo se refiere a una actuación en la aplicación de los tributos en la que la Administración, al valorar los actos o negocios realizados, concluye que su auténtica naturaleza jurídica es distinta de la atribuida por los interesados mediante el empleo de denominación o formas diferentes (por ej., permuta en vez de compraventa, etc.) El principio de calificación, que en origen procedía de la regularización del antiguo Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes, consiste en determinar la auténtica esencia para el Derecho Tributario de un hecho o negocio jurídico, y, como dice el Tribunal Supremo, "la calificación de los contratos (a lo que se refería el caso), ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos ( Sentencia del TS, de 28 de mayo de 1990 ), citada por Sentencia del TS, de 25 de junio de 2008 ) o, como dice la Sentencia de TS de 20 de julio de 2002 : "El principio de calificación jurídica se sustenta en la posibilidad que se confiere a efectos tributarios a las Oficinas Gestoras para determinar la existencia del

verdadero hecho imponible y su concreción, superando el tipo de acto o contrato formalmente utilizado o su denominación. La calificación jurídica de los actos y contratos consiste esencialmente en determinar la verdadera naturaleza jurídica de los mismos, partiendo de las prestaciones y contraprestaciones realizadas por las partes, subsumiéndoles en el tipo de negocio jurídico que conforme a su causa y de acuerdo con nuestro Derecho Civil, Mercantil, Laboral, etc responda con más idoneidad a las mismas."

Y claro, entre calificación y simulación hay importantes diferencias, en la calificación se concluye que el negocio realizado, querido por las partes, por su naturaleza jurídica, no es lo que las partes dicen que es. Cuando se entiende que concurre simulación, se concluye que, o bien bajo el negocio aparentemente realizado no hay realidad negocial alguna, la nada jurídica se ha dicho y nada se ha querido en verdad por él o los intervinientes (simulación absoluta), o bien que el negocio aparentemente realizado encubre o disimula el verdaderamente querido (simulación relativa).

Así pues, calificación; el negocio u operación es lo que es y no lo que se dice que es, simulación, el negocio u operación carece de existencia real (absoluta), el negocio existe pero lo que aparenta encubre una realidad negocial diferente (relativa).

Aplicando esos razonamientos al caso de autos, observamos que no existe en las operaciones realizadas causa que justifique la invocación de la simulación pretendida en el escrito rector al tratarse de una regularización en la que la Inspección aprecia "lo que es" y no lo que el recurrente "dice que es".

En consecuencia, el motivo debe decaer y, por ende, el recurso debe ser desestimado.

## Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1. de la LJCA , procede condenar en costas a la recurrente, conforme al criterio del vencimiento.

## FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad Mamba Inversiones, S.L., contra la resolución del Tribunal Económica Administrativa Central de 4 de febrero de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.