BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ089068

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
Sentencia 58/2023, de 12 de enero de 2023
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 1411/2021

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores. *Comprobación de la operación validada en periodos prescritos.* Afirma la Sala que, atendiendo al régimen legal de aplicación al caso, y a su disciplina transitoria, sí cabía a la Administración la comprobación de los motivos económicos de la operación de fusión verificada en ejercicio prescrito (muy posterior a la entrada en vigor de la LGT), a los efectos de constatar la posible compensación o no de bases negativas en ejercicios no prescritos, aquí dependiente de la procedencia de régimen especial incompatible con la inexistencia de aquéllos (los motivos). *Motivos económicos válidos.* Considera la Sala que la cuantía de las bases negativas pendientes, y la capacidad de la absorbida para compensarlas, es factor a tener en cuenta y que aquí pesa muy en contra de la recurrente, en su pretensión de acogerse al régimen FEAC, pues las bases son cuantiosísimas (pueden brindar a la absorbente una cuasi inmunidad fiscal por lustros), y la absorbida carecía de oportunidad de compensarlas, al no conocérsele más negocio, y claudicante, que el de explotación estrictamente temporal (esto no lo cuestiona ni la actora) del servicio de bar, habitaciones y desayunos del hotel. Por tanto, a juicio de la Sala, el cuadro indiciario manejado por la Inspección para desacreditar la concurrencia de motivo económico válido en las dos fusiones operadas, en el lapso de unos meses (apenas año y medio), trasladando millón y medio de euros en bases negativas pendientes de compensar de las absorbidas a la absorbente (quien, por cierto, compensa en los dos ejercicios regularizados a un ritmo que implicaría contar con bases pendientes para todo un decenio, por lo menos) es profuso, y cabalmente entendido conduce a la conclusión alcanzada por la Inspección.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 96.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66.bis y 115.

PONENTE:

Don Eduardo Rodriguez Laplaza.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ
Don ISABEL HERNANDEZ PASCUAL
Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 1411/2021 - RECURSO ORDINARIO 598/2021

Partes: "GONZALISIMO, S.L." c/ TEARC

En aplicación de la normativa española y europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable, hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 58

Ilmos. Sres. Magistrados.

Dª. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

Dª. ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

En la ciudad de Barcelona, a doce de enero de dos mil veintitrés.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 598/2021, interpuesto por "GONZALISIMO, S.L.", representada por el Procurador D. Miguel Ángel Montero Reiter, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de la actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 14 de enero de 2021, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumulada, "contra acuerdo de liquidación dictado por AEAT Cataluña, Dependencia Regional de Inspección, por el concepto Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2013 y sanción tributaria". La cuantía, a efectos de aquella vía, queda fijada en la resolución impugnada en 30.250,56 euros.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda, en la que relacionó los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, instando de este Tribunal sentencia por la que,

"anule y deje sin efecto la Resolución de fecha 14 de enero de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña con número de reclamación Nº NUM000, y anule y deje sin efecto la liquidación y sanción por IS-2013 objeto de este recurso"

Tercero.

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

Cuarto.

Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, ha tenido aquélla efectivamente lugar.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de enero de 2021, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número NUM000, y acumulada.

La resolución recurrida comprende la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- En fecha 02/08/2019 , se promovieron las presentes reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdo referenciados que le había sido notificados en fecha 16/07/2019 (la liquidación) y en fecha 22/07/2019 (la sanción). Tramitadas que fueron con sujeción a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre y demás normas de aplicación, se pusieron de manifiesto las actuaciones mediante notificación, efectuada a persona identificada con DNI NUM001, en fecha 27/01/2020 en los términos prevenidos por el art. 236.1 del citado texto legal, quien dejó transcurrir el plazo concedido sin aportar su escrito de alegaciones y proposición de prueba."

La fundamentación de la misma, sin tener el TEAR cuadro alegatorio o probatorio alguno a que dar respuesta, alcanza la conclusión de no poder, del conjunto de actuaciones practicadas, deducirse razonablemente causas que evidencien la ilegalidad de los acuerdos recurridos, viéndose el Tribunal privado de elementos de juicio, aportados por la parte, con que contrastar los razonamientos, que se juzgan prima facie acertados, de aquéllos. Por específica referencia al resultado del ejercicio de la potestad sancionadora concluye el TEAR una suficiente y precisa justificación del elemento subjetivo, no concurriendo en las operaciones societarias montadas motivo alguno económico o de reorganización empresarial, sino el exclusivo afán de aprovechar indebidamente la ventaja fiscal que ofrecía el régimen fiscal previsto para las reestructuraciones empresariales, en particular la imputación de bases imponibles negativas de las sociedades absorbidas, y deduciéndose con "impropiedad" gastos.

Como pone de relieve el Abogado del Estado en contestación a la demanda, habiendo en tal momento, por vez primera, la recurrida de conocer qué concretas razones habría de esgrimir la recurrente en defensa de su pretensión anulatoria, esterilizó aquélla la vía económico-administrativa a base de omitir cualquier alegación en aquella sede, pese a que para entonces ya contaba la reclamante con una defensa profesional de sus intereses:

"Es de destacar desde ahora mismo que el recurrente no hizo alegaciones al acta, ni tampoco alegaciones durante la reclamación económico-administrativa. Solo se realizaron unas alegaciones previas al acta que se limitaron a aportar líneas de crédito a favor de SIMO I MAS RESTAURACIÓN a los efectos de justificar el préstamo concedido a dicha entidad por CELMARAL, línea de crédito a CELMARAL para justificar el préstamo recibido por CELMARAL por parte de ARIBAU 54 y una alegación sobre la renta de cesión de explotación de ARIBAU a SIMO I FRAMIS, elementos todos ellos intrascendentes para esta liquidación.

También es de reseñar que la representación ante la inspección en este procedimiento ha correspondido en todos los trámites a abogados del despacho VIALEGIS -incluso podemos afirmar que dicho despacho constituyó CELMARAL a su nombre, con lo que conoce todas sus vicisitudes desde incluso antes de que empezase a operar-, al igual que el firmante de la demanda, que sustrajeron de tal modo la posibilidad de responder a la administración primero y al TEAR(C) después, a las alegaciones ahora realizadas.

Dicho de otro modo, de una manera consciente y voluntaria la recurrente ha sustraído a la Administración la posibilidad de manifestarse sobre las diversas alegaciones que ahora, por primera vez, plantea, en un ejercicio abusivo de su derecho de defensa que en muchas ocasiones ha dado lugar a que no se resuelva precisamente por dicho motivo sobre las pretensiones por primera vez hechas valer ante la jurisdicción cuando pudiendo, fueron omitidas durante el procedimiento administrativo, con un ánimo que no puede calificarse sino como tendente a limitar la defensa de la Administración"

Las anteriores manifestaciones las suscribe completamente esta Sala, habiendo de hacerse notar (sin que ello tenga el más mínimo influjo en la resolución de la presente controversia, en que se atenderá y dará respuesta cabal -hasta donde seamos capaces- y de fondo a cuantos motivos y pretensiones se nos someten, tal es el vuelo del derecho fundamental del art. 24 CE) que no nos es desconocida la estrategia (reiterada en la dirección letrada que aquí comparece en defensa de los intereses de la actora) de no armar alegaciones en la vía administrativa y reservarlas todas a la vía jurisdiccional, de modo que la Administración no tenga siquiera la oportunidad de pronunciarse de forma motivada acerca de aquéllas, en el sentido que fuere (que no cabe prejuzgar, en ejercicio desconsiderado para con la posición de la Administración y los cauces de revisión ante la misma), y haya el órgano judicial de dar respuesta a una pléyade de alegaciones de todo punto nuevas con que agotar su tiempo y capacidad de respuesta. Sin que quepa con ello laminar un solo ápice (insistimos) el carácter pleno de esta jurisdicción, y la naturaleza de auténtico proceso entre partes, con plenas posibilidades de alegación y prueba, con independencia de las desplegadas (o en su completa ausencia, que es el caso) en vía administrativa (de revisión, de entrada), no tenemos por qué silenciar aquella actitud, reiterada, en la medida en que, como manifiesta cargada de razón en esto la Abogacía del Estado, los derechos no son concedidos por el ordenamiento jurídico para ejercerlos a capricho, o aun para no ejercerlos con eventuales fines táctico-estratégicos de debilitamiento de la posición contraria (que ni siquiera tiene por qué serlo, que la Administración ha de servir con objetividad a los intereses de todos, actora incluida, y resolver con exquisita atención a la legalidad acerca de sus alegaciones y pretensiones, también en favor del administrado cuando así proceda), y agotamiento de la capacidad, por definición finita, de estudio y respuesta de esta Sala.

Sobre esto hemos tenido ocasión de reflexionar en nuestras sentencias de fechas 29 de julio de 2022 (rec. Sala TSJ 15/2021 - rec. Sección 7/2021), FJº 7º, y 13 de septiembre de 2022 (rec. Sala TSJ 3698/2020 - rec. Sección 1507/2020), FJº 4º. Y, por referencia a pleito entendido con la misma dirección letrada de la aquí actora, en nuestra

sentencia de fecha 4 de noviembre de 2020 (rec. Sala TSJ 1237/2020 - rec. Sección 377/2020), a cuyo FJº 1º nos remitimos expresamente.

Todo ello, insistimos de nuevo, sin valor alguno decisivo en la resolución de la presente controversia, que abordamos sin más, y sin limitación ni óbice alguno, en lo sucesivo.

Segundo.

La fundamentación, en demanda, de la pretensión anulatoria de la actora aparece articulada en los siguientes motivos (que se enuncian de modo sucinto, pues serán objeto de mayor descripción al abordarse en concreto cada uno de ellos en fundamentos sucesivos):

-indebida desagregación del hecho imponible con ruptura del principio llamado de unicidad del procedimiento inspector: vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, y consiguiente nulidad de liquidación y sanción;

-subsidiariamente, no cabe denegar la aplicación del régimen de fusiones a la absorción por "Clemaral" de "Simó y Framis", al haber prescrito la potestad de comprobación de los motivos por la recurrida, sin perjuicio de la de comprobar las BINS generadas;

-más subsidiariamente, existencia de motivos económicos válidos en las dos fusiones cuestionadas por la Inspección;

-sobre los incrementos de la base imponible de "Celmaral" en la liquidación por IS de 2013; y

-nulidad de la sanción recurrida, por insuficiente motivación del elemento subjetivo e incongruencia en la calificación de la conducta de "Celmaral".

Tercero.

Conviene, por ser ello preciso en orden a acometer un enjuiciamiento pulcro de la controversia, traer aquí a colación la literalidad relevante del acuerdo de liquidación provisional entendido con la recurrente, en tanto que sucesora de "Celmaral, S.L.", en la medida en que ni siquiera podemos acudir al efecto a la resolución económico-administrativa (por los motivos indicados en el fundamento primero de la presente) y es necesario dejar debida constancia del actuar administrativo sujeto a escrutinio y sus razones (los destacados, en cuantas citas literales hayan de seguir en esta sentencia, serán en todo caso propios de esta Sala):

"(...) Las actuaciones se iniciaron en torno al obligado tributario mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de fecha 7/03/2018, en relación con los siguientes conceptos y periodos:

Concepto Periodo/ Ejercicio

ISOC 2013

En dicha comunicación de inicio se establecía que las citadas actuaciones tendrían carácter general de acuerdo con lo establecido en el artículo 148 de la LGT . GONZALISIMO, SL (B62483110) en calidad de sucesor/es de CELMARAL, SL (B64658222)

En dichas actuaciones de alcance general se entenderá incluida la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 bis.2 de la LGT .

(...)

Con anterioridad, en fecha 15/02/2018, se habían iniciado actuaciones inspectoras respecto de GONZALÍSIMO, S.L. por el Impuesto de Sociedades de los periodos 2013 y 2014. El procedimiento inspector iniciado entonces (Expediente Número NUM002), no puede desvincularse respecto del presente (Expediente Número NUM003) dado que ciertos hechos puestos de manifiesto respecto de GONZALÍSIMO, S.L. tienen incidencia en el presente procedimiento. Las actuaciones, de alcance parcial se limitaban a la Comprobación de la procedencia de la aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004 en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, y sus repercusiones fiscales en el propio ejercicio 2013 y 2014, respecto de la fusión otorgada en escritura de 13/12/2013.

En este punto, conviene señalar que la entidad CELMARAL, S.L. fue absorbida por la entidad GONZALÍSIMO, S.L., de conformidad con escritura pública de fusión por absorción de fecha 13 de diciembre de 2013. Como consecuencia de ello, las presentes actuaciones se desarrollan con el sucesor del obligado tributario, esto es, la entidad GONZALÍSIMO, S.L., sociedad a la que se transmiten los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias del obligado tributario, tal y como dictan el artículo 40 de la LGT y el artículo 107 del RGAT.

En este sentido, el artículo 40.3 LGT establece: "En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta

norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica".

(...)

A) Identificación del obligado tributario.

CELMARAL, S.L. fue constituida por tiempo indefinido en escritura pública autorizada en fecha 6 de septiembre de 2007; en el momento de la constitución, la entidad estaba integrada por dos socios que se distribuyeron el capital social de 3.006,00 euros y 3.006 participaciones sociales de la siguiente forma:

- La mercantil VIALEGIS ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS, S.L. (NIF B62458328) adquirió 3.005 participaciones sociales por un valor nominal de 1 euro cada una de ellas.

- Don Virgilio (NIF NUM004) adquirió 1 participación social por un valor nominal de 1 euro.

No obstante lo anterior, de acuerdo con la información que obra en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), durante el período 2012 la entidad se encuentra participada por las siguientes personas jurídicas:

N.I.F. RAZÓN SOCIAL PORC.

B62532122 GAIG F. 1869, SL 49%

B62855366 31 CAPRICOR, SL 51%

A partir del día 22 de marzo de 2013, y tras una operación de compraventa de participaciones sociales, el capital se estructura de la siguiente manera:

N.I.F. RAZÓN SOCIAL PORC.

B62855366 31 CAPRICOR, SL 100%

En el momento de la constitución se optó, por el régimen de Administrador único, nombrándose para tal cargo a Don Virgilio.

Durante el ejercicio objeto de comprobación el administrador único del obligado tributario es Don Avelino (NIF NUM005), que había sido nombrado mediante escritura pública de fecha 25 de enero de 2008; este nombramiento se inscribe en el Registro Mercantil en fecha 15 de febrero de 2008.

Asimismo, a través de la anterior escritura pública se nombra como administrador suplente a Don Calixto (NIF NUM006).

El administrador actual de GONZALÍSIMO, S.L., sucesora del obligado tributario, es Don Avelino. Este nombramiento se efectúa a través de escritura pública de fecha 1 de febrero de 2001, que se inscribe en el Registro Mercantil con fecha 14 de febrero de 2001.

Inicialmente el domicilio social de la entidad se establece en Avenida Diagonal 652, Esc. A 8º, de Barcelona; mediante la escritura pública de fecha 25 de enero de 2008 se procede al traslado del domicilio social y a la modificación del objeto social. En particular, se traslada el domicilio social a la

calle Aragón, 212.

B) Actividad económica.

En el momento de la constitución, en el artículo 4º de los Estatutos sociales se estableció que "La Sociedad tiene por objeto:

1.- La promoción, compra y venta de acciones, participaciones y obligaciones cotizables o no en bolsas nacionales o extranjeras, así como de cualesquiera otros activos financieros mobiliarios e inmobiliarios. Por imperativo legal se excluyen todas aquellas actividades propias de las Sociedades y Agencias de Valores, de las Sociedades de Inversión Colectiva así como el arrendamiento financiero inmobiliario.

2.- El asesoramiento a empresas, mediante el análisis, diagnóstico de sus problemas, la supervisión general de su funcionamiento y, en especial, la prestación de servicios de asesoramiento económico-financiero y jurídico.

3.- La compraventa, cesión, inversión, tenencia, disfrute, promoción, administración, negociación y arrendamiento de bienes inmuebles, con exclusión del arrendamiento financiero.

Quedan excluidas todas aquellas actividades para cuyo ejercicio la ley exija requisitos que no pueden ser cumplidos por esta Sociedad".

En la modificación de fecha 25 de enero de 2008 el objeto social queda redactado de la siguiente forma:

"La sociedad tiene por objeto la explotación, por cuenta propia, de bares, restaurantes y en general, todo tipo de establecimientos de restauración.

Quedan excluidas todas aquellas actividades para cuyo ejercicio la ley exija requisitos que no puedan ser cumplidos por esta Sociedad".

A través de escritura pública de fecha 5 de junio de 2013, se vuelve a acordar la modificación del objeto social que queda redactado de la siguiente manera:

"- La explotación, por cuenta propia, de bares, restaurantes, y en general, todo tipo de establecimientos de restauración.

- El asesoramiento en la promoción, gestión y administración de empresas industriales, comerciales o de servicios, así como la participación en empresas ya existentes o que se creen, bien a través de los órganos directivos, bien mediante tenencia de acciones y /o participaciones sociales, tanto nacionales como extranjeras.

- La cesión de explotación de negocio de restauración, junto con los medios materiales necesarios para su ejercicio."

En el ejercicio 2013, la sociedad se encuentra dada de alta en el IAE en los siguientes Grupos/Epígrafes: 671.2 Restaurantes Cuatro Tenedores, 671.4 Restaurantes de Dos Tenedores y 672.2 Cafeterías Dos Tazas.

C) Declaraciones presentadas.

CELMARAL, S.L. no presentó declaración-liquidación por el período 2013. Ello se debe a que la entidad fue absorbida por GONZALÍSIMO, S.L., de conformidad con escritura pública de fusión por absorción de fecha 13 de diciembre de 2013, y se aplicó el régimen fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Ello implica la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad absorbida y que fuera GONZALÍSIMO, S.L. por tanto, quien incluyera los resultados de CELMARAL, S.L. en su declaración correspondiente a este periodo.

Es por ello por lo que en asiento de fecha 31 de diciembre de 2013 del Libro Diario de la sociedad GONZALÍSIMO, S.L., se observa la incorporación de la cuenta 129 (RESULTADOS DEL EJERCICIO) procedente de la entidad CELMARAL, S.L. por un montante de 85.182,62 euros. Este importe fue incluido por GONZALISIMO, S.L. en su declaración por el Impuesto de Sociedades del periodo 2013, constando en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de dicho año bajo la denominación "Otros resultados".

A continuación, se expone el detalle de la declaración de las bases imponibles negativas pendientes de compensación (BINs) de la sociedad absorbida CELMARAL, S.L. en el momento de la fusión, expresando su importe en euros:

Año de generación de las BINs BINs generadas por SIMO I FRAMIS, S.L. BINs generadas por CELMARAL, S.L. BINs TOTALES absorbidas por GONZALÍSIMO, S.L.

2008 124.270,69 0 124.270,69

2009 336.456,40 0 336.456,40

2010 364.098,36 0 364.098,36

2011 298.421,05 49.723,40 348.144,45

2012 0 336.881,02 336.881,02

TOTAL 1.123.246,50 386.604,42 1.509.850,92

La sociedad GONZALÍSIMO, S.L. presentó su declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2013 y 2014 compensando bases imponibles negativas procedentes de la entidad absorbida CELMARAL, S.L.:138.833,88 euros en el período 2013 y 157.329,92 euros en el período 2014.

(...)

E) Hechos con trascendencia tributaria.

E.1. ACTIVIDAD DESARROLLADA POR CELMARAL, S.L.

Respecto a la actividad desempeñada por CELMARAL, S.L., en Diligencia Número 4 se manifestó que "la sociedad CELMARAL, SL se dedicaba a la explotación del restaurante FONDA GAIG, situado en la Calle Córcega, 200." En Diligencia Número 5 se corroboró la anterior manifestación de la siguiente manera: "CELMARAL, SL se dedica a la explotación de bares y restaurantes y, en concreto, se dedica a la explotación del restaurante ubicado en la calle Córcega, 200". Debe matizarse que, de conformidad con la información contenida en la página web corporativa "www.restaurantgaig.com", el restaurante "Fonda Gaig" se inauguró en marzo del 2008, por lo que, habiéndose constituido la sociedad CELMARAL, S.L. mediante escritura pública otorgada el día 6 de septiembre de 2007, se infiere que esta sociedad se constituyó específicamente para encargarse de la explotación de dicho restaurante; así se ha confirmado en Diligencia Número 5 ("por este motivo y debido al gran auge que estaba sufriendo la cocina modernista, se decidió crear la entidad CELMARAL, S.L., cuya actividad social era la explotación del local situado en la calle Córcega, 200, bajo la denominación de FONDA GAIG").

Como ya se ha señalado, en fecha 13 de diciembre de 2013 CELMARAL, S.L., fue disuelta sin liquidación mediante la formalización de una fusión por absorción con la entidad GONZALÍSIMO, S.L.

Sirva decir en este apartado que, en Diligencia Número 1 del Expediente Número NUM002, se manifestó que la entidad GONZALÍSIMO, S.L. "se dedica a la cesión de la explotación de locales de restauración". Añadiendo en Diligencia Número 3 del presente Expediente que "GONZALÍSIMO, S.L. era titular del bien inmueble situado en la Calle Córcega, 200, en el que se desarrollaba la actividad del restaurante FONDA GAIG, cuya explotación le correspondía a CELMARAL, SL.". Corroborando la anterior manifestación, en Diligencia Número 5 se añadió: "GONZALÍSMO, SL es la entidad propietaria del inmueble que se cede a la entidad CELMARAL, es decir, el sito en la calle Córcega, 200. GONZALÍSIMO lo cede a la entidad CELMARAL, con el objeto de que ésta lo utilice en el desarrollo de su actividad, que, como se ha dicho, es la explotación de bares y restaurantes".

En concordancia con dichas manifestaciones, de conformidad con escritura de compraventa de 27 de febrero de 2001, GONZALÍSIMO, S.L. es titular de un bien inmueble urbano con clave de uso "comercial", sito en la calle Córcega 200, de Barcelona, cuyo valor catastral asciende a 808.224,39 euros. Si se tiene en cuenta que esta sociedad fue constituida mediante escritura pública de 1 de febrero de 2001, incluyendo en su objeto social el "arrendamiento de bienes inmuebles", y que, según manifestaciones del compareciente en Diligencia Número 1, la actividad desempeñada por la compañía GONZALÍSIMO, S.L. es "la cesión de la explotación de locales de restauración", el que sea titular de este único inmueble desde su constitución conduce a pensar que la sociedad fue

constituida específicamente para adquirir la titularidad del inmueble sito en la calle Córcega 200 y ceder su explotación.

Como se va a detallar a continuación, ambas entidades, CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L. están incluidas en el grupo mercantil denominado 31 Capricor, encargado de la explotación de los restaurantes "Gaig" y "Fonda Gaig" en la que participaban los socios Don Avelino y Don Calixto, cuyo administrador único es el Sr. Avelino.

E.2. GRUPO 31 CAPRICOR, SL

E.2.1. ESTRUCTURA DEL GRUPO

Con fecha 8 de junio de 2018 se presentó por Sede Electrónica un "INFORME ECONÓMICO DE LA RESTRUCTURACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE RESTAURACIÓN DEL GRUPO", para "definir los principales aspectos de la restructuración de la actividad de restauración mediante las operaciones de fusión". En el mismo se señalaban los siguientes antecedentes:

"2.1 Grupo 31 Capricor

La entidad 31 CAPRICOR, S.L. es la sociedad tenedora de participaciones de varias sociedades con diversas actividades económicas: arrendamiento de bienes inmuebles; explotación de restaurantes, bares, etc.; arrendamiento de viviendas; otros servicios.

A continuación, mostramos el esquema del grupo mercantil encabezado por la mercantil 31 CAPRICOR, S.L. antes de las operaciones de restructuración efectuadas:

(...)

- CELMARAL, S.L. era una entidad dedicada a la explotación de bares, restaurantes, etc., que explotaba el restaurante "Fonda Gaig" situado en Córcega 200 de Barcelona.

- GONZALÍSIMO, S.L. era una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles, propietaria del local situado en Córcega 200 que explota la entidad CELMARAL, S.L. como restaurante.

- SIMO I FRAMIS, S.L. era una entidad dedicada a la explotación de bares, restaurantes, etc., que explotaba el restaurante "Restaurante Gaig" situado en Aribau 54 de Barcelona, propiedad de la entidad ARIBAU 54, S.L.

Así pues, el grupo mercantil 31 CAPRICOR gestiona todas las actividades económicas desarrolladas por el mismo mediante una estructura en la que una entidad holding centraliza la tenencia de participaciones en varias entidades, cada una de las cuales realiza una actividad económica única y diferente al resto de entidades del grupo".

Conviene efectuar ciertas matizaciones respecto de tales antecedentes.

En primer lugar, "C.G." y "JMGS" son, respectivamente, los Sres. Calixto (NIF NUM006), maestro gastronómico (Chef) y al que se puede considerar el socio ejecutivo del grupo, y Avelino, socio capitalista.

Adicionalmente, de conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, antes de las operaciones de reestructuración efectuadas, Don Avelino ostentaba sobre la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. (NIF B63585442) una participación del 70%, y no del 60%, de tal forma que el capital social de esta entidad estaba distribuido entre éste y el Sr. Calixto. Don Avelino era asimismo administrador único de la compañía.

La sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. fue constituida con una duración de 20 años, en escritura pública de fecha 7 de julio de 2004. El artículo 2 de sus Estatutos sociales señala que su objeto es "la explotación, por cuenta propia del bar y restaurante ubicados en las instalaciones del Hotel situado en la calle Aribau 54 de Barcelona." En Diligencia Número 5 del Expediente Número NUM003 se añadió al respecto que "SIMO I FRAMIS, SL se constituyó con el objeto de explotar el restaurante situado en la Calle Aribau, 54", lo que deja entrever que la explotación del bar ubicado en las instalaciones de tal hotel se efectuaba de manera secundaria y residual.

Por su parte, de acuerdo con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, CELMARAL, S.L. estaba participada por las entidades GAIG F. 1869, S.L. y 31 CAPRICOR, S.L. en los porcentajes del 49% y 51%, respectivamente, y no del 44,24% y 55,76%. A su vez, la entidad GAIG F. 1869, S.L. estaba participada por el Sr. Calixto (90,52%) y por su cónyuge (9,47%), Doña Carina (NIF NUM007), siendo ésta su administradora única, mientras que la sociedad 31 CAPRICOR, S.L. estaba participada únicamente por el Sr. Avelino, siendo éste su administrador único. Don Avelino también era administrador único de la compañía CELMARAL, S.L., como ya se había señalado.

Es decir, expuesto lo anterior se puede afirmar que, antes de comenzar la reestructuración societaria, la distribución del capital social en las entidades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L. era similar: las participaciones sociales de ambas sociedades estaban prácticamente repartidas entre las personas físicas Calixto y Avelino, contando éste último con una participación mayoritaria en ambos casos, del 70% y del 51%, respectivamente (la participación de la cónyuge del Sr. Calixto en el capital de la entidad CELMARAL, S.L. era irrisoria: 0,0947*49% = 4,64%). Además, Don Avelino era administrador único de ambas entidades.

Como puede observarse en el organigrama aportado, y completando las matizaciones anteriores, el Sr. Avelino era titular del 100% de las participaciones sociales GONZALÍSIMO, S.L. a través de la sociedad 31 CAPRICOR, S.L., y era asimismo administrador único tanto de la sociedad GONZALÍSIMO, S.L. como de la entidad 31 CAPRICOR, S.L.

Por otro lado, respecto a las actividades desarrolladas por cada una de las tres sociedades indicadas (CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L. y SIMO I FRAMIS, S.L.), conviene añadir que la cesión del bien inmueble sito en la calle Córcega 200, por la sociedad GONZALÍSIMO, S.L. a favor de la entidad CELMARAL, S.L., no era

directa. Dicha cesión se articulaba por medio de dos contratos: un contrato privado de arrendamiento para uso distinto al de vivienda de fecha 15 de febrero de 2002 formalizado entre las entidades GONZALÍSIMO, S.L. y COR 200, S.L. (NIF B62613336), y otro contrato privado de cesión de explotación de restauración a desarrollar en el local de la calle Córcega 200, de fecha 1 de febrero de 2008 suscrito entre las entidades COR 200, S.L. y CELMARAL, S.L.

La entidad COR 200, S.L. era una entidad participada íntegramente por Doña Nicolasa (NIF NUM008), cónyuge del Sr. Avelino, siendo éste último, de nuevo, el administrador único de la compañía.

El primero de los contratos fue aportado por Sede Electrónica del Expediente Número NUM002, con fecha 23 de mayo de 2018. Don Avelino intervino en nombre y representación de las dos entidades participantes, GONZALÍSIMO, S.L. y COR 200, S.L. Dicho acuerdo contractual tenía una duración de 10 años, prorrogable tácitamente por períodos sucesivos de un año cada uno de ellos; en el Pacto Tercero del documento se acordó que la renta sería de 1.800 euros mensuales, sin perjuicio de la actualización de la misma de conformidad con el Índice General Nacional del Sistema de Índices de Precios de Consumo. El Pacto Sexto señalaba que la finca objeto del contrato, sita en la calle Córcega 200, se destinaría única y exclusivamente al desarrollo de las actividades de hostelería y restauración.

El segundo de los contratos fue aportado por Sede Electrónica del Expediente Número NUM003, con fecha 3 de agosto de 2018. Don Avelino intervino en nombre y representación de COR 200, S.L., mientras que el Sr. Calixto intervino en nombre y representación de CELMARAL, S.L. Dicho acuerdo tenía una duración de 18 años, prorrogable tácitamente por períodos de un año, y en la Cláusula Quinta del documento se fijó como contraprestación la cantidad de 22.000 euros mensuales, sin perjuicio de la acomodación del mismo a las variaciones del IPC.

Adicionalmente, debe matizarse que, de conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, desde el año 2008 la sociedad ARA 212, S.L. (NIF B63858922), y no la sociedad ARIBAU 54, S.L. (NIF B61090700), es la propietaria del bien inmueble urbano sito en la calle Aribau 54, de Barcelona, con clave de uso "ocio y hostelería", referencia catastral 9923433DF2892D0001KF y valor catastral 6.411.330,07 euros.

Las entidades ARA 212, S.L. y ARIBAU 54, S.L. estaban participadas íntegramente por Don Avelino y, una vez más, éste era administrador único de las mismas.

De manera análoga a lo que ocurría para el restaurante "Fonda Gaig" ubicado en la calle Córcega 200, la cesión del bien inmueble sito en la calle Aribau 54, por la sociedad ARIBAU 54, S.L. a favor de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L., tampoco era directa. Dicha cesión se articulaba por medio de otros dos contratos: un contrato privado de cesión de explotación del edificio señalado con el número 54 de la calle Aribau, y los números 214 y 216 de la calle de Aragón, destinado a hotel, formalizado entre las entidades ARA 212, S.L. y ARIBAU 54, S.L., y otro contrato privado de cesión de explotación de la actividad de restauración a desarrollar en el interior del hotel, de fecha 1 de enero de 2006 y suscrito entre las entidades ARIBAU 54, S.L. y SIMO I FRAMIS, S.L. El hotel recibe el nombre de "Hotel Cram".

El primero de los contratos no ha sido aportado a lo largo del presente procedimiento, si bien se hace referencia al mismo en el segundo contrato aportado por Sede Electrónica del Expediente Número NUM003, con fecha 23 de mayo de 2018. Del informe económico aportado se infiere asimismo la celebración de este primer contrato, por el que la sociedad ARIBAU 54, S.L explota como hotel el inmueble sito en la calle Aribau 54 y titularidad de la entidad ARA 212, S.L: "el grupo 31 CAPRICOR, S.L. era titular de un inmueble situado en la calle Aribau 54 de Barcelona, el cual estaba siendo explotado por el grupo como hotel". Además, en Diligencia Número 7 del Expediente Número NUM003 el compareciente manifestó que "la entidad ARIBAU 54, SL se encargaba de la explotación del hotel", añadiendo en Diligencia Número 11 de tal Expediente que dicha explotación se prolongó "desde enero de 2006 hasta diciembre de 2013".

Respecto al segundo de los contratos, en dicho acuerdo contractual intervino Don Avelino en nombre y representación de la entidad ARIBAU 54, S.L., mientras que el Sr. Calixto intervino en nombre y representación de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. El contrato tenía una duración de 20 años, y en la Cláusula Cuarta del documento se acordó que la contraprestación representaría un montante de 12.447,97 euros mensuales, sin perjuicio de la revisión de la misma de conformidad con el IPC. La Cláusula Primera señalaba que su objeto era la cesión de la explotación de la actividad de restauración (restaurante, bar, banquetes, servicio de habitaciones) a desarrollar en el interior del "Hotel". A este respecto, el informe económico continuaba señalando: "sin embargo, el restaurante ubicado en dicho inmueble no estaba siendo explotado, hasta que apareció la oportunidad de colaborar con el chef Calixto, quien aportaba todos sus conocimientos gastronómicos y del saber hacer en la alta cocina. Para ello, crearon la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., cuyo objeto social era la explotación de bares y restaurantes, más en concreto, el restaurante ubicado en Aribau 54 y denominado "Restaurante Gaig".

En definitiva, del análisis estructural del grupo 31 CAPRICOR, S.L. antes de las operaciones de reestructuración que se ilustrarán a continuación, puede concluirse que se trata de un grupo constituido por diversas sociedades en las que participa de manera mayoritaria, si no íntegra, Don Avelino, y cuya gestión se encomienda únicamente a esta persona física (excepción realizada respecto de la sociedad GAIG F. 1869, S.L., participante en un 49% de la sociedad CELMARAL, S.L. y administrada por la esposa del Sr. Calixto). Así, cuando el informe económico señala que "el grupo mercantil 31 CAPRICOR gestiona todas las actividades económicas desarrolladas

por el mismo", en realidad sería más fidedigno señalar, a juicio de la Inspección, que el Sr. Avelino gestiona el desarrollo del conjunto de las actividades. A grandes rasgos, estas actividades serían la explotación del "Hotel Cram" y del bar y restaurante "Gaig" ubicados en las instalaciones de dicho hotel, en la calle Aribau, 54 de Barcelona, así como la explotación del restaurante "Fonda Gaig" de la calle Córcega, 200 de la misma ciudad. El grupo

mercantil ostenta la titularidad de ambos bienes inmuebles.

De este modo, ampliando el organigrama aportado por el obligado tributario, el esquema completo del grupo mercantil gestionado por el Sr. Avelino antes de las operaciones de reestructuración efectuadas sería el que se expone a continuación:

(...)

Una vez vista la estructura del conjunto de entidades que conforman el Grupo CAPRICOR 31, a continuación, se analizan varias operaciones concatenadas que suceden en los años 2012 y 2013, y que alteran la estructura societaria del grupo CAPRICOR 31.

A. OPERACIÓN DE FUSION POR ABSORCIÓN DE SIMO I FRAMIS, S.L. CON CELMARAL, S.L.

En primer lugar, la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. fue absorbida por la entidad CELMARAL, S.L., de conformidad con escritura pública de fusión por absorción de fecha 31 de julio de 2012, siendo el día 25 de junio de 2012 la fecha de celebración de las Juntas Generales de las sociedades participantes, en las que se adoptaron los respectivos acuerdos . En la escritura pública de fusión por absorción intervino Don Avelino en nombre y representación de las dos sociedades, siendo asimismo administrador único de ambas.

En este punto, se indica que, de conformidad con la Norma 19.ª (Combinaciones de negocios) del actual Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC), "la fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos. En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior". En defecto de pronunciamiento expreso al respecto, se considera pues que la fecha de adquisición en esta fusión fue el día 25 de junio de 2012.

En la mencionada escritura pública, el Sr. Avelino hizo constar de forma expresa que en las respectivas Juntas Generales se había formulado la opción formal para que a dicha operación le fuera de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. El motivo económico de dicha fusión alegado por el obligado tributario en el informe económico, es objeto de profundo análisis más adelante.

Con posterioridad a esta primera operación de fusión entre las entidades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., el organigrama mercantil quedaría del siguiente modo:

(...)

Hay que señalar que con fecha 31 de julio de 2012, la entidad CELMARAL, S.L. se dio de alta en el Grupo/Epígrafe del IAE 671.2 Restaurantes Cuatro Tenedores, Grupo/Epígrafe en el que estaba dada de alta la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. para la explotación del restaurante ubicado en el "Hotel Cram", es decir el restaurante "Gaig". Este restaurante cerró a finales del mes de marzo de 2013, 9 meses después de la fusión.

B . TRASMISIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES SOBRE CELMARAL, S.L.

Una vez acontecida esta operación de fusión, hay que resaltar una segunda operación que altera la estructura societaria del grupo 31 Capricor, S.L, y que se juzga como relevante en la operación de reestructuración que se está analizando.

Con fecha 22 de marzo de 2013 la entidad 31 CAPRICOR, S.L. adquirió la totalidad de las participaciones sociales que la compañía GAIG F. 1869, S.L. ostentaba sobre la sociedad CELMARAL, S.L., de tal forma que la sociedad 31 CAPRICOR, S.L. pasó a ostentar el 100% de la titularidad de la sociedad CELMARAL, S.L. Esta operación de compraventa de participaciones sociales se formalizó mediante escritura pública de fecha 22 de marzo de 2013. Doña Carina actuó en nombre y representación de la sociedad GAIG F. 1869, S.L., mientras que el Sr. Avelino actuó en nombre y representación de la entidad adquirente, como administradores únicos de las respectivas compañías.

El precio de esta venta se pactó en el importe simbólico de 1.773,60 euros. A este respecto se podría resaltar que el patrimonio neto de la entidad CELMARAL, S.L. a 31 de diciembre de 2012 ascendía al importe de 316.378,87 euros; esta información se obtiene de los datos consignados las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, el valor teórico contable de las participaciones sociales vendidas por el Sr. Calixto era de 155.025,64 euros (0,49 * 316.378,87 euros).

Por tanto, como consecuencia de esta operación, se constata como Don Calixto (chef de ambos restaurantes: Gaig y Fonda de Gaig), deja de pertenecer o de estar vinculado accionarialmente al grupo CRAPICOR.

Así pues, como consecuencia de este segundo acontecimiento, sumado al cierre del restaurante "Gaig", acontecido un día después, el esquema societario quedaría estructurado del siguiente modo:

(...)

C. CESIÓN DE EXPLOTACIÓN DEL RESTAURANTE "FONDA GAIG".

Una vez producido el cierre del restaurante "Gaig" (explotado por la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L.), que se puede fijar el 23 de marzo de 2013, y una vez producida el abandono de Don Calixto del grupo mercantil con la operación de compra de sus participaciones sociales en CELMARAL, S.L. por la compañía 31 CAPRICOR, S.L, que se produce el 22 de marzo de 2013, se produce otro hecho de especial transcendencia: la cesión de la explotación del restaurante "Fonda Gaig", sito en la calle Córcega 200 y que hasta la fecha venía desarrollando la entidad CELMARAL, .SL., a favor de la entidad, de reciente constitución, RESTAURANTE GAIG, S.L. (NIF B65992224).

La sociedad RESTAURANTE GAIG, S.L. fue constituida por tiempo indefinido en escritura pública de fecha 7 de marzo de 2013; de acuerdo al artículo 2 de sus Estatutos sociales, su objeto social es el siguiente:

"La explotación de restaurantes, salas de fiesta, cafeterías y bares.

La importación, distribución, representación o comercialización de toda clase de productos y elementos propios del equipamiento de los ramos de hostelería y restauración.

En relación con las actividades anteriores, prestar servicios de consultoría, asesoramiento, de gestión y administración, así como mantenimientos técnicos y operativos.

Asimismo, podrá realizar el objeto social mediante la intermediación de los profesionales que en cada caso fueren necesarios".

De conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, RESTAURANTE GAIG, S.L. está participada desde su constitución por don Calixto (42,5%), su esposa doña Carina (42,5%) y la hija de ésta última (15%), Doña Cristina (NIF NUM009). La administradora única ha sido desde su constitución la Sra. Carina.

El contrato privado por el que se formalizó tal cesión de explotación a favor de la sociedad RESTAURANTE GAIG, S.L. fue suscrito entre ambas compañías con fecha 25 de marzo de 2013, si bien entraba en vigor el día 1 de abril de 2013 ; el mismo fue aportado por Sede Electrónica del Expediente Número NUM003, con fecha 14 de marzo de 2018. De acuerdo con el contenido de tal acuerdo contractual, intervinieron en nombre y representación de las entidades CELMARAL, S.L. y RESTAURANTE GAIG, S.L., respectivamente, Don Virgilio y la Sra. Carina, cónyuge de Don Calixto. El contrato tenía una duración de 8 años, prorrogable tácitamente por períodos de un año, y en la Cláusula Cuarta se establece que la contraprestación por la cesión de la explotación ascendería a la cantidad de 25.000 euros mensuales durante el primer año, y 28.000 euros mensuales a partir del segundo y siguientes, sin perjuicio de las acomodaciones de la misma a las variaciones del IPC que fije el Instituto Nacional de Estadística.

Sirva apuntar que, de acuerdo con la información contenida en la página web "www.7canibales.com", incorporada en el Expediente Electrónico Número NUM003, el día 24 de marzo de 2013, un día después del cierre del restaurante "Gaig" del "Hotel Cram", el restaurante "Fonda Gaig" cerró para volver en abril con un nuevo aspecto. En concordancia con ello, las últimas ventas de "Fonda Gaig" contabilizadas en el Libro Mayor de la entidad CELMARAL, S.L. del ejercicio 2013, aportado por Sede Electrónica, son de fecha 24 de marzo.

En particular, el chef Don Calixto explicó en dicha página web que "se renovará la totalidad del actual local de la calle Córcega, potenciando el espacio de cocina y haciendo más confortable la sala con una reducción de mesas (de 30 a 25)". Señala la página web "www.7canibales.com" que el restaurante sito en la calle Córcega 200 "pasa de esta forma a ofrecer dos tipos de propuestas culinarias en un mismo espacio", así como que "el comensal podrá elegir entre las tradicionales recetas del clásico restaurante o el menú gastronómico con la filosofía traída del hotel Cram"; el Sr. Calixto también aclaró en presencia de la Inspección que el restaurante sito en la calle Córcega, tras la cesión de explotación, pasó de ofrecer "comida tipo fonda" a convertirse en "un restaurante más gastronómico". Y es que, de conformidad con la información contenida en la página web corporativa "www.restaurantgaig.com", incorporada en el Expediente Electrónico Número NUM003, en el año 2013 "Gaig" y "Fonda Gaig" se fusionaron dando lugar al "Restaurante Gaig", lo cual pone de manifiesto que el restaurante "Fonda Gaig" de la calle Córcega 200 pasó a denominarse "Restaurante Gaig", y en la práctica se convirtió en una fusión entre el restaurante "Gaig" del "Hotel Cram", que había cerrado una semana antes, y "Fonda Gaig".

Ahora, como consecuencia de la cesión de la explotación de "Fonda Gaig" a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L., el organigrama habría variado de la siguiente manera:

(...)

De este modo, en este esquema queda plasmado que, a través de la compraventa de las participaciones sociales sobre la sociedad CELMARAL, S.L. por la entidad 31 CAPRICOR, S.L. y la posterior cesión de la explotación a favor de la sociedad RESTAURANTE GAIG, S.L., Don Avelino ha dejado de participar de la explotación del establecimiento "Restaurante Gaig" sito en la calle Córcega 200, de Barcelona.

Conviene recordar la concatenación de los hechos, junto con sus fechas: 22 de marzo de 2013 se produce el abandono de don Calixto del grupo 31 CAPRICOR. El 23 de marzo se cierra el restaurante "Gaig", explotado por SIMO I FRAMIS, S.L., y después de la operación de fusión por CELMARAL, S.L. Y el 25 de marzo se cede la explotación del restaurante "Fonda Gaig", que venía explotando CELMARAL, S.L., a la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L., controlada por don Calixto.

D. ACTIVIDAD RESIDUAL DE LA ENTIDAD CELMARAL, S.L.

Una vez expuestas las operaciones anteriores, y el esquema de cómo quedaría estructurado el grupo, convienen hacer una reflexión:

Tras el cierre del restaurante "Gaig" sito en el Hotel "Cram", cuya explotación le correspondía a CELMARAL, S.L. merced a la fusión con SIMO I FRAMIS, S.L., y tras la cesión de la explotación del restaurante "Fonda Gaig" (ahora denominado "Restaurante Gaig") a favor de la compañía RESTAURANTE GAIG, S.L., y para cuya explotación se había constituido CELMARAL, S.L, la pregunta que necesariamente hay que formular es si CELMARAL, S.L. permaneció inactiva a partir de dicho momento, y, en caso de que la respuesta sea negativa, qué tipo de actividad comenzó a desarrollar.

A partir del examen del Libro Mayor del ejercicio 2013 de la entidad CELMARAL, S.L., aportado por Sede Electrónica, se comprueba que existen gastos contabilizados en el mismo con posterioridad a la entrada en vigor del contrato de cesión de explotación a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG , S.L. (1 de abril de 2013), en las cuentas 60003001 (COMPRAS DESAYUNOS, ROOM SERV.BAR), 62300001 (GESTORIES I ASSESORIES), 62500000 (PRIMAS D'ASEGURANCES), 62600000 (COMIS.ENTITATS FINANCERAS), 62800003 (TELEFON), 62900010 (DESPESES DIVERSAS), 62900011 (Gastos dirección), 62900012 (SERVEIS DE ADMINISTRACIO), 63100000 (IMPOSTOS AJUNTAMENT), 64000000 (NOMINA PERSONA), 64200000 (SEG.SOC.EMPRESA), 66230000 (INT ENTITATS FINANCERES C/T), 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL), sin perjuicio de algún gasto residual de pequeño importe contabilizado en las cuentas 62200001 (REPARACIONES) y 62800002 (ELECTRICIDAD), entre otras, respecto de los que se aclaró en Diligencia Número 16 que "se trata de operaciones devengadas antes de la fusión pero que fueron contabilizadas a posteriori"; se deduce que en realidad se pretendía hacer referencia en dicha manifestación a la cesión de la explotación y no a la fusión.

Debe matizarse que los únicos ingresos que figuran contabilizados a partir del día 1 de abril de 2013 son los derivados de la cesión de explotación del restaurante "Fonda Gaig" a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L., y algún ingreso residual contabilizado en la cuenta 76900000 (INGRESOS FINANCERS). No obstante, existen gastos contabilizados con signo negativo en la cuenta 60003001 (COMPRAS DESAYUNOS, ROOM SERV.BAR) desde el día 30 de abril de 2013 hasta el día 31 de diciembre de dicho año, por un importe global de 175.039,75 euros.

Expuesto lo anterior, respecto a la actividad desempeñada por CELMARAL, S.L. con posterioridad a la cesión de explotación, el compareciente aclaró en Diligencia Número 5 del Expediente de esta compañía que "la sociedad CELMARAL, SL seguía prestando servicios en el bar del hotel CRAM, con una plantilla de 4 o 5 empleados hasta diciembre del año 2013". En Diligencia Número 19 los comparecientes añadieron al respecto que "desde abril del año 2013 dichos servicios eran prestados de manera íntegra por los empleados de la sociedad CELMARAL, S.L.". De forma complementaria, en Diligencia Número 21 del mismo Expediente se señaló que la entidad SIMO I MAS RESTAURACIÓN, S.L. se encargaba de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram" a partir del año 2014.

En concordancia con ello, se aportó por Sede Electrónica, con fecha 21 de noviembre de 2018, documentación justificativa del gasto por personal contabilizado con posterioridad a dicha cesión (8 empleados por cuenta ajena), especificando que las funciones desempeñadas por tal personal son las de camarero. Si bien la mayoría de los empleados por cuenta ajena de CELMARAL, S.L. empezaron a trabajar para la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. (29 respecto de un total de 39), de los 10 empleados que no pasaron a depender de la nueva entidad, 8 de ellos se encargaron de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram", y los otros dos empleados dejaron de trabajar para el grupo a partir del segundo trimestre. A partir del año 2014, 6 respecto de los 8 empleados, comenzaron a trabajar para la compañía SIMO I MAS RESTAURACIÓN, S.L.

Además se presentaron por Sede Electrónica las facturas emitidas por CELMARAL, S.L. a la sociedad ARIBAU 54, S.L. derivadas de los servicios de bar, room service y desayunos en la finca sita en Barcelona, calle Aribau 54, que implicaron la contabilización de gastos con signo negativo en la cuenta 60003001, así como las facturas emitidas por la sociedad ARIBAU 54, S.L. a la compañía CELMARAL, S.L. por las compras de productos alimenticios y bebidas para la prestación de dichos servicios, que determinaron la contabilización de gastos en la cuenta anterior, de tal manera que los gastos incluidos en la cuenta 60003001 "incluyen la refacturación efectuada por la sociedad ARIBAU 54, S.L. al obligado tributario de los costes por la compra de productos alimenticios y bebidas derivados de la prestación de dichos servicios", según manifestaciones de los comparecientes en Diligencia Número 19. Y es que en Diligencia Número 17 del mismo Expediente se había manifestado que "en dicha cuenta se recogieron tanto los ingresos como los gastos derivados de dichos servicios", haciendo referencia a que en la cuenta 60003001 (COMPRAS DESAYUNOS, ROOM SERV.BAR) se había recogido tanto la refacturación de la compañía CELMARAL, S.L. a la sociedad ARIBAU 54, S.L. por la cesión de personal al hotel "Cram" para la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos, así como la refacturación de la entidad ARIBAU 54, S.L. a la sociedad CELMARAL, S.L. por las compras de productos alimenticios y bebidas necesarios para la prestación de tales servicios.

A partir de estas aclaraciones y documentaciones acreditativas, en Diligencias Número 14 y 19, se consideró aclarado el motivo por el que existen gastos contabilizados con posterioridad al día 1 de abril de 2013 en la cuenta 60003001 (incluidos los gastos con signo negativo), de personal, derivados de comisiones por TPV

contabilizados en la cuenta 62600000 y de dirección de la cuenta 62900011. El análisis de estos gastos y del resto se encuentra más adelante.

No obstante, debe matizarse en este punto que el Sr. Isidro (NIF NUM010), en contestación al requerimiento de información, efectuado con fecha 29 de marzo de 2019 y hora 13:00, manifestó en presencia de la Inspección que la sociedad SIMO I MAS RESTAURACION, S.L. (NIF B66059163) es, "desde que abrió ANGLE en el hotel CRAM" (13 de junio de 2013), la sociedad encargada de la prestación de los servicios de room service y desayunos en el "Hotel Cram", añadiendo que dicha entidad "es también la que gestiona el restaurante".

No obstante, en virtud de correo electrónico de fecha 29 de marzo de 2013 y hora 14:37, la directora del "Hotel ABaC", Doña Sabina (NIF NUM011), que había comparecido ante la Inspección en el anterior intento de efectuar el requerimiento en presencia del Sr. Isidro, corregía la anterior manifestación del siguiente modo: "me comunica Isidro que haciendo memoria, referente a la gestión del bar y room service, dice como mínimo hasta un año después (2014), no lo gestionaba Simo I Más. Cree que casi después de dos años pero que eso ya no lo recuerda al 100%". Además de haber perdido el carácter espontáneo que se buscaba en la primera manifestación, es necesario apuntar que la corrección efectuada se contradice con las manifestaciones de una empleada por cuenta ajena de las sociedades ARIBAU 54, S.L., CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L. en los períodos 2012 y 2013 que trabajaba para el "Hotel Cram" prestando los servicios de bar, desayunos y room service, manifestaciones coincidentes con las iniciales de Don Isidro: Doña Alejandra (NIF NUM012) en contestación al requerimiento de información efectuado en su presencia con fecha 19 de marzo de 2019, señaló que "estaba trabajando para el Hotel CRAM, en cockteleria y desayunos, al cabo de un tiempo llegó Isidro con su equipo y abrió el Rte Angle, y absorbió al equipo del Bar: desayunos y Bar", añadiendo que "ella siempre desempeñó los mismos trabajos para el Hotel: coctelería, desayunos y room service. Nunca trabajó para el Restaurante Gaig y cuando estuvo cerrado continuó trabajando para el Hotel, hasta el momento que abrió el "Restaurante Angle" que también se encargaba de desayunos, bar del hotel y room service".

Expuestas las manifestaciones anteriores, parece más creíble que la sociedad SIMO I MAS RESTAURACION, S.L. se hiciese cargo de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos desde la apertura del restaurante "Angle" en el "Hotel Cram". Para apoyar esta conclusión, conviene señalar que el chef Calixto manifestó en presencia de la Inspección que la explotación de dichos servicios se llevaba a cabo por la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. hasta la fusión con la entidad CELMARAL, S.L., posteriormente por la entidad CELMARAL, S.L., y, después de la cesión de explotación a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L., "ellos ya no se encargaban de esto".

Confirmando las manifestaciones del Sr. Calixto, esta Inspección observa en los Libros Mayores de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., aportados por Sede Electrónica, la contabilización de ingresos en la cuenta 70000010 (VENTAS BAR) a lo largo de los ejercicios 2008 a 2011: los ingresos de dicha cuenta representaban un porcentaje respecto del total del importe neto de la cifra de negocios (INCN) declarado en el modelo 200, de conformidad con las bases de datos de la AEAT, del 4,6% (83.844,65 / 1.806.441,25), 4,2% (52.159,82 /1.241.214,21), 4,3% (47.748,70 / 1.105.965,54) y 3,3 % (34.759,11 / 1.065.367,98); por su parte en el Libro Mayor de esta entidad del ejercicio 2012 no consta ningún tipo de ingreso por ventas. Asimismo, en el Libro Mayor de la sociedad CELMARAL, S.L. del ejercicio 2013 no consta la contabilización de ningún ingreso en la cuenta 70000010 (VENTAS BAR), si bien los comparecientes manifestaron en Diligencia Número 20 de tal Expediente que "CELMARAL, S.L. se encargaba de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos de enero a marzo del año 2013". A partir de la entrada en vigor de la cesión de la explotación (1 de abril de 2013), no figura ningún tipo de ingreso por ventas en la contabilidad de la sociedad CELMARAL, S.L. del ejercicio 2013, si bien, como se ha manifestado por la entidad CELMARAL, S.L., se contabilizaron gastos ligados a tales servicios en la cuenta 60003001 (incluidos los gastos con signo negativo), por personal, derivados de comisiones por TPV contabilizados en la cuenta 62600000 y por dirección de la cuenta 62900011; teniendo en cuenta que la documentación acreditativa aportada incluye refacturaciones entre las compañías ARIBAU 54, S.L. y CELMARAL, S.L., se deduce por la Inspección que, a partir de dicha fecha, la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos por parte de CELMARAL, S.L. constituye una subcontratación de servicios por parte de la sociedad ARIBAU 54, S.L.

Es decir, que el modus operandi que se seguía hasta la cesión de la explotación es que el restaurante ubicado en el "Hotel Cram" se encargase de la prestación de tales servicios, por lo que la lógica conduce a pensar que, asimismo, el restaurante "Angle" se encargó de los mismos desde su traslado al hotel, tal y como había manifestado de modo espontáneo el Sr. Isidro en sus primeras manifestaciones de fecha 29 de marzo de 2019, y había corroborado Doña Alejandra. Así pues, tras la cesión de la explotación a favor de la compañía RESTAURANTE GAIG, S.L., la actividad desarrollada por la sociedad CELMARAL, S.L. habría sido la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos, actividad que habría desempeñado en calidad de subcontratación por la entidad ARIBAU 54, S.L. hasta la inauguración del restaurante "Angle", el día 13 de junio de 2013. En particular, todo parece apuntar a que la compañía CELMARAL, S.L. se hizo cargo de la prestación de estos servicios durante el período transitorio en el que el "Hotel Cram" no disponía de ninguna entidad que explotase el restaurante ubicado en sus

instalaciones, al haber cerrado sus puertas el restaurante "Gaig"; esta actividad se habría desempeñado, por lo tanto, mediante una subcontratación, de manera residual y por imperiosa necesidad.

No obstante, si se sostiene esta conclusión en la que la sociedad CELMARAL, S.L. dejó de prestar los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram" en el momento en el que el restaurante "Angle" comenzó a funcionar (13 de junio de 2013), no tiene sentido que se hubiesen contabilizado en el Libro Mayor del ejercicio 2013 de CELMARAL, S.L. gastos derivados de la prestación de tales servicios hasta finales de año, habiéndose aportado documentación acreditativa de los gastos por personal y de las respectivas refacturaciones (si bien debe anotarse que los gastos derivados de las facturas emitidas por la sociedad ARIBAU 54, S.L. a la compañía CELMARAL, S.L. por las compras de productos alimenticios y bebidas para la prestación de dichos servicios únicamente abarcan los períodos abril-septiembre, para bar y room service, y mayo septiembre para desayunos, habiendo manifestado los comparecientes en Diligencia Número 19 del Expediente de la entidad CELMARAL, S.L. que "desde octubre no fue necesario repercutir más gasto por la refacturación de las compras de productos alimenticios y bebidas derivados de la prestación de dichos servicios"). Pero es que además, Doña Alejandra, de acuerdo con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, no percibió ninguna retribución de la sociedad SIMO I MAS RESTAURACION, S.L. en el período 2013, y, sin embargo, sí prestaba los servicios de coctelería, desayunos y room service para el "Hotel Cram" en tal ejercicio según documentación aportada por la sociedad CELMARAL, S.L. y las propias manifestaciones de la empleada; en el año 2013 consta como asalariada de las entidades CELMARAL, S.L., ARIBAU 54, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L., y es en el período 2014 cuando aparece únicamente como empleada por cuenta ajena de la sociedad SIMO I MAS RESTAURACION, S.L.

Así pues, pese a que las manifestaciones iniciales del Sr. Isidro y de Doña Alejandra, así como la lógica, conducen a concluir que la sociedad CELMARAL, S.L. dejó de prestar los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram" en el momento en el que el restaurante "Angle" se inauguró, es cierto que de la "forma" (contabilidad, facturas, nóminas, etc.) que se ha dado a la prestación de estos servicios, se infiere que la sociedad CELMARAL, S.L. se encargó de los mismos hasta finales del año 2013, como había indicado el compareciente en sus manifestaciones en Diligencia Número 5 del Expediente de la entidad CELMARAL, S.L.

En cualquier caso, el momento exacto en el que CELMARAL, S.L. dejó de encargarse de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos no es crucial a efectos del presente procedimiento. La cuestión es que se puede afirmar que SIMO I MAS RESTAURACION, S.L. se hacía cargo de los mismos como mínimo a partir del año 2014. De forma complementaria, la compañía CELMARAL, S.L. habría dejado de ejercer cualquier tipo de actividad como mínimo a partir del período 2014. En concordancia con ello, se suscriben, en primer lugar, las propias manifestaciones de la sociedad CELMARAL, S.L. en sus Diligencias Número 5 y 21, las manifestaciones iniciales del Sr. Isidro y de Doña Alejandra, las manifestaciones posteriores de Doña Sabina así como la "forma" que se ha dado a la prestación de estos servicios y el hecho de que la entidad GONZALÍSIMO, S.L. no incluya en su Libro Mayor del ejercicio 2014 ninguna contabilización relativa a tales servicios (Expediente Electrónico: fecha 14 de marzo de 2018 y número de asiento registral RGE826011342018). Por último, la inmensa mayoría (6 respecto de un total de 8) de los empleados de la entidad CELMARAL, S.L. que supuestamente se encargan de estos servicios después de la cesión de la explotación, de conformidad con la documentación aportada, trabajan para la compañía SIMO I MAS RESTAURACIÓN, S.L. a partir del año 2014 de acuerdo con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, no para la entidad CELMARAL, S.L. ni ARIBAU 54, S.L. (ni ninguna otra sociedad del grupo); los otros 2 empleados por cuenta ajena encargados de estos servicios no trabajan en el año 2014 para la sociedad SIMO I MAS RESTAURACIÓN, S.L., para la entidad CELMARAL, S.L. o ARIBAU 54, S.L., ni para ninguna otra compañía del grupo.

Las discrepancias que surgen entre la conclusión a la que conducen las manifestaciones iniciales y la lógica, y la "forma" que se ha dado a la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos, pueden estar motivadas por la intención de otorgar una apariencia de actividad a la sociedad CELMARAL, S.L. tras la cesión de la explotación del establecimiento dedicado a restauración identificado bajo la denominación de "Fonda Gaig", pues, de otro modo, tras ejercer la prestación de tales servicios como actividad subcontratada, residual y necesaria hasta la inauguración del restaurante "Angle", la entidad CELMARAL, S.L. hubiese permanecido inactiva desde el día 13 de junio de 2013, y tal hecho no era de interés para el obligado tributario , como se muestra más adelante en el análisis del motivo económico alegado para la fusión que tuvo lugar con posterioridad.

Apoyando esta hipótesis de forzar una apariencia de actividad para la entidad CELMARAL, S.L. con posterioridad a la cesión de la explotación, se encuentra el hecho de que a partir de tal fecha no existan ingresos contabilizados en la cuenta 70000010 (VENTAS BAR), sino que se contabilice la prestación como una actividad subcontratada por la sociedad ARIBAU 54 , S.L. ¿Por qué no se encargó de manera total la sociedad ARIBAU 54, S.L. de la prestación de los mismos? Además, Doña Alejandra estaba siendo retribuida hasta el año 2012 por la entidad ARIBAU 54, S.L., por lo que no se entiende el motivo por el que fue dada de alta en la entidad CELMARAL, S.L. para seguir prestando los mismos servicios que prestaba en el año anterior de bar, desayunos y room service para el "Hotel Cram"; lo mismo ocurre con otros 4 empleados, respecto del total de 8, que, de conformidad con la documentación aportada, se hacían cargo de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram" después de la cesión de la explotación: si estaban siendo retribuidos por la compañía ARIBAU 54,

S.L. hasta el período 2012, se desconoce el motivo por el que no siguieron siendo retribuidos por tal entidad en el año 2013 . Sólo se entiende este cambio de pagador si se piensa que de esta manera se estaba otorgando de apariencia de actividad a la entidad CELMARAL, S.L. Es más, dado que el pagador de doña Alejandra para la prestación de estos servicios fue la entidad ARIBAU 54, S.L. hasta el año 2012, lo lógico es que esta entidad hubiera seguido siendo el pagador de tales servicios incluso durante el período transitorio en el que el restaurante del "Hotel Cram" permaneció cerrado hasta la inauguración del restaurante "Angle", de manera que se podría haber forzado una apariencia de actividad para la sociedad CELMARAL, S.L. no sólo desde la inauguración del nuevo restaurante, sino desde que tuvo lugar la cesión de la explotación a favor de la compañía RESTAURANTE GAIG, S.L.

Además, como consecuencia de las manifestaciones de doña Alejandra, surge la duda de si una plantilla de únicamente 8 empleados puede hacerse cargo de la prestación de los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram"; cabe incluso plantear si no sería posible que el resto de empleados necesarios para completar la plantilla estuviesen asalariados en la compañía ARIBAU 54, S.L. y simplemente se dejara en nómina de la sociedad CELMARAL, S.L. a esas 8 personas para dar apariencia de actividad.

Piénsese al respecto que, de conformidad con la información contenida en la página web corporativa "www.hotelcram.com" incorporada al Expediente Electrónico, el "Hotel Cram" cuenta con 57 habitaciones "standard" (47 con cama matrimonial y 10 twins), 5 habitaciones superiores (con camas de 2x2 metros), 2 habitaciones "executive" (con cama de 2x2 metros), 1 habitación "privilege" (con camas de 2x2 metros), y 2 "suites" (con camas de 2x2 metros), haciendo un total de 67 habitaciones para 1-3 personas, aproximadamente, que hace reamente complicado (si no imposible) creer que únicamente 8 personas pueden hacerse cargo íntegramente de la prestación de los servicios de bar, desayunos y room service durante los meses de abril a diciembre del año 2013, y mucho más si se tiene en cuenta que la calidad de la prestación de tales servicios debía ser acorde con la de un hotel de 4 estrellas y un restaurante con 1 estrella Michelin, tal y como señala la página web corporativa "www.restaurantgaig.com" incorporada en el Expediente.

E. OPERACIÓN DE FUSIÓN DE CELMARAL, S.L. CON GONZALÍSIMO, S.L.

Finalmente, la última operación societaria producida es aquélla en la que la entidad CELMARAL, S.L. es absorbida por la entidad GONZALÍSIMO, S.L. Esta operación que se instrumenta mediante escritura pública de fusión por absorción de fecha 13 de diciembre de 2013, siendo el día 1 de octubre de 2013 la fecha de celebración de las Juntas Generales de las sociedades participantes, en las que se adoptaron los respectivos acuerdos. Don Avelino intervino en el acto de otorgamiento de la escritura pública en nombre y representación de las dos sociedades, siendo asimismo administrador único de ambas.

En la mencionada escritura pública, el Sr. Avelino hizo constar de forma expresa que en las respectivas Juntas Generales se había formulado la opción formal para que a dicha operación le fuera de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, que implica la sucesión universal en los derechos y obligaciones de la entidad absorbida.

F. RESÚMEN.

En definitiva, el organigrama final tras las cuatro operaciones señaladas de los años 2012 y 2013 que alteran la estructura societaria del grupo mercantil sería el siguiente:

(...)

Obsérvese que las cuatro operaciones descritas (fusión entre SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., salida de la entidad GAIG F. 1869, S.L. de la sociedad CELMARAL, S.L., cesión de explotación de "Fonda Gaig" a favor de la entidad RESTAURANT GAIG, S.L. y fusión entre CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L.) han transcurrido en un intervalo temporal de, aproximadamente, 15 meses (desde el día 25 de junio de 2012 hasta el día 1 de octubre de 2013).

Del mismo modo, hay que tener en cuenta que la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. realiza la misma actividad que desarrollaba inicialmente la sociedad CELMARAL, S.L. Pues bien, las principales diferencias que existen entre ambos organigramas inicial y final de 31 CAPRICOR son las siguientes:

Que la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. ha sido disuelta y el restaurante "Gaig", para cuya explotación esta entidad se había constituido, ha sido cerrado.

Que Don Calixto deja de pertenecer accionarialmente al grupo 31 CAPRICOR.

Que Don Avelino ha dejado de participar de la explotación del restaurante "Fonda Gaig" (calle Córcega 200, de Barcelona), pasando ahora a la explotación del mismo únicamente Don Calixto, su esposa Doña Carina y la hija de ésta última.

En definitiva, los principales cambios acontecidos (cierre del restaurante "Gaig" y separación de Don Avelino) son los que, según manifestaciones del Sr. Calixto en contestación al requerimiento de información efectuado en presencia de la Inspección con fecha 22 de marzo de 2019, habían querido realizarse "desde el año 2011-2012", materializados todos ellos en el mismo momento temporal, a finales del mes de marzo de 2013. Don Calixto manifestó que la idea surgió, aproximadamente, a finales de marzo de 2012: "lo hablaron con el Sr. Avelino y estuvo de acuerdo. Desde que surgió la idea se dio un tiempo prudencial, hasta que se llevó a cabo pasó aproximadamente un año". Así pues, cuando se efectuó la primera fusión, el día 25 de junio de 2012, ya existía la intención de cerrar el restaurante "Gaig" y de que Don Avelino dejase de participar en el negocio.

Y es que es necesario recordar que en el organigrama final la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. se dedica, al igual que la entidad CELMARAL, S.L. en el organigrama inicial, a la explotación del establecimiento dedicado a restauración sito en la calle Córcega 200; de hecho, el domicilio fiscal y social de la nueva entidad se estableció en dicha calle y número. A mayor abundamiento, se ha comprobado que la inmensa mayoría de los empleados por cuenta ajena de la sociedad CELMARAL, S.L. en el período 2013, tras la cesión de explotación a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L., pasaron a ser empleados por cuenta ajena de la sociedad cesionaria; en el ANEXO I se identifican, sobre la totalidad de los empleados por cuenta ajena de la compañía CELMARAL, S.L., los empleados asalariados de dicha entidad que pasaron a trabajar para la entidad cesionaria (RESTAURANTE GAIG, S.L.) en tal ejercicio, de conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT. En concordancia con ello, el Sr. Calixto manifestó en presencia de la Inspección que "todos los trabajadores de CELMARAL, SL pasaron a RESTAURANTE GAIG, SL desde 01/04/2013" ; esta información también está contenida en la página web "www.7canibales.com", incorporada en el Expediente Electrónico Número NUM003. Además, corroborando esta información, Doña María Cristina (NIF NUM013), que fue uno de los empleados por cuenta ajena de la sociedad CELMARAL, S.L. que pasó a trabajar para la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. en el período 2013, ejerciendo de camarera en el restaurante "Gaig" del "Hotel Cram" y posteriormente, como consecuencia del cierre del anterior, en "Fonda Gaig"/"Restaurante Gaig", en contestación al requerimiento de información manifestó que "cuando cerraron el Restaurante Gaig del Hotel CRAM todo el personal se pasó a trabajar para CELMARAL en la Fonda Gaig de Córcega 200", si bien esta Inspección entiende que en dicha manifestación Doña María Cristina quiso hacer referencia a que cuando cerró el restaurante "Gaig" todo el personal pasó a trabajar para la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. en "Fonda Gaig", como había manifestado el Sr. Calixto , pues cuando se produjo el cierre del restaurante "Gaig", los empleados por cuenta ajena del restaurante "Gaig" ya eran de la sociedad CELMARAL, S.L. como consecuencia de la previa fusión entre las compañías SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., por lo que dicha manifestación únicamente tiene sentido de este modo.

No obstante, el objeto social de RESTAURANTE GAIG, S.L. es algo más extenso que el que la entidad CELMARAL, S.L. incluía en sus Estatutos sociales en el momento en el que se constituye la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. y cuando tuvo lugar la cesión de la explotación (el objeto social de aquella entidad añade, además de la explotación de todo tipo de establecimientos de restauración, "la importación, distribución, representación o comercialización de toda clase de productos y elementos propios del equipamiento de los ramos de hostelería y restauración. En relación con las actividades anteriores, prestar servicios de consultoría, asesoramiento, de gestión y administración, así como mantenimientos técnicos y operativos. Asimismo, podrá realizar el objeto social mediante la intermediación de los profesionales que en cada caso fueren necesarios").

También debe recordarse que, de conformidad con la información contenida en la página web corporativa "www.restaurantgaig.com", incorporada en el Expediente Electrónico Número NUM003, en el año 2013 "Gaig" y "Fonda Gaig" se fusionaron dando lugar al "Restaurante Gaig", lo cual pone de manifiesto que el restaurante "Fonda Gaig" de la calle Córcega 200 pasó a denominarse "Restaurante Gaig". De este modo, de acuerdo con la página web www.7canibales.com incorporada en el Expediente Electrónico Número NUM003, el restaurante sito en la calle Córcega 200 "pasa de esta forma a ofrecer dos tipos de propuestas culinarias en un mismo espacio", así como que "el comensal podrá elegir entre las tradicionales recetas del clásico restaurante o el menú gastronómico con la filosofía traída del hotel Cram"; el Sr. Calixto también aclaró en presencia de la Inspección que el restaurante sito en la calle Córcega, tras la cesión de explotación, pasó de ofrecer "comida tipo fonda" a convertirse en "un restaurante más gastronómico". En particular, Don Calixto explicó en dicha página web que "se renovará la totalidad del actual local de la calle Córcega, potenciando el espacio de cocina y haciendo más confortable la sala con una reducción de mesas (de 30 a 25)".

Sin perjuicio de estas diferencias entre las entidades CELMARAL, S.L. y RESTAURANTE GAIG, S.L., se está ante sutiles diferencias entre las dos sociedades que no hacían necesaria la constitución de una nueva sociedad para implantarlas; además de cambiar la denominación del restaurante y su carta, y llevar a cabo las pertinentes reformas, hubiera bastado con efectuar una modificación de los Estatutos sociales respecto del objeto social de la entidad CELMARAL, S.L.

Así pues, se puede afirmar que la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L. es prácticamente la sociedad CELMARAL, S.L. con una composición accionarial diferente (en última instancia, Don Avelino es el socio que ha dejado de participar de la sociedad que explotaba el establecimiento dedicado a restauración ubicado en la calle Córcega 200), y con un objeto social más extenso.

Expuesto lo anterior, la pregunta que surge es, para la consecución del mismo resultado (disolución de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., cierre del restaurante "Gaig" y separación del Sr. Avelino del negocio de la calle Córcega), ¿no habría sido más lógico (y más sencillo) hacer coincidir en el tiempo la disolución de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. con el cierre del restaurante "Gaig", dado que la entidad se había constituido para la explotación del mismo (haciéndose cargo la compañía ARIBAU 54, S.L. de la prestación residual de los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram"), que la compañía GAIG F. 1869, S.L. hubiese adquirido las participaciones sociales de la entidad 31 CAPRICOR, S.L. sobre CELMARAL, S.L., y no precisamente por un precio simbólico, de modo que Don Avelino hubiera salido del negocio de esta manera, y haber llevado a cabo una modificación del

objeto social de la entidad CELMARAL, S.L. si hubiera sido necesario? Expresado de otro modo, ¿por qué motivo se ha llevado a la práctica el fin perseguido de forma tan compleja? Esto es, fusionando la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. con la entidad CELMARAL, S.L. y cerrando el restaurante "Gaig" 9 meses después, comprando 31 CAPRICOR, S.L. (Don Avelino) las participaciones sociales sobre la entidad CELMARAL, S.L. de la compañía GAIG F. 1869, S.L. (Don Calixto) por un importe residual, constituyendo el Sr. Calixto y su familia una nueva sociedad, cediendo la explotación del restaurante sito en dicho domicilio por la compañía CELMARAL, S.L. a favor de esta nueva entidad, y llevando a cabo una última fusión entre las entidades CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L. 6 meses después, cuando hubiera sido más lógico y más sencillo simplemente disolver y liquidar la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. con el cierre del restaurante "Gaig" y llevar a cabo una compraventa de participaciones sociales en sentido inverso (interviniendo la entidad GAIG F. 1869, S.L. como adquirente) y una mera modificación del objeto social de la sociedad CELMARAL, S.L.?

Esta cuestión fue preguntada al chef Don Calixto. Por un lado, se le preguntó cuál fue el motivo de la fusión entre las sociedades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., habiendo contestado éste que "la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. no funcionaba bien, la fusión se debió a los problemas de liquidez de esta sociedad". Por otro lado, se le preguntó por el motivo de que la explotación del "Restaurante Gaig" sito en la calle Córcega 200 se encomendase a una nueva sociedad (RESTAURANTE GAIG, S.L.), y no siguiese desarrollando su explotación la sociedad que se había constituido con tal fin (CELMARAL, S.L.), manifestando éste que "querían desvincularse de la sociedad CELMARAL, SL al desconocer su situación económico financiera"; asimismo, manifestó que "la sociedad CELMARAL, SL se la quedó el Sr. Avelino. Era una sociedad deficitaria y el Sr. Calixto pactó con el Sr. Avelino que sería éste último el que se la quedaba. Las acciones del Sr. Calixto se transmitieron al Sr. Avelino por un importe simbólico. La gestión del Restaurante Gaig en calle Córcega 200 se hace a través de Restaurante Gaig, SL, totalmente desvinculado del Sr. Avelino".

E.3. CONTINGENCIAS EN LA CONTABILIDAD DEL EJERCICIO 2013 DE LA ENTIDAD CELMARAL, S.L.

Una vez descritos de manera pormenorizada el grupo mercantil 31 Capricor y las reestructuraciones que le han afectado durante los ejercicios 2012 y 2013, en este punto se procede a enumerar las contingencias detectadas en la contabilidad llevada por el obligado tributario en el ejercicio objeto de comprobación.

De la comprobación e investigación efectuadas se detectan las contingencias que se exponen a continuación.

A.- Cuenta 30000000 (Existencias Rte. Gaig).

En primer lugar, debe señalarse que se observa que la cuenta 30000000 (Existencias Rte. Gaig) incluye un importe de 86.450,50 euros que procede de la absorción de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., en fecha 25 de junio de 2012, y de la consecuente sucesión universal de la totalidad de los activos y de los pasivos de la misma por la sociedad absorbente CELMARAL, S.L., tal y como se pone de manifiesto en asiento de fecha 1 de enero de 2012 del Libro Diario de la sociedad CELMARAL, S.L ., aportado por Sede Electrónica con fecha 23 de mayo de 2018.

Pero además de haberse mantenido constante la cuantía de dicha cuenta en la sociedad CELMARAL, S.L. desde la absorción de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. en el año 2012, adicionalmente se observa en los Libros Mayores de los períodos 2008 a 2011 de esta última entidad que el montante contable de las existencias se mantuvo constante en el mismo importe de 86.450 euros desde el año 2008; no obstante, en los Libros Mayores de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L., aportados con fecha 17 de abril de 2018, dicho importe resultaba de la suma de las cuentas 30000000 (EXISTENCIES BODEGA), 30000001 (EXISTENCIES CUINA) y 32500000 (EXISTENCIES RECAMVIS), es decir, no estaba contabilizado únicamente en la cuenta 30000000.

Con el objeto de averiguar el motivo por el que el importe contable de las existencias permaneció constante en un intervalo temporal de 6 años , en Diligencia Número 3 se solicitó aclaración y justificación documental de las cuentas 300 (Mercaderías A) y 325 (Materiales diversos) de los ejercicios 2008 a 2011; en particular, se requirió aportación del inventario de existencias. El compareciente manifestó en Diligencia Número 4 "que no se llevaban cuentas de las existencias."

De manera análoga, en Diligencia Número 18 se requirió aclaración y documentación justificativa de la cuenta 30000000 (Existencias Rte. Gaig) del Libro Mayor del obligado tributario del ejercicio 2013. Los comparecientes manifestaron en Diligencia Número 19 que "no se lleva un control de las existencias, por lo que dicho saldo no se modifica a lo largo de los ejercicios. No se pueden identificar los bienes del restaurante que están contabilizados en dicha cuenta".

B.- Reconocimiento retroactivo de ingresos y gastos de la entidad absorbida CELMARAL, S.L. en la contabilidad de la compañía absorbente GONZALÍSIMO, S.L.

Por otro lado, como ya se ha señalado, las actuaciones se desarrollan con el sucesor del obligado tributario, esto es, la entidad GONZALÍSIMO, S.L., sociedad a la que se transmiten los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias del obligado tributario, tal y como dictan el artículo 40 de la LGT y el artículo 107 del RGAT.

En este sentido, en el acta de decisiones del socio único de las entidades participantes en la fusión, se señaló que "a efectos contables, todas las operaciones de CELMARAL SLU se entenderán efectuadas por la Sociedad absorbente, GONZALÍSIMO, SLU, a partir de 1 de enero de 2013".

Es por ello por lo que en asiento de fecha 31 de diciembre de 2013 del Libro Diario de la sociedad GONZALÍSIMO, S.L., aportado por Sede Electrónica del Expediente Número NUM002, con fecha 14 de marzo de 2018, se observa la incorporación de la cuenta 129 (RESULTADOS DEL EJERCICIO) procedente de la entidad CELMARAL, S.L. por un montante de 85.182,62 euros. Es más, de conformidad con el examen del Libro Mayor del ejercicio 2013 de la entidad absorbente, aportado por Sede Electrónica del Expediente Número NUM002, con fecha 14 de marzo de 2018, y la información que obra en las bases de datos de la AEAT, dicho importe de 85.182,62 euros fue incluido en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 de la entidad GONZALÍSIMO, S.L.

Sin embargo, en el Libro Mayor del ejercicio 2013 de la entidad CELMARAL, S.L. se comprueba la contabilización de ingresos y gastos por unos importes de 807.618,33 euros y de 680.180,12 euros, respectivamente, que fueron traspasados a la cuenta 129 (RESULTADOS DEL EJERCICIO) mediante asiento de fecha 31 de diciembre de 2013. Ello supondría por tanto un beneficio neto de 127.438,2 euros. Dicho extremo fue puesto de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 18, no habiéndose efectuado alegaciones ni aportado aclaraciones al respecto.

C.- Análisis de determinados gastos contabilizados.

Respecto a los gastos incluidos en la contabilidad del obligado tributario, se procede a efectuar un análisis de los importes contabilizados en las partidas que se exponen a continuación

C.1.- Cuenta 62800003 (TELEFON).

El gasto contabilizado por teléfono en la cuenta 62800003 ascendía a 1.899,92 euros. Respecto del mismo, en Diligencia Número 14 se solicitó aclaración y justificación documental de dicho gasto; en el caso de la telefonía fija, se solicitó documentación que identificase el inmueble que recibía el servicio.

En Diligencia Número 15 se puso de manifiesto que no se había aportado la información solicitada; se reiteró su solicitud para la siguiente comparecencia.

Se aportaron por Sede Electrónica facturas acreditativas del gasto contabilizado en la cuenta 62800003 con fechas 31 de enero de 2019 y 18 de febrero de 2019. En el caso de la telefonía fija, en las respectivas facturas se especifica que el inmueble que recibe el servicio es el sito en la calle Córcega 200, de Barcelona ("Fonda Gaig").

En Diligencia Número 18 se puso de manifiesto que existían gastos contabilizados en la cuenta 62800003 respecto de los que, hasta dicha fecha, no se habían aportado facturas justificativas de los mismos; se reiteró para la siguiente visita la aportación de dichas facturas, señalando que, en el caso de la telefonía fija, se solicitaba documentación que identificase el inmueble que recibía el servicio.

En Diligencias Número 19 y 20 se puso de manifiesto que no se había aportado la información solicitada; se reiteró su solicitud para la siguiente comparecencia. En Diligencia Número 20 el compareciente manifestó que "ha preguntado dicha cuestión al obligado tributario, pero hasta la fecha no le ha dado respuesta".

Asimismo, se aportaron con posterioridad, por Sede Electrónica, las facturas acreditativas del gasto contabilizado en la cuenta 62800003 con fecha 17 de abril de 2018. En el caso de la telefonía fija, en las respectivas facturas se especifica que el inmueble que recibe el servicio es el sito en la calle Córcega 200, de Barcelona ("Fonda Gaig").

De este modo, el conjunto de facturas aportadas acreditativas del gasto contabilizado en la cuenta 62800003 representa un importe global de 1.137,84 euros (15,00 + 176,16 + 30,00 + 76,02 + 205,34 + 30,00 + 104,28 + 73,03 + 64,31 + 175,23 + 117,93 + 70,54).

Por otro lado, en Diligencia Número 16, se solicitó identificación del usuario del teléfono móvil, así como el uso que se daba al mismo. Sin embargo, durante el desarrollo de las presentes actuaciones inspectoras no se ha aportado tal información, pese a las sucesivas peticiones de esta Inspección en Diligencias Número 17, 18 y 19. En Diligencia Número 17 el compareciente manifestó que "aún no le han aclarado dicho extremo", y en Diligencia Número 20 manifestó que "ha preguntado dicha cuestión al obligado tributario, pero hasta la fecha no le ha dado respuesta". Las facturas acreditativas del gasto contabilizado en concepto de teléfono móvil sumaban un importe de 396,50 euros (15,00 + 176,16 + 205,34).

Se aprecia además la existencia de un gasto contabilizado por un importe de 70,54 euros, derivado de la factura " NUM014 LEAST COST ROUTING TELECO" aportada por Sede Electrónica con fecha 17 de abril de 2018; dicha factura corresponde al período de mayo de 2013, posterior a la cesión de la explotación a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L.

C.2.- Cuenta 62900010 (DESPESES DIVERSAS).

En Diligencia Número 17 se puso de manifiesto que en la cuenta 62900010 (DESPESES DIVERSAS) figuran gastos derivados de facturas emitidas por la sociedad GARAGE AURIGA, S.A. (NIF A58984097) por un importe de 251,72 euros. Se requirió para la siguiente comparecencia identificación del vehículo objeto de tales servicios (número de matrícula), de la persona física usuaria del mismo y justificación de la afectación a la actividad/vinculación a los ingresos que constituyen el objeto de la entidad.

En la misma Diligencia, el compareciente manifestó que "tanto los pagos a gasolineras como las facturas emitidas por la sociedad GARGE AURIGA, S.A. se corresponden con los suministros de gasolina y el alquiler de una plaza de parking para la furgoneta isotérmica SKODA, a la que ya se había hecho referencia en anteriores

Diligencias. La furgoneta era empleada por el servicio del restaurante para la compra de productos alimenticios que posteriormente eran ofrecidos en el restaurante a diversos proveedores de los que aparecen reflejados en la contabilidad".

En efecto, de conformidad con la información proporcionada por la Dirección General de Tráfico, desde el día 25 de mayo de 2009 hasta el día 1 de abril de 2015 la entidad CELMARAL, S.L. es titular de una furgoneta marca modelo "SKODA /PRAKTK" y matrícula " NUM015".

En Diligencia Número 17, se solicitó un muestreo de los empleados que conducían dicha furgoneta, así como de los proveedores a los que se realizaba la compra de productos alimenticios utilizando dicho vehículo.

En Diligencia Número 19 los comparecientes manifestaron que "no se puede identificar los empleados que conducían dicha furgoneta. La furgoneta era empleada por el Sr. Calixto para principalmente traspasar alimentos de un restaurante a otro. El Sr. Calixto decidía qué empleado conducía dicha furgoneta y realizaba dicho traspaso según las necesidades de cada momento. Tampoco es posible identificar a los proveedores a los que se realizaba la compra de productos alimenticios utilizando dicho vehículo, si bien dicho uso de la furgoneta era muy residual".

Procede señalar aquí que, de acuerdo con la información proporcionada por la página "www.google.es", incorporada en el Expediente Electrónico, ambos restaurantes estaban distanciados por 1,5 kilómetros que se recorrían en coche en 5 minutos y que existen gastos contabilizados por pagos a gasolineras por un importe de 50 euros en fecha 2 de enero, 66 euros en fecha 10 de enero, 50 euros en fecha 25 de enero, etc

Se recuerda además que el Sr. Calixto había manifestado a la Inspección que "de forma puntual se podía intercambiar algún producto, pero en general las compras se realizaban de manera individual para cada restaurante", añadiendo que él usaba la furgoneta "para alguna compra de mercado o algún domicilio".

Por otra parte, la entidad GARAGE AURIGA, S.A. en contestación al requerimiento de información que se le efectuó, señaló en fecha 3 de enero de 2019 que "las operaciones económicas realizadas por GARAGE AURIGA, S.A. con CELMARAL, S.L. durante el período solicitado consistían en el servicio de pupilaje en garaje situado en la calle Córcega, núm. 213 de un vehículo marca Mercedes Clase A con matrícula NUM016. El servicio se prestó desde el año 2008 hasta marzo del 2013." De acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de Tráfico, la entidad COR 200, S.L. es quien ostenta la titularidad de tal vehículo desde el día 8 de agosto de 2002 hasta el día 8 de junio de 2015.

Esta cuestión fue puesta de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 23, habiéndose manifestado en Diligencia Número 24 que "la plaza de parking cedida en uso por la entidad GARAGE AURIGA, S.A. inicialmente era utilizada por los antiguos gestores del restaurante ubicado en Córcega 200. Cuando en el año 2008 la entidad CELMARAL, S.L. comienza la explotación del restaurante ubicado en dicho local, se comunicó a la entidad GARAGE AURIGA, S.A. el cambio de titular del contrato, pero no se especificó el cambio de vehículo. Los antiguos gestores del restaurante era la cónyuge del Sr. Avelino". No se aportó sin embargo ninguna documentación que acreditase estas últimas manifestaciones del obligado tributario.

C.3.- Cuenta 62900011 (Gastos dirección).

Respecto a los gastos contabilizados en dicha cuenta, en Diligencia Número 7 el compareciente manifestó en relación al ejercicio 2012 que "dichos gastos responden a las labores de dirección como jefe de cocina y del restaurante del Sr. Calixto". Apoyando dicha manifestación, se recuerda que se aportó el contrato privado de fecha 31 de octubre de 2004 suscrito entre las entidades SIMO I FRAMIS, S.L. y GAIG 1869, S.L., que regulaba la prestación de los servicios de dirección de la entidad GAIG F. 1869, S.L. a favor de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., en relación al restaurante "Gaig". En el Pacto Segundo de dicho acuerdo contractual se indicó que la contraprestación por tales servicios de dirección del Sr. Calixto ascendía al importe fijo de 8.526 euros mensuales, más 16% en concepto de IVA, además de una prima mensual de 1 euro por comensal del restaurante y otra prima anual variable en función del ratio de compras de mercaderías (comida, bebida y puros) sobre ventas, de 6.000 euros, 12.000 euros o 18.000 euros, todo ello sin perjuicio de la revisión anual de la contraprestación de acuerdo con el Índice de Precios al Consumo o similar.

Con posterioridad al cierre del restaurante "Gaig", a finales de marzo del año 2013, había gastos contabilizados en esta cuenta, en concreto, en fecha 16 de agosto de 2013, por importes de 4.731 euros, 6.000 euros y 25.550 euros, pudiendo efectivamente la inspección comprobar que éstos habían sido satisfechos con cargo a la cuenta corriente número 0081-0163-60-00013494237 del Banco de Sabadell, donde se aprecian salidas de fondos desde CELMARAL, S.L. en fechas 22 y 26 de agosto de 2013 (12.984,51 euros y 30.915,50 euros, respectivamente, e Impuesto sobre el Valor Añadido incluido al tipo general del 21% vigente en el período 2013).

En Diligencia Número 14, se solicitó aclaración del motivo por el que constan contabilizados en la cuenta 62900011 gastos a partir del mes de abril del año 2013. El compareciente manifestó en dicha diligencia que tales gastos estaban motivados porque "la sociedad CELMARAL, S.L. seguía prestando servicios en el bar del hotel CRAM, con una plantilla de 4 o 5 empleados hasta diciembre del año 2013", es decir, de conformidad con tales manifestaciones, el chef Calixto seguía ejerciendo labores de dirección respecto de los servicios de bar para el "Hotel Cram".

No obstante, en el Expediente Electrónico constan dos contestaciones a requerimientos de información que desvirtúan la veracidad de tales manifestaciones:

Por un lado, Doña Alejandra, una de los 8 empleados por cuenta ajena que prestaron en calidad de camareros los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram" después del cierre del restaurante "Gaig", de conformidad con documentación aportada por el obligado tributario y como puede observarse en el ANEXO I, manifestó que "nunca trabajó para el Restaurante Gaig, siempre trabajó para el Hotel, por lo tanto nunca recibió ninguna instrucción del Sr. Calixto".

Por otro lado, en concordancia con las manifestaciones de Doña Alejandra, el Sr. Calixto manifestó, en relación a los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram", que "después de la cesión de explotación a favor de Restaurante Gaig, SL ellos ya no se encargaban de esto". Es más, respecto a la retribución de la entidad CELMARAL, S.L. a favor de la entidad GAIG F. 1869, S.L. después de la cesión de explotación, señaló que "no puede afirmarlo con seguridad pero cree que podía ser por su parte de la bodega (un 30%) del Restaurante Gaig en Hotel Cram".

C.4.- Cuentas 680 (AMORT.INMOVILIZADO INTANGIBLE) y 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL).

Finalmente, por lo que se refiere al gasto contabilizado en concepto de amortización de activos, en Diligencia Número 14 se solicitó aclaración y justificación documental de los cuadros de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación del ejercicio 2013. En particular, se solicitó individualización por cada elemento de la citada información (con especificación de bases, tipos y cuotas de amortización), así como la aportación de la factura que consta activada en la cuenta 21800000 (VEHICULOS), en fecha 6 de agosto de 2013.

Conviene matizar que en Diligencia Número 14 únicamente fue solicitada la factura que consta activada en la cuenta 21800000 (VEHICULOS), en fecha 6 de agosto de 2013, porque, de conformidad con el Libro Mayor del ejercicio 2013, el resto de facturas que sirven de soporte a las bases de amortización del ejercicio comprobado fueron emitidas de forma previa al año 2013 y ya habían sido solicitadas en Diligencia Número 5, con el fin de justificar el gasto por amortización incluido en los Libros Mayores de los ejercicios 2011 y 2012 de la entidad CELMARAL, S.L.

En Diligencia Número 15 la Inspección puso de manifiesto que, en dicho acto, no se había aportado la información solicitada. Se reiteró su solicitud para la siguiente comparecencia.

Con fecha 31 de enero de 2019, se aportó el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación del ejercicio 2013, con individualización por cada elemento y expresado en euros. Es necesario apuntar que en Diligencia Número 21 los comparecientes manifestaron que "por error, se incluyó en dicho cuadro como base de amortización el valor neto contable a dicha fecha en lugar del precio de adquisición de los activos."

Respecto a las facturas solicitadas en Diligencia Número 5 con el fin de justificar el gasto por amortización incluido en los Libros Mayores de los ejercicios 2011 y 2012 de la entidad CELMARAL, S.L., se reiteró la solicitud de las mismas en Diligencia Número 6.

Con fecha 13 de julio de 2018 se aportaron por Sede Electrónica las facturas que sirven como justificante documental de las bases de amortización incluidas en el cuadro anterior a través de diversos asientos registrales: (cuentas 221), (cuentas 222 y 223), (cuentas 225 y 226) y (cuentas 228 y 229); con fecha 25 de octubre de 2018 también mediante diversos asientos registrales se aportaron los justificantes documentales relativos a las bases de amortización de distintas cuentas (221, 222, 223, 226 y 229), con fecha 21 de noviembre de 2018 los relativos a las cuentas 206, 223, 225, 226, 227, 228 y 229), y con fecha 30 de abril de 2019 en relación a la cuenta 223.

Con fecha 14 de diciembre de 2018 se aportó un justificante bancario de un pago efectuado por el obligado tributario a "CANTELLI VIDMER", por un importe de 8.500 euros y bajo el concepto de "FATTURA N NUM017 DEL 26.01.2009", documento que, según manifestaciones del compareciente en Diligencia Número 14, "pretende justificar el pago de un bien activado en la contabilidad del obligado tributario del que no se dispone de factura. Dicha factura es de fecha 26 de enero de 2009." No obstante, dicho documento únicamente acredita que se ha efectuado un pago a "CANTELLI VIDMER" con fecha 26 de enero de 2009 y por un importe de 8.500 euros, bajo el concepto de "FATTURA N NUM017 DEL 26.01.2009".

En Diligencia Número 19 se puso de manifiesto al obligado tributario los siguientes extremos:

"1. Respecto a las facturas que acreditan el valor activado en la cuenta 222, se pone de manifiesto que no se han aportado todas las hojas de las facturas emitidas por el proveedor "CRESPO Y CASTAÑERA" de fechas 11/02/2008, 11/03/2008, 18/04/2008, 20/05/2008 y 13/10/2008. Asimismo, se pone de manifiesto que la factura emitida por el proveedor "ALUMIN DURAN" de fecha 07/05/2008 recoge una relación de conceptos cuya valoración global no coincide con el importe facturado en el propio documento (23.931,09 euros).

2. Respecto a la factura que acredita el valor activado en la cuenta 228, se pone de manifiesto que se trata de un presupuesto, no de una factura.

3. Respecto a la factura emitida por el proveedor "OMS Y VIÑAS" de fecha 15/05/2008 que, de conformidad con la documentación aportada, acredita el valor activado en la cuenta 229, se pone de manifiesto que no se han aportado todas las hojas de la misma".

Con fecha 9 de abril de 2019 se aportaron por Sede Electrónica las facturas completas emitidas por los proveedores "CRESPO Y CASTAÑERA", "ALUMIN DURAN" y "OMS Y VIÑAS". Por otro lado, con fecha 17 de abril

de 2019 se presentó la factura de fecha 22 de mayo de 2009 que ampara la adquisición del vehículo "Praktik 1.4 TDI 70CV".

Examinada la documentación anterior, se puso de manifiesto que respecto del importe total de las facturas activadas en el cuadro de amortización del ejercicio 2013, no fueron aportadas las que se detallan en el ANEXO II al acta de referencia por un importe global de 7.208,52 euros. Tal como se expone en dicho ANEXO II, el gasto de amortización contabilizado en el ejercicio 2013 con base en estas facturas no facilitadas a la Inspección, ascendió a 1.869,22 euros.

Respecto al anexo anterior, debe aclararse que el gasto por amortización derivado de la factura " NUM018 Desarrollo Aplic.Informaticas", de fecha 26 de julio de 2010, está contabilizado doblemente, tanto en relación a la cuenta "206,0 Aplicaciones Informaticas)" como respecto de la cuenta "227,0 (Equip. Proc. Informático)", y es que, de conformidad con el cuadro de amortización aportado, dicha factura está activada en las dos cuentas. Examinada dicha factura, aportada por Sede Electrónica, se comprueba que se trata de una aplicación informática ("MODIFICACIONES SERIE 32. Según presupuesto 10/6215. NUM. LICENCIA: 15.667"), por lo que se admite la deducibilidad fiscal del gasto por amortización de la cuenta "206,0 Aplicaciones Informaticas)", pero no de la cuenta "227,0 (Equip. Proc. Informático)".

Por otro lado, no fue aportada la factura que consta activada en la cuenta 21800000 (VEHICULOS), en fecha 6 de agosto de 2013, que había sido solicitada en Diligencia Número 14 y reiterada su solicitud en Diligencia Número 15, manifestando el compareciente en Diligencia Número 16 que "en relación a la factura que consta activada en la contabilidad del obligado tributario en la cuenta 218 (Vehículos), de fecha 6 de agosto de 2013, no ha implicado ningún gasto por amortización."

E.4. COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS PENDIENTES DE COMPENSACIÓN DE LA ENTIDAD CELMARAL, S.L.

E.4.1.- Bases imponibles negativas generadas por la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. en los años 2008 a 2012.

En primer lugar, se analizará la procedencia o improcedencia de las BINs generadas por la sociedad SIMO I FRAMIS.

A.- Ingresos no contabilizados: saldo negativo de la cuenta 57000000 (CAIXA) del ejercicio 2012.

SIMO I FRAMIS, S.L. no contabilizó ningún ingreso por ventas en el período 2012, pese a que el restaurante "Gaig" estaba en funcionamiento. Este extremo fue puesto de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 17, habiendo sido sus manifestaciones en Diligencia Número 19 las siguientes:

"La operativa que seguía el restaurante en la contabilización de los ingresos consistía en contabilizar los mismos a final de cada día con abono a la cuenta de caja, con independencia de que el cobro de los mismos se hubiese realizado en parte mediante tarjeta de crédito. En concordancia con ello, se contabilizaba un asiento en el que se hacía referencia al día de que se trataba. Acto seguido, se contabilizaban otros dos asientos en los que se hacía constar el traspaso del importe cobrado mediante tarjetas de crédito, del Banco de Sabadell y Caixa de Pensions, respectivamente, desde la cuenta de caja a las respectivas cuentas de bancos. De este modo, el importe de caja que no era traspasado a bancos se correspondía con el importe que había sido cobrado en efectivo.

A título de ejemplo, a continuación, se reproducen tales asientos para la facturación del día 5 de enero de 2011:

(...)

No obstante, se observa que en el Libro Diario del ejercicio 2012 de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. no se llevaron a cabo los asientos en los que se daba de alta el ingreso, pero sí los del traspaso desde la cuenta de caja a las cuentas de bancos a final de cada día. Es por este motivo por el que no existen contabilizados ingresos en tal período y la cuenta de caja tiene saldo negativo".

Adicionalmente, con fecha 17 de abril de 2019, se aportó por Sede Electrónica la siguiente documentación con trascendencia tributaria al respecto:

"Tercero.- Que esta Oficina inspectora ha solicitado en el punto 4 de la Diligencia 20 una aclaración del motivo por el cual el saldo de la cuenta 570 (caja) es negativa durante gran parte del ejercicio 2013.

En primer lugar, existe un error contable en el traspaso del saldo de la cuenta contable 570 (caja) de SIMO I FRAMIS con motivo de la fusión formalizada en fecha 31/017/2012. Efectivamente, en fecha 01/01/2012, la compañía CELMARAL, S.L. incorporó en su contabilidad el saldo de la cuenta 570 de SIMO I FRAMIS a 31/12/2011, puesto que, según la escritura de fusión, los efectos contables de la fusión se retrotraen a 01/01/2012. Sin embargo, puesto que la fusión se formalizó en julio de 2012, lo cierto es que la operativa de SIMO I FRAMIS hasta la fecha había sido registrada en su contabilidad. Por ello, se siguieron registrando en la contabilidad de SIMO I FRAMIS las operaciones realizadas durante el resto del ejercicio, desde la fecha de fusión hasta 31/12/2012. Así pues, a 31/12/2012, puesto que la entidad CELMARAL ya había traspasado a su contabilidad los saldos del balance a 31/12/2011 de SIMO I FRAMIS, tan sólo tendría que traspasar los saldos existentes en el balance a 31/12/2012 de SIMO I FRAMIS que coincidirían con los movimientos contables efectuados en el ejercicio 2012.

Sin embargo, tal y como se manifestó en la diligencia 19, debido a un error contable, la compañía SIMO I FRAMIS no registró correctamente los asientos contables correspondientes a las ventas efectuadas durante el

ejercicio, motivo por el cual el saldo de la cuenta 570 (caja) a 31/12/2012 no era correcto. De hecho, el saldo de dicha cuenta contable a 31/12/2012 ascendía a -620.845,84 euros. De conformidad con la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (Modelo 390) del ejercicio 2012, de SIMO I FRAMIS, S.L., el importe de las ventas efectuadas en el ejercicio 2012 por la entidad ascendió a un importe total de 660.060,87 euros (IVA incluido), por lo que dicho importe debería haber sido registrado como un ingreso en la cuenta 570 (caja) en el ejercicio 2012. Por lo tanto, el saldo que debería haber arrojado la cuenta 570 (caja) de SIMO I FRAMIS a 31/12/2012 sería el siguiente:

Saldo cuenta 570 SF
Saldo 31/12/2012 -620.845,84
Ventas 2012 660.060,87
Saldo final 31/12/2012 39.215,03"

De la información obrante en las bases de datos de la AEAT, resulta un volumen total de operaciones por las que SIMO I FRAMIS, S.L. repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2012 de 607.622,85 euros, ascendiendo el montante del impuesto a 52.438,02 euros.

B.- Reconocimiento retroactivo de ingresos y gastos del ejercicio 2012 de la entidad absorbida SIMO I FRAMIS, S.L. en la contabilidad de la compañía absorbente CELMARAL, S.L.

En la fusión por absorción de SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., es esta última entidad absorbente, la sucesora en los derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones, de la primera, razón por la cual SIMO I FRAMIS, S.L. no presentó la declaración-liquidación del período 2012.

En este sentido, en las actas de la Junta General Extraordinaria de las entidades participantes, unidas a la escritura pública de fusión, certificadas por su administrador único, Don Avelino, se señalaba que "a efectos contables, todas las operaciones de SIMO I FRAMIS SL se entenderán efectuadas por la Sociedad absorbente, CELMARAL SL, a partir de 1 de enero de 2012."

Por ello, en asiento de 31 de diciembre de 2012 del Libro Diario de CELMARAL, S.L. se incorpora la cuenta 121000001 (Pérdida fusión Simó i Framis) procedente de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. por un montante de 102.113,48 euros.

Sin embargo, de conformidad con el examen del Libro Mayor del ejercicio 2012 de la entidad absorbente, y la información que obra en las bases de datos de la AEAT, dicha pérdida de 102.113,48 euros no fue incluida en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 de CELMARAL, S.L. como mayor base imponible negativa generada en dicho período. Se declaró como "resultados de ejercicios anteriores" en la casilla 195 del modelo 200, sin implicar alteración en el "resultado del ejercicio" de la casilla 199. Debe añadirse que, en el Libro Mayor de SIMO I FRAMIS, S.L, se comprobó la contabilización de gastos por un importe de 1.335.054,42 euros

C.- Análisis de determinados gastos contabilizados.

C.1.- Gastos derivados de facturas emitidas por restaurantes y hoteles contabilizados en las cuentas 60200000 (Compres Neteja), 64900000 (Altres despeses socials) y 62900010 (Diversos) de los ejercicios 2008 a 2011.

En cuanto a los gastos de tal naturaleza, en Diligencia Número 8 se puso de manifiesto que en los Libros Mayores de los ejercicios 2008 a 2011 constaban gastos por facturas emitidas por hoteles y restaurantes, en las cuentas 60200000 (Compres Neteja), 64900000 (Altres despeses socials) y 62900010 (Diversos). Se requirió justificación de la afectación a la actividad/vinculación a los ingresos que constituyen el objeto de la entidad, debiendo identificar a las personas que incurrieron en los citados gastos, tanto de la propia entidad como de los clientes respecto de los que se hubiera incurrido (identificación de empresa y de persona física concreta).

Entre otros gastos, constaban los siguientes:

(...)

Con fecha 3 de septiembre de 2018 se presentó por Sede Electrónica, una factura emitida por "HOTEL BAR SUM GIRONA", según manifestaciones del compareciente en Diligencia Número 9, en ella se demuestra "que no se trata de un hotel como tal, sino de un proveedor que suministra menaje para el restaurante. Se aporta a modo de ejemplo dicha factura emitida por HOTEL BAR SUM GIRONA a otra sociedad del grupo, no al obligado tributario".

Sin embargo, respecto al gasto contabilizado como "Fras NUM019 RTE.EL BULU", en Diligencias Número 9, 10 y 11 la Inspección puso de manifiesto que el compareciente no aportó ninguna aclaración al respecto, habiendo reiterado la solicitud para las siguientes comparecencias en Diligencias Número 9 y 10.

En Diligencia Número 9 el compareciente manifestó que "en la cuenta 64900000 no consta ningún gasto en concepto de restaurantes y hoteles, únicamente figuran gastos relativos al personal: tales como uniformes, prevención de riesgos, asistencia a Consejos, etc".

Adicionalmente, en Diligencia Número 10 se solicitó justificación de la afectación a la actividad/vinculación a los ingresos que constituyen el objeto de la entidad e identificación de las personas que incurrieron en los siguientes gastos, tanto de la propia entidad como de los clientes respecto a los que se incurrió (identificación de empresa y de persona física concreta):

(...)

En Diligencias Número 11 y 12 se puso de manifiesto que el compareciente no aportó ninguna aclaración al respecto. Se reiteró la solicitud para las siguientes comparecencias.

En Diligencia Número 13 el compareciente manifestó que "los gastos por restaurante se deben a reuniones entre el Sr. Calixto y el Sr. Avelino en restaurantes de la competencia a efectos de conocer los servicios que prestaban dichos restaurantes, todo ello en aras de mejorar el servicio prestado en sus restaurantes".

No obstante, no se aportó la documentación soporte de tales gastos, manifestándose únicamente que los mismos están motivados por reuniones entre el socio ejecutivo y el socio capitalista en restaurantes de la competencia.

Por otro lado, en cuanto a los gastos por hoteles, el compareciente manifestó en dicha Diligencia que "aportará la información solicitada en la siguiente comparecencia."

En Diligencia Número 14 la Inspección puso de manifiesto que, en dicho acto, no se aportó la información solicitada. La Inspección preguntó por qué no se aportó dicha información. El compareciente manifestó que daría respuesta a dicha pregunta en la siguiente visita.

En Diligencia Número 15 el compareciente manifestó que "contestará por qué no se aporta dicha información en la siguiente visita".

En Diligencia Número 16 el compareciente manifestó que "se trata de gastos incurridos por la compañía en favor de aquellos clientes habituales del restaurante que, por motivo de su residencia, se les paga la pernoctación en los hoteles identificados en la contabilidad del obligado tributario".

Como consecuencia de las anteriores manifestaciones, en Diligencia Número 17 se solicitó identificación de dichos clientes habituales, así como aportación de las facturas emitidas por los respectivos hoteles. Sin embargo, en Diligencia Número 18 el compareciente manifestó que "la compañía no ha conservado la documentación relativa a la identificación de dichos clientes habituales, ni las facturas emitidas por los respectivos hoteles".

C.2.- Cuenta 67000000 (Depreciación fusión) del ejercicio 2012.

Siguiendo con el gasto incluido en la cuenta 67000000 del período 2012, es necesario comenzar señalando que, de conformidad con la documentación unida a la escritura pública de fusión de fecha entre las entidades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., en las actas de las sesiones celebradas en Junta General Extraordinaria de las entidades participantes en la fusión, certificadas por su administrador único, esto es, el Sr. Avelino, se señaló que "a efectos de establecer las condiciones en que se realiza la fusión, las cuentas de las sociedades utilizadas serán las resultantes del balance de 31 de diciembre de 2011, que sirve de base a la operación".

Sin embargo, se observa que los saldos a 31 de diciembre de 2011 del Balance de Situación de SIMO I FRAMIS, S.L. que constan en la mencionada escritura, no coinciden con los saldos a 31 de diciembre de 2011 del Balance de Situación de dicha sociedad aportados por Sede Electrónica. Esta cuestión fue puesta de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 14, solicitando aclaración al respecto.

En Diligencia Número 15 el compareciente manifestó que "en particular, dicha diferencia se corresponde con la baja del fondo de comercio contabilizado en el Balance de Situación de la sociedad absorbida por tratarse del "know-how" aportado por el Sr. Calixto en una ampliación de capital, así como por el deterioro de unas instalaciones; dicho deterioro se contabilizó como un fondo de comercio negativo en la contabilidad de la absorbente (302.962,21 euros)". Se aportó el asiento de absorción de fecha 1 de enero de 2012 de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L., en el que se observa cómo las anteriores manifestaciones quedaron plasmadas en la contabilidad del ejercicio 2012 de la entidad absorbente CELMARAL, S.L. Además, se observa en la contabilidad del ejercicio 2012 de SIMO I FRAMIS, S.L. la contabilización de un gasto por la baja del fondo de comercio de fecha 1 de enero de 2012, por un importe de 584.848,80 euros, aunque no se observa en la contabilidad del ejercicio 2012 de las entidades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L. que se hubiera contabilizado ningún gasto respecto al deterioro de las instalaciones.

En Diligencia Número 16 la Inspección solicitó aclaración del motivo por el que se dio de baja el fondo de comercio contabilizado en el Balance de la sociedad absorbida, así como documentación acreditativa del deterioro de las instalaciones.

En Diligencia Número 19 los comparecientes manifestaron que "el fondo de comercio se correspondía con la aportación de la cartera de clientes y el know-how del Sr. Calixto. Dado que el restaurante GAIG en el momento de la fusión no paraba de dar pérdidas, se consideró que el valor contable de la sociedad que se encarga de la explotación del restaurante GAIG no reflejaba su valor de mercado. Se consideró que las dos partidas que influían en dicha minoración de valor eran el fondo de comercio y las instalaciones. No existe documentación acreditativa del deterioro de las instalaciones".

De acuerdo con el Balance de Situación de SIMO I FRAMIS, S.L. el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2011 que consta en la escritura pública de fusión asciende a 500.000 euros y el capital social a dicha fecha a 1.952.502 euros. Sin embargo, el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2011 del Balance de Situación de SIMO I FRAMIS, S.L. aportado por Sede Electrónica y declarado en el modelo 200, de conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, asciende al importe de 1.387.811,01 euros.

Respecto a la baja del fondo de comercio previa a la fusión, es necesario señalar que, con fecha 29 de junio de 2018, se aportó por Sede Electrónica la escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2004, por la que se

formalizó la ampliación de capital de SIMO I FRAMIS, S.L. en la que el Sr. Calixto aportó "su know-how referente a la actividad de restauración", según manifestaciones del representante del obligado tributario en Diligencia Número 6. El compareciente añadió que "dicha cantidad se corresponde con el importe del Fondo de comercio que aparece en la cuenta 204".

Por su parte, el informe económico aportado señalaba: "el grupo 31 CAPRICOR, S.L. era titular de un inmueble situado en la calle Aribau 54 de Barcelona, el cual estaba siendo explotado por el grupo como hotel. Sin embargo, el restaurante ubicado en dicho inmueble no estaba siendo explotado, hasta que apareció la oportunidad de colaborar con el chef Calixto, quien aportaba todos sus conocimientos gastronómicos y del saber hacer en la alta cocina. Para ello, crearon la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., cuyo objeto social era la explotación de bares y restaurantes, más en concreto, el restaurante ubicado en Aribau 54 y denominado "Restaurante Gaig"".

Por otra parte, no se aportó documentación acreditativa de la aludida cartera de clientes ni del detalle del cálculo del importe por el que se cuantificó el fondo de comercio en la escritura pública, habiendo sido solicitada tal documentación en Diligencias Número 22, 23 y 24, y habiendo manifestado el compareciente en Diligencia Número 23 que "se está buscando la documentación soporte", en Diligencia Número 24 que "por el momento no se ha encontrado ningún documento soporte", y en Diligencia Número 25 que "no se ha encontrado documentación adicional, dada la antigüedad de la misma. No obstante, en caso de localizarse, será aportada ante la Inspección".

La sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. se había constituido mediante escritura pública otorgada en fecha 7 de julio de 2004, con un capital social de 3.006 euros repartido entre los socios Don Avelino (70%) y el Sr. Calixto (30%), habiendo efectuado ambos una aportación dineraria en efectivo.

Por lo que se refiere al deterioro de las instalaciones, no fue aportada ninguna documentación acreditativa del mismo. En la contabilidad del ejercicio 2012 de SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L. no consta contabilizado ningún gasto al respecto. Simplemente se contabilizó en el asiento de fecha 1 de enero de 2012 de la sociedad absorbente la cuenta 21200000 (INSTALACIONES) por el importe global del valor neto contable a 31 de diciembre de 2011 del conjunto de activos absorbidos de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. (314.085,36 euros), y la cuenta 20400000 (Fondo derivado de la fusión) con un saldo acreedor de 302.962,21 euros, que, según manifestó el compareciente en Diligencia Número 15, representaba el deterioro de las instalaciones, de tal manera que el valor neto contable de los activos procedentes de la sociedad absorbida habría quedado reducido a un importe de 11.123,15 euros (314.085,36 euros - 302.962,21 euros) mediante el alta de esta cuenta 20400000.

Por otro lado, en el Libro Mayor del año 2012 de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. se observa la dotación de un gasto por amortización de los activos traspasados por un importe de 53.395,17 euros.

C.3.- Cuenta 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL) de los períodos 2008 a 2012.

Finalmente, por lo que se refiere al gasto contabilizado en concepto de amortización de activos, en Diligencia Número 3 se solicitó aclaración y justificación documental de los cuadros de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. de los ejercicios 2008 a 2011. En particular, se solicitó individualización por cada elemento de la citada información, así como justificación documental (con las respectivas facturas) de las bases, tipos y cuotas de amortización.

En Diligencia Número 17 se requirió la información y documentación anterior referida al período 2012, si bien, en cuanto a las facturas, únicamente se solicitó la aportación de las que constan activadas en las cuentas 206 (APLICACIONES INFORMÁTICAS), en fecha 12 de enero de 2012, y 219 (UTENSILIOS, VAJILLA, CUBERTERIA), en fecha 11 de mayo de 2012. Conviene matizar que en dicha diligencia únicamente fueron solicitadas dos facturas específicas, porque, de conformidad con el Libro Mayor del ejercicio 2012, el resto de facturas que sirven de soporte a las bases de amortización de dicho período fueron emitidas de forma previa al año 2012 y ya habían sido solicitadas en Diligencia Número 3, con el fin de justificar el gasto por amortización incluido en los Libros Mayores de los ejercicios 2008 a 2011 de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L.

Por un lado, con fecha 23 de mayo de 2018 se manifestó presentar por Sede Electrónica, el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de los ejercicios 2008 a 2011, expresado en euros, junto con las facturas que sirven de soporte documental a las bases de amortización. Sin embargo, examinada dicha documentación, en Diligencia Número 5 la se puso de manifiesto lo siguiente:

"Lo único que se ha puesto a disposición ha sido:

- Factura expedida por Obras Modernas de Cerdanya SL y relativa a unas obras de reforma realizadas en un inmueble, y por importe de 20.697,14 euros de BI.

- Unas hojas resumen de facturas que habría sido expedida por la sociedad CODECSA CONSTRUCTORA, y que se correspondería con la ejecución de obras de un restaurante realizadas en un HOTEL de 4 estrellas sito en la calle Aribau nº 54 de Barcelona. Este documento carece de fecha de expedición, ni separación de base imponible y cuota de IVA.

La Inspección pone de manifiesto que no se han aportado la totalidad de las facturas que sirven de soporte a las bases de amortización, por lo que reitera dicha solicitud.

En relación a todo ello, se requiere la individualización por cada elemento de la citada información. Es decir, que se vincule la factura con CADA elemento activado".

En cuanto al cuadro de amortización, en Diligencia Número 4 se preguntó al obligado tributario a qué se debía la mención a una ampliación de capital en el cuadro aportado. Éste manifestó que proporcionaría dicha aclaración en la siguiente comparecencia. Asimismo, en Diligencia Número 5 el compareciente manifestó que "aportará dicha aclaración en la siguiente comparecencia".

Se recuerda de nuevo al respecto que, con fecha 29 de junio de 2018 se había aportado por Sede Electrónica la escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2004 por la que se formalizó una ampliación de capital de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. en la que el Sr. Calixto aportó "su know-how referente a la actividad de restauración", según manifestaciones del representante del obligado tributario en Diligencia Número 6. El compareciente añadió que "dicha cantidad se corresponde con el importe del Fondo de comercio que aparece en la cuenta 204", así como que "asimismo, en dicha ampliación de capital, el Sr. Avelino aporta a la sociedad SIMÓ I FRAMIS, SL determinados bienes que aparecen relacionados en los cuadros de amortización aportados y en la escritura pública".

En dicha escritura pública ambos socios manifestaban su voluntad de acogerse al régimen especial regulado en el Título VII del Capítulo VIII del TRLIS, "por tratarse de aportaciones no dinerarias de activos empresariales realizadas en las condiciones y con los requisitos exigidos en el artículo 94.1d) del mencionado texto legal". Esta letra señala que "en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio". Se especifica que el pago de los elementos que se detallan en el cuadro anexo al documento público de ampliación de capital, se materializó por la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. en la entrega de acciones valoradas en 1.364.647,20 euros.

Por otra parte, en el acta anexa de la Junta General Extraordinaria por la que se acordó tal ampliación de capital constaba que Don Avelino manifestó que se estaban finalizando las obras de acondicionamiento del restaurante ubicado en el hotel y que todavía no obraban en su poder las facturas que amparaban la adquisición de dichos elementos detallados, por lo que no podía emitir aún la respectiva factura a nombre de SIMO I FRAMIS, S.L., "dado que a pesar de conocer el valor de las mismas le faltan los elementos identificativos necesarios para la emisión de la misma".

Es destacable indicar que, de conformidad con la información de las bases de datos de la AEAT, el Sr. Avelino, en el año 2003, únicamente declaró por el Impuesto sobre el Patrimonio 18.002,1 euros como "depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otras imposiciones".

En Diligencia Número 6 la Inspección puso de manifiesto que, en dicho acto, no se aportaron facturas que sirviesen de soporte a las bases de amortización, por lo que reiteró dicha solicitud. En Diligencia Número 7 tampoco fueron aportadas las mismas.

Con fecha 21 de noviembre de 2018 se aportaron por Sede Electrónica facturas que sirven como justificante documental de las bases de amortización incluidas en el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de los ejercicios 2008 a 2011; por otro lado, con fecha 5 de marzo de 2019 se manifestó presentar por Sede Electrónica el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación del período 2012, expresado en euros, junto con las dos facturas solicitadas activadas en dicho año.

Examinada la documentación anterior, se puso de manifiesto que respecto del total de las facturas activadas en los cuadros de amortización de los ejercicios 2008 a 2012, no habían sido aportadas las que se detallan en los ANEXOS III y IV al acta de referencia, por un importe global de 1.396.505,26 euros. Asimismo, se incluyen en tales anexos los gastos de amortización que se contabilizaron en los ejercicios 2008 a 2012 con base en estas facturas no aportadas y que ascendieron en total a 176.800,07 euros, 171.465,7 euros, 167.643,63 euros, 111.659,22 euros y 37.459,52 euros, respectivamente. Esta cuestión fue puesta de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 22.

Debe matizarse que los ANEXOS III y IV dividen en dos grupos el importe global de las facturas no aportadas y activadas en los cuadros de amortización de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L.: el ANEXO III contiene el desglose de las facturas no aportadas incluidas en la pestaña "compras inmovilizado" de los cuadros de amortización aportados en formato Excel, mientras que el ANEXO IV detalla las facturas no aportadas mencionadas en la pestaña "ampli.cap" de dichos cuadros.

Además, respecto de las facturas que sí fueron aportadas, se observó en el cuadro de amortización de los ejercicios 2008 a 2011 que algunos elementos activados a partir de las mismas estaban completamente amortizados a finales del año 2011 y, sin embargo, se dotó un gasto por amortización de los mismos en el período 2012, de conformidad con el cuadro de amortización aportado del período 2012. También existen algunos elementos activados en el Balance de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. que habían sido amortizados en el año 2012 por una cuota superior al valor neto contable pendiente de amortización a finales del año 2011. Tales facturas son las siguientes:

Concepto Cuenta VNC 31 12 2001 Cuota de amortización 2012
Fras NUM020 Garcia Casademont S.A 223.0 Maquinaria 0,00 145,38

Fras NUM021 Garcia Casademont S.A 0,00 38,7
Fras NUM022 Garcia Casademont S.A 0,00 493,01
Fras NUM023 Garcia Casademont S.A 629,61 1620,9
Fras NUM024 Indalecio 160.30 252,43
Fras NUM025 Garcia Casademont S.A 1.530,02 1673,14
Fras NUM026 Garcia Casademont S.A 226 Mobiliario 64,43 96,25
TOTAL 2.384,36 4.319,81

E.4.2.- Bases imponibles negativas generadas por CELMARAL, S.L. en los años 2011 a 2012.

A.- Asiento de absorción de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., de fecha 1 de enero de 2012.

En el asiento de absorción de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. de fecha 1 de enero de 2012 se contabilizó el deterioro de las instalaciones al que ya se ha aludido con anterioridad, por importe de 302.962,21 euros.

Cabe añadir aquí que, en el asiento de absorción de CELMARAL, S.L. de fecha 31 de agosto de 2013 del Libro Diario de la sociedad absorbente GONZALÍSIMO, S.L., se vuelve a traspasar de una entidad a otra el saldo acreedor de la cuenta 20400000 (Fondo derivado de la fusión), por un importe de 302.962,21 euros.

B.- Análisis de determinados gastos contabilizados.

B.1.- Factura emitida por el proveedor "NEGOCIANTS S.L. VILAVINITE", contabilizada el día 30 de noviembre de 2012 en la cuenta 60001000 (COMPRAS BEGUDAS).

En primer lugar, debe señalarse que en Diligencia Número 5 la Inspección solicitó aportación de las facturas recibidas de los ejercicios 2011 y 2012 cuyo emisor era, entre otros, el proveedor "NEGOCIANTS, S.L. VILAVINITE".

En Diligencia Número 6, se puso de manifiesto que no se había aportado la información solicitada y se reiteró su solicitud para la siguiente comparecencia.

Con fecha 13 de julio de 2018 se manifestaron presentar por Sede Electrónica las facturas recibidas de los ejercicios 2011 y 2012 cuyo emisor era, entre otros, el anterior proveedor.

No obstante, examinada dicha documentación, se comprueba que no fue aportada una factura emitida por "NEGOCIANTS S.L. VILAVINITE", contabilizada el día 30 de noviembre de 2012 en el Libro Mayor, por un importe de 145,49 euros y bajo la denominación de "Fras 1202124 NEGOCIANTS S.L. VILAVIN".

Esta cuestión fue puesta de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 23, reiterando la solicitud de aportación de dicha factura. Sin embargo, no aportó dicha documentación, manifestando el compareciente en Diligencia Número 24 que "no se ha localizado".

B.2.- Cuentas 62200000 (Mantenimiento) y 62900010 (Gastos diversos) de los ejercicios 2011 y 2012.

En segundo lugar, respecto a los gastos contabilizados en tales cuentas, la Inspección puso de manifiesto en Diligencia Número 8 que en las cuentas 62200000 (Mantenimiento) y 62900010 (Gastos diversos) de los ejercicios 2011 y 2012 figuran gastos por pagos a gasolineras y parkings, así como por facturas emitidas por la sociedad GARAGE AURIGA, S.A. Se requirió identificación del vehículo objeto de tales servicios (número de matrícula), identificación de la persona física usuaria del mismo y justificación de la afectación a la actividad/vinculación a los ingresos que constituyen el objeto de la entidad.

Como ya se indicó en el apartado C.2, el compareciente manifestó que el vehículo era una furgoneta isotérmica SKODA PRAKTIK usada por los cocineros para transportar comida entre los dos restaurantes que dirigía el cocinero el Sr. Calixto. Se verificó además que efectivamente era CELMARAL, S.L. la titular de la furgoneta aludida.

A este respecto existen gastos contabilizados por pagos a gasolineras por los siguientes importes en el período 2011: (58,70 + 62,50 + 66,71 + 65 + 64 + 65,77 + 52,01 + 71,34 + 65 + 63 + 66,61 + 57,01 + 64,01 + 62 + 56,40 + 63 + 64 + 54 + 50 + 50 + 64,50) y en el período 2012: (50 + 66,01 + 30 + 63,80 + 65,99 + 50 + 68 + 68,50 + 50 + 74,75 + 70 + 50 + 62,20 + 67 + 65 + 50 + 23,27 + 72 + 50 + 71 + 20 + 156,99 + 20).

En Diligencia Número 11 se solicitó para la siguiente comparecencia soporte documental de los mismos. En Diligencias Número 12 y 13, se puso de manifiesto que no se había aportado la información solicitada y se reiteró dicha solicitud para las siguientes comparecencias. En Diligencia Número 14 el compareciente manifestó que "por ahora no se han podido conseguir soporte documental de los gastos contabilizados por pagos a gasolineras."

Por otro lado, respecto a los gastos por facturas emitidas por la sociedad GARAGE AURIGA S.A., fueron aportadas facturas justificativas del pago al parking de los años 2011 y 2012, derivados supuestamente del estacionamiento de la furgoneta anteriormente mencionada, así como justificantes bancarios justificativas del pago de dichas facturas. Los importes, contabilizados en la cuenta 62900010 (DESPESES DIVERSAS) correspondientes a estas facturas ascendieron a 2.391,34 euros en el año 2011 (125,86 * 19) y 1.006,88 euros en el período 2012 (125,86 * 8).

B.3.- Cuenta 62800003 (TELEFON) de los ejercicios 2011 y 2012.

Continuando con el análisis de los gastos contabilizados en los Libros Mayores de los ejercicios 2011 y 2012 del obligado tributario, respecto al gasto contabilizado por teléfono en la cuenta 62800003, en Diligencia Número 5 se solicitó aclaración y justificación documental. Asimismo, en Diligencia Número 8 se puso de manifiesto que en dicha cuenta constan facturas emitidas por la sociedad TELEFONICA MOVILES ESPAÑA, S.A., y se requirió identificación de la persona física usuaria de el/los dispositivo/s. Por otro lado, en Diligencia Número 14, se solicitó

aportación de documentación justificativa en la que consten las direcciones de los inmuebles en los que están ubicados los teléfonos fijos y a los que se prestan los servicios de telefonía fija.

En Diligencia Número 6 se puso de manifiesto que, en dicho acto, no se había aportado la información solicitada, por lo que se reiteró dicha solicitud para la siguiente comparecencia.

Se aportaron por Sede Electrónica las facturas acreditativas del gasto contabilizado en la cuenta 62800003 con fecha 13 de julio de 2018 y con fecha 21 de noviembre de 2018. Por el contrario, no fueron aportadas las facturas acreditativas de tal gasto contabilizado en los ejercicios 2011 y 2012 por unos importes totales de 1.565,33 euros (53 + 101,38 + 54,14 + 41,66 + 41,66 + 245,27 + 35,71 + 54,14 + 91,24 + 97,78 - 49,22 + 54,14 + 281,76 - 1,93 - 6 + 39,58 + 38,03 + 5,79 + 70,61 + 57,68 + 69,75 + 85,54 + 3,65 + 94,78 + 5,19) y 335,88 euros (4,01 + 3,37 + 15 + 126,59 + 30 + 30 + 126,91), respectivamente. En Diligencia Número 17 se puso de manifiesto que existían gastos contabilizados en la cuenta 62800003 (TELEFON), de los Libros Mayores de los ejercicios 2011 y 2012 del obligado tributario, respecto de lo que no se aportó hasta la fecha la factura justificativa de los mismos.

El compareciente manifestó en Diligencia Número 13 que, "respecto a la telefonía fija, los teléfonos que aparecen relacionados en las facturas se corresponden con: teléfonos directos (que no pasan por centralita), los datáfonos y los teléfonos dedicados a la central de reservas del restaurante. El gasto por datáfono recogido en dicha documentación es adicional a las comisiones por datafonos contabilizadas en otra cuenta". Además, en Diligencia Número 14 manifestó que "la dirección de suministro aparece en el margen superior izquierdo de las facturas aportadas".

Del análisis de las respectivas facturas pudo comprobarse que el inmueble que recibió el servicio es el sito en la calle Córcega 200, de Barcelona ("Fonda Gaig").

En relación a la telefonía móvil, el compareciente manifestó, en Diligencia Número 13, que "dicho gasto se corresponde con las líneas de teléfono del Sr. Calixto mediante las cuales se llevaba la parte comercial y la gestión del restaurante".

Examinada la documentación anterior, en Diligencia Número 14 se puso de manifiesto que los documentos denominados "TELEFONO4 PDF" y "TTELEFOMO2 PDF", aportados con fecha 13 de julio de 2018, recogen dos facturas de fechas 30/09/2012 y 31/08/2012 y por unos importes (Impuesto sobre el Valor Añadido excluido) de 76,02 euros y 64,31 euros, respectivamente, que no están contabilizadas en el Libro Mayor del ejercicio 2012. Se solicitó soporte documental que justificase el pago de las mismas por el obligado tributario.

Con fecha 18 de febrero de 2019, se presentaron por Sede Electrónica justificantes documentales del pago de las facturas anteriores.

Asimismo, en Diligencia Número 17 se puso de manifiesto que existen tres facturas contabilizadas en la cuenta 62800003 (TELEFON) del Libro Mayor del ejercicio 2012 del obligado tributario, de fecha 10 de diciembre de 2012, cuyo importe anotado incluye el IVA soportado en las mismas por un importe global de 58,82 euros (35,31 + 14,75 + 8,76). Dichas facturas fueron aportadas con fecha 21 de noviembre de 2018.

B.4.- Cuenta 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL) de los períodos 2011 y 2012.

Finalmente, por lo que se refiere al gasto contabilizado en concepto de amortización de activos y como ya se había señalado, en Diligencia Número 5 se solicitó aclaración y justificación documental de los cuadros de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de los ejercicios 2011 y 2012. En particular, se solicitó individualización por cada elemento de la citada información, así como justificación documental (con las respectivas facturas) de las bases, tipos y cuotas de amortización.

Con fecha 13 de julio de 2018, se aportó el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de los ejercicios 2011 y 2012, con individualización por cada elemento.

Examinada la documentación aportada con el objeto de justificar el gasto por amortización contabilizado en los ejercicios 2011 y 2012, y a la que ya se había hecho referencia anteriormente en la regularización del gasto por amortización del período 2013, se pone de manifiesto que respecto del importe total de las facturas activadas en el cuadro de amortización de los ejercicios 2011 y 2012, no fueron aportadas las que se detallan en el ANEXO V al acta de referencia, por un importe global de 23.395,30 euros. Asimismo, se incluyen en el ANEXO V los gastos de amortización que se contabilizaron en los ejercicios 2011 y 2012 a partir de estas facturas no facilitadas a la Inspección, por un montante total de 4.938,47 euros y 4.496 euros, respectivamente. Esta cuestión fue puesta de manifiesto al obligado tributario en la Diligencia Número 22.

Respecto al anexo anterior, debe aclararse de nuevo que el gasto por amortización derivado de la factura " NUM018 Desarrollo Aplic.Informaticas", de fecha 26 de julio de 2010, estaba contabilizado doblemente, tanto en relación a la cuenta "206,0 Aplicaciones Informaticas)" como respecto de la cuenta "227,0 (Equip. Proc. Informático)", y es que, de conformidad con el cuadro de amortización aportado, dicha factura estaba activada en las dos cuentas. Examinada dicha factura aportada se comprueba que se trata de una aplicación informática ("MODIFICACIONES SERIE 32. Según presupuesto 10/6215. NUM. LICENCIA: 15.667").

(...)

En dicha propuesta de liquidación se ha procedido a regularizar la situación tributaria de CELMARAL, S.L. en los términos que a continuación se exponen.

Como resultado de las actuaciones realizadas cerca de GONZALÍSIMO, SL, iniciadas el 15/02/2018 (Expediente Número NUM002) se determinó que la aplicación del régimen tributario especial de fusiones contenido en el Título VII Capítulo VIII del TRLIS a la operación de fusión entre CELMARAL, S.L. y SIMO I FRAMIS, S.L. así como entre GONZALÍSIMO, S.L. y CELMARAL, S.L. era improcedente, dada la ausencia de motivos económicos válidos en ninguna de las operaciones.

Como consecuencia de la no aplicación del régimen especial en ambas operaciones no se produce la sucesión universal prevista en el TRLIS, lo que se traduce, en primer lugar, en que sea cada una de las entidades quien deba declarar su respectivo resultado, y además, en el presente caso, que las pérdidas generadas por la absorbida no pueden ser transmitidas a la sociedad absorbente. Es decir, por un lado, CELMARAL, S.L. no se subroga en la posición de SIMO I FRAMIS, S.L. y en consecuencia no puede 'absorber' las BINs generadas por ésta; por otro lado, GONZALISIMO, S.L. tampoco se subroga en la posición de CELMARAL, S.L. y no absorbe las BINs generadas por CELMARAL, S.L. entre las que se incluyen las de SIMO I FRAMIS, S.L.

No obstante, lo anterior, y al amparo del artículo 66.2 de la LGT , en las presentes actuaciones se ha realizado un análisis de las BINs generadas tanto por SIMO I FRAMIS como por CELMARAL, con el fin de determinar la procedencia o no de las mismas.

Asimismo, se ha analizado la deducibilidad fiscal de determinados gastos que constan en la contabilidad de CELMARAL, SL correspondiente al ejercicio 2013, así como en la contabilidad de los ejercicios en que se generaron las BINs de las compañías SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, SL, comprobándose que respecto de determinadas partidas no se ha producido el cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos en cuanto a su deducibilidad, tanto los concernientes a su afectación a la actividad económica del obligado tributario o a la acreditación de la misma, como a su correcta imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

CUARTO

En el cuerpo del acta se advertía al obligado tributario de su derecho a presentar las alegaciones que considerase oportunas en el plazo de los quince días siguientes a la notificación de la misma en aplicación del artículo 157.3 de la LGT .

Ha transcurrido el plazo indicado sin que conste que haya sido presentado escrito de alegaciones contra la propuesta de liquidación.

(...)

(...) se considera titular de las obligaciones tributarias pendientes de CELMARAL, SL así como de las sanciones que en su caso proceda exigir, la entidad GONZALISIMO, SL, dada su condición de sucesora de la primera.

(...)

En el presente caso, la entidad GONZALISIMO, SL, absorbente de CELMARAL, SL, fue objeto de actuaciones inspectoras, iniciadas en fecha 15/02/2018 y que tenían por objeto el Impuesto de Sociedades de los periodos 2013 y 2014; tales actuaciones se limitaban a la Comprobación de la procedencia de la aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004 en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, y sus repercusiones fiscales en el propio ejercicio 2013 y 2014, respecto de la fusión otorgada en escritura de 13/12/2013; el procedimiento culminó con la liquidación provisional en la que se determinaba la improcedencia de la aplicación del régimen especial de fusiones aludido, lo que implicaba la obligación de GONZALISIMO, SL, de autoliquidar sus resultados hasta la fecha de la inscripción contable de la operación de fusión, procediendo la regularización en sede de la entidad absorbida, CELMARAL, SL.

Habida cuenta de la vinculación existente entre ambos procedimientos es evidente que, en el presente caso, aunque las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación tuvieron carácter general, procede dictar un acuerdo que da lugar a una liquidación de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que pudieran resultar.

En definitiva, la liquidación que se propone en el presente acuerdo tiene carácter provisional por la existencia elementos de la obligación tributaria cuya determinación ha dependido de los correspondientes a las obligaciones de la GONZALISIMO, S.L., que han sido objeto de regularización mediante una liquidación provisional.

(...)

B) Aplicación de la normativa transcrita a los hechos expuestos.

A partir de la normativa expuesta, los hechos descritos y en el ejercicio de las facultades que tiene legalmente reconocidas, la Inspección de los Tributos ha procedido a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo.

(...)

En el presente caso, dado que las actuaciones tuvieron alcance general, las cuestiones planteadas se centran en determinar la base imponible por el Impuesto de Sociedades sujeta a tributación en el periodo 2013 correspondiente a la entidad CELMARAL, SL.

Con carácter previo, se analizan las operaciones de fusión realizadas entre CELMARAL, S.L. y SIMO I FRAMIS, S.L, en fecha 31/07/2012 y GONZALÍSIMO, S.L. y CELMARAL, S.L. de 13/12/2013, a las cuales se aplicó el Régimen Tributario Especial de Fusiones del Título VIII del TRLIS. La procedencia en cuanto a la aplicación del mismo a tales operaciones se analizó con profusión en el procedimiento (Expediente Número NUM002) iniciado en

fecha 15/02/2018 de que fue objeto GONZALÍSIMO, S.L. respecto del Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

B.1. TÍTULO VII. REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES. CAPÍTULO VIII. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES

La procedencia del aludido régimen fiscal especial, exige el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 83 a 96 del TRLIS.

Según el artículo 83.1.a) "Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual... una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad".

El artículo 84.1.a) TRLIS establece que "No se integrarán en la base imponible ... las rentas derivadas de la operación de fusión que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados...". Esto llevaría a aludir al artículo 15 en lo referente a la valoración de los elementos patrimoniales transmitidos con ocasión de la fusión, pues contiene tanto la regla general como las especiales para los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.

Lo que se persigue es un diferimiento en la tributación, verdadera finalidad del régimen (así se define concretamente en el artículo 96.3 TRLIS, al hablar del "régimen de diferimiento de rentas contenido en el presente capítulo" y su incompatibilidad con la exención del artículo 21).

Según el artículo 85.1 TRLIS "Los bienes y derechos adquiridos mediante... la operación de fusión acogida al régimen previsto en el artículo anterior... se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición...".

En cuanto a la tributación de los socios, el artículo 88.2 TRLIS dice que "Los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión...se valoran, a efectos fiscales, por el valor de los entregados...".

Por su parte el artículo 90 TRLIS reconoce la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente cuando la operación de fusión determine una sucesión a título universal. En concreto, su apartado 3 regula la compensación de las bases imponibles negativas transmitidas a la entidad adquirente en los siguientes términos:

"Artículo 90. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.

(...)

3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio , la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable."

Finalmente, el artículo 96 TRLIS establece reglas para la aplicación del referido régimen fiscal. Cabe destacar concretamente el apartado 2, donde se establece que "No se aplicará el régimen previsto en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Pues bien, como resultado de las actuaciones realizadas cerca de GONZALÍSIMO, SL, iniciadas el 15/02/2018 (Expediente Número NUM002) se determinó que la aplicación del aludido régimen especial a la operación de fusión entre CELMARAL, S.L. y SIMO I FRAMIS, S.L. es improcedente, pues no era válido el motivo económico alegado: el restaurante explotado por SIMO I FRAMIS, S.L. (restaurante "Gaig"), fue objeto de cierre, para a continuación cederse su explotación a una tercera sociedad, controlada por GONZALÍSIMO, S.L. y una tercera persona (el chef Don Isidro). Este restaurante se explota en el mismo local que el restaurante "Gaig", pero bajo la denominación

"Angle" y la dirección del chef D. Isidro.

En lo que atañe a la operación de fusión entre GONZALÍSIMO, S.L. y CELMARAL, S.L., se concluyó igualmente que no procedía la aplicación del régimen especial al no apreciarse la existencia de un motivo económico válido: la sociedad absorbente no continuó con la explotación del restaurante que venía explotando la absorbida (restaurante "Fonda Gaig") y lo que se produjo en realidad fue una separación de socios y de negocio, pues D. Calixto transmitió a 31 CAPRICOR, S.L. (controlada por D. Avelino) sus participaciones en CELMARAL, S.L., para que a continuación ésta cediese a la sociedad controlada por D. Calixto (RESTAURANTE GAIG, S.L.) la explotación hostelera del local en el que se encontraba el restaurante 'Fonda Gaig'. Una explotación que se realiza bajo otra denominación 'Restaurante Gaig', y con el personal que ya estaba contratado en CELMARAL, S.L.

Y en cuanto al otro restaurante, el ubicado en el "Hotel Cram", 'cierra sus puertas', para después el otro socio (Avelino) asociarse con otro chef (D. Isidro) y comenzar con otro nuevo restaurante en los locales del "Hotel Cram" (resturante "Angle").

La consecuencia de la no aplicación del régimen especial en ambas operaciones de reestructuración es que no se produce la sucesión universal prevista en el Título VII Capítulo VIII del TRLIS, lo que se traduce, en el presente caso, que las pérdidas generadas por la absorbida no pueden ser transmitidas a la sociedad absorbente. Es decir, por un lado, CELMARAL, S.L. no se subroga en la posición de SIMO I FRAMIS, S.L. y en consecuencia no puede 'absorber' las BINs generadas por ésta; y por otro lado, GONZALISIMO, S.L. tampoco se subroga en la posición de CELMARAL, S.L. y no absorbe las BINs generadas por CELMARAL, S.L, entre las que se incluyen las de SIMO I FRAMIS, S.L.

B.2. HECHO IMPONIBLE. SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. CONCEPTO Y DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

CELMARAL, SL es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (...)

(...)

(...) la ausencia de motivación económica en la operación de fusión entre SIMO I FRAMIS y CELMARAL determina que no se produzca la sucesión universal prevista en el artículo 90 del TRLIS y que, por tanto, no se traspasen las BINs generadas por SIMO I FRAMIS a la sociedad absorbente.

No obstante, lo anterior, y al amparo del artículo 66.2 de la LGT , se ha realizado un análisis de las BINs generadas tanto por SIMO I FRAMIS como por CELMARAL, con el fin de determinar la procedencia o no de las mismas.

Asimismo, se ha analizado la deducibilidad fiscal de determinados gastos que constan en la contabilidad de CELMARAL, SL correspondiente al ejercicio 2013, así como en la contabilidad de los ejercicios en que se generaron las BINs de las compañías SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, SL, comprobándose el cumplimiento de los requisitos arriba expuestos, tanto los concernientes a su afectación a la actividad económica del obligado tributario o a la acreditación de la misma, como a su correcta imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Se detallan a continuación las conclusiones alcanzadas.

B.3. CONTINGENCIAS EN LA CONTABILIDAD DEL EJERCICIO 2013 DE LA ENTIDAD CELMARAL, S.L.

Durante las actuaciones se procedió al análisis de la documentación contable aportada por el obligado tributario, del cual resultaron las contingencias que se exponen a continuación.

A.- Cuenta 30000000 (Existencias Rte. Gaig).

Como se señaló en los ANTECEDENTES DE HECHO, la cuenta 30000000 (Existencias Rte. Gaig) incluye un importe de 86.450,50 euros que procede de la absorción de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., en fecha 25 de junio de 2012; el examen de los Libros Mayores de los períodos 2008 a 2011 de esta última entidad puso además de manifiesto que el montante contable de las existencias se mantuvo constante en el mismo importe de 86.450 euros desde el año 2008.

Conviene señalar en este punto que las existencias son bienes tangibles que forman parte del activo corriente del balance, activo que, de conformidad con la Introducción del PGC "comprenderá aquellos elementos que la empresa espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, aquellos otros cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en el plazo de un año, los clasificados como mantenidos para negociar, excepto los derivados a largo plazo, y el efectivo y equivalentes". Es decir, de la definición que el PGC otorga al activo corriente se deduce que carece de completo sentido que la cuantía de las existencias, formando parte de tal activo, no haya experimentado variación alguna durante un intervalo temporal de 6 años (2008 a 2013). Piénsese al respecto que, en el caso de un restaurante, las existencias están constituidas por bienes tales como vino, bebidas derivadas, pan, verduras, carne, etc., en definitiva, bebidas y productos alimenticios perecederos en un corto plazo.

De este modo, teniendo en cuenta que no se pueden identificar los bienes tangibles del restaurante que amparan el importe de 86.450 euros incluidos en la cuenta examinada, se entiende que el motivo por el que tal importe no ha experimentado variación alguna desde el año 2008 es que dicha cuenta no ampara ningún tipo de bien tangible ni de realidad. Es más, reforzando este planteamiento, ya se dijo que dichas existencias proceden del restaurante "Gaig" (entidad SIMO I FRAMIS, S.L.) y, como se mostró más arriba, dicho establecimiento cerró a finales de marzo de 2013.

Expuesto lo anterior, se concluye que la cuenta 30000000 (Existencias Rte. Gaig) representa un activo cuya realidad no ha sido acreditada, por lo que su valor resultaría nulo.

B.- Reconocimiento retroactivo de ingresos y gastos de la entidad absorbida CELMARAL, S.L. en la contabilidad de la compañía absorbente GONZALÍSIMO, S.L.

En el asiento contable de fecha 31 de diciembre de 2013 del Libro Diario de la sociedad GONZALÍSIMO, S.L., que recogió el traspaso de operaciones posteriores a la fecha de efectos contables de la fusión entre GONZALÍSIMO, S.L. y CELMARAL, S.L., esto es, posteriores al día 31 de diciembre de 2012, se traspasó un beneficio de 85.182,62 euros. No obstante, en el Libro Mayor del ejercicio 2013 de la sociedad CELMARAL, S.L. se observan contabilizados ingresos por un montante de 807.618,33 euros y gastos por un importe de 680.180,10

euros. Es decir, se ha contabilizado en el Libro Mayor de la entidad absorbida un beneficio neto de 127.438,2 euros, del que no se ha traspasado a la contabilidad del ejercicio 2013 de la sociedad absorbente GONZALÍSIMO, S.L. un importe de 42.255,59 euros (127.438,23 euros - 85.182,62 euros).

Dicho extremo fue puesto de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 18, no habiéndose efectuado alegaciones ni aportado aclaraciones al respecto.

Por lo tanto, de los ingresos y gastos contabilizados en el Libro Mayor del ejercicio 2013 de la entidad CELMARAL, S.L., no ha sido incluido en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período 2013 de su sucesor un importe neto de 42.255,59 euros, que debe ser regularizado mediante la práctica de un ajuste fiscal positivo.

C.- Gastos contabilizados no deducibles fiscalmente.

Respecto a los gastos incluidos en la contabilidad del obligado tributario, se procede a efectuar un análisis de las partidas indicadas en los ANTECEDENTES DE HECHO, desde la óptica de una limitación negativa, focalizando la atención en los gastos contabilizados que no se consideran fiscalmente deducibles.

C.1.- Cuenta 62800003 (TELEFON).

Respecto del gasto contabilizado por teléfono en la cuenta 62800003, que ascendía a 1.899,92 euros, se requirió la justificación documental del mismo, así como del inmueble que recibía el servicio. Al respecto, se aportaron facturas que representaban un importe global de 1.137,84 euros, especificándose que el inmueble que recibe el servicio es el sito en la calle Córcega 200, de Barcelona ("Fonda Gaig").

Respecto del gasto contabilizado en concepto de teléfono móvil, que ascendía en total a 396,50 euros, se aportaron las facturas correspondientes, pero no llegó a identificarse ni al usuario del teléfono móvil, ni el uso que se daba al mismo. Por lo tanto, no es fiscalmente deducible dicho gasto al no haberse acreditado la afectación del mismo a la actividad económica.

Además, tampoco se admite fiscalmente la deducibilidad del gasto contabilizado por un importe de 70,54 euros, derivado de la factura " NUM014 LEAST COST ROUTING TELECO", pues dicha factura corresponde al período de mayo de 2013, posterior a la cesión de la explotación a favor de la entidad RESTAURANTE GAIG, S.L.

El obligado tributario había manifestado en Diligencia Número 16 que el motivo por el que constaban contabilizados gastos en la cuenta 62800003 (TELEFON) tras la cesión de explotación era que "se trata de operaciones devengadas antes de la fusión pero que fueron contabilizadas a posteriori" (se entiende que se pretendía hacer referencia en dicha manifestación a la cesión de la explotación, y no a la fusión). Por lo tanto, se comprueba en el período de consumo de dicha factura que las anteriores manifestaciones no son ciertas, pues la contabilización de la misma no deriva de un devengo previo a la cesión de la explotación. Como consecuencia de ello, no ha quedado acreditada la afectación a la actividad económica de tal gasto.

Es decir, del importe de 1.899,92 euros contabilizado en la cuenta 62800003 (TELEFON) del Libro Mayor del obligado tributario, no se admite la deducibilidad de 1.229,12 euros ((1.899,92 - 1.137,84) + 396,5 + 70,54), por lo que procede la práctica de un ajuste fiscal positivo por dicho montante.

C.2.- Cuenta 62900010 (DESPESES DIVERSAS).

Como se señaló en los hechos, existían gastos contabilizados en el Libro Mayor del obligado tributario derivados de facturas emitidas por GARAGE AURIGA, S.A. por importe de 251,72 euros.

A efectos de justificar la afectación a la actividad/vinculación a los ingresos de tales gastos se manifestó que "tanto los pagos a gasolineras como las facturas emitidas por la sociedad GARGE AURIGA, S.A. se corresponden con los suministros de gasolina y el alquiler de una plaza de parking para la furgoneta hisotérmica SKODA, ... empleada por el servicio del restaurante para la compra de productos alimenticios que posteriormente eran ofrecidos en el restaurante a diversos proveedores de los que aparecen reflejados en la contabilidad."

De conformidad con la información proporcionada por la Dirección General de Tráfico, CELMARAL, S.L. es titular de una furgoneta marca modelo "SKODA /PRAKTK" y matrícula " NUM015", si bien habiéndose solicitado un muestreo de los empleados que conducían dicha furgoneta, así como de los proveedores a los que se realizaba la compra de productos alimenticios se manifestó que "no se puede identificar los empleados que conducían dicha furgoneta. La furgoneta era empleada por el Sr. Calixto para principalmente traspasar alimentos de un restaurante a otro. El Sr. Calixto decidía qué empleado conducía dicha furgoneta y realizaba dicho traspaso según las necesidades de cada momento. Tampoco es posible identificar a los proveedores a los que se realizaba la compra de productos alimenticios utilizando dicho vehículo, si bien dicho uso de la furgoneta era muy residual".

Se aprecia por tanto la existencia de una contradicción entre las manifestaciones efectuadas en las Diligencias Números 17 y 19: la nueva manifestación señala que el uso de la furgoneta para comprar productos alimenticios a diversos proveedores era residual, cuando es el único uso que se había señalado para dicho vehículo en Diligencia Número 17. Ahora se señala que se empleaba por el Sr. Calixto para principalmente traspasar alimentos de un restaurante a otro.

A juicio de la Inspección, carece de sentido este nuevo uso principal cuando, ambos restaurantes estaban distanciados por 1,5 kilómetros, lo que no justifica pagos a gasolineras por importes de 50 o 66 euros.

Además, el Sr. Calixto manifestó que "de forma puntual se podía intercambiar algún producto, pero en general las compras se realizaban de manera individual para cada restaurante", lo cual demuestra que el uso

principal de la furgoneta no podía ser el traspaso de alimentos de un restaurante a otro. Es más, el chef añadió que él usaba la furgoneta "para alguna compra de mercado o algún domicilio".

Quedan en tela de juicio las manifestaciones que constan en Diligencia Número 19 en relación al uso otorgado a la furgoneta: según manifestaciones espontáneas del chef, él mismo era el que conducía la furgoneta, y no el empleado que decidiese, y el uso principal de tal vehículo era precisamente efectuar compras de productos alimenticios a proveedores, como se había señalado inicialmente en Diligencia Número 17; es posible que la nueva manifestación en relación al uso estuviese motivada para mantener la coherencia con las manifestaciones del compareciente en Diligencia Número 9, respecto de los gastos por pagos a gasolineras y parkings, así como por facturas emitidas por la sociedad GARAGE AURIGA, S.A., contabilizados en los Libros Mayores de los ejercicios 2011 y 2012 de la entidad CELMARAL, S.L.: "dicha furgoneta es hisotérmica utilizada para transportar comida entre los dos restaurantes que dirigía el cocinero el Sr. Calixto (FONDA GAIG Y RESTAURANTE GAIG)". Sin perjuicio de esta notable confusión en torno al uso de la furgoneta, no quedaron identificados los proveedores a los que se efectuaba la compra de los productos alimenticios.

Ahora bien, al margen de todo lo anterior, según manifestaciones de GARAGE AURIGA, S.A. "las operaciones económicas realizadas con CELMARAL, S.L. durante el período solicitado consistían en el servicio de pupilaje en garaje situado en la calle Córcega, núm. 213 de un vehículo marca Mercedes Clase A con matrícula NUM016. El servicio se prestó desde el año 2008 hasta marzo del 2013." De acuerdo con la información facilitada por la Dirección General de Tráfico, curiosamente, la entidad COR 200, S.L. ostenta la titularidad de tal vehículo desde el día 8 de agosto de 2002 hasta el día 8 de junio de 2015.

Esta cuestión fue puesta de manifiesto al obligado tributario en Diligencia Número 23, habiéndose manifestado en Diligencia Número 24 que "la plaza de parking cedida en uso por la entidad GARAGE AURIGA, S.A. inicialmente era utilizada por los antiguos gestores del restaurante ubicado en Córcega 200. Cuando en el año 2008 la entidad CELMARAL, S.L. comienza la explotación del restaurante ubicado en dicho local, se comunicó a la entidad GARAGE AURIGA, S.A. el cambio de titular del contrato, pero no se especificó el cambio de vehículo. Los antiguos gestores del restaurante era la cónyuge del Sr. Avelino".

No obstante, además de no haberse aportado documentación que acredite las últimas manifestaciones del obligado tributario al respecto, resulta difícil de creer que se comunicase a la entidad GARAGE AURIGA, S.A. el cambio de titular del contrato, pero no del vehículo estacionado en la plaza de parking cedida por la misma, habida cuenta del control que se presume que la compañía prestadora del servicio de pupilaje debe tener sobre los vehículos estacionados.

En definitiva, no queda acreditada la afectación al desarrollo de la actividad económica del gasto contabilizado derivado de facturas emitidas por la entidad GARAGE AURIGA, S.A. Como consecuencia de ello, se practica un ajuste fiscal positivo por la regularización de dicho gasto contabilizado en la cuenta 62900010 (DESPESES DIVERSAS) por un importe de 251,72 euros.

C.3.- Cuenta 62900011 (Gastos dirección).

Respecto a los gastos contabilizados en dicha cuenta, en Diligencia Número 7 el compareciente manifestó en relación al ejercicio 2012 que "dichos gastos responden a las labores de dirección como jefe de cocina y del restaurante del Sr. Calixto". No obstante, figuraban gastos por tal concepto con posterioridad al cierre del restaurante "Gaig" a finales del mes de marzo del año 2013; en concreto, en fecha 16 de agosto de 2013, figuraban gastos por importes de 4.731 euros, 6.000 euros y 25.550 euros.

Habiéndose solicitado una aclaración por parte de la inspección, se manifestó en diligencia Nº 14 que tales gastos estaban motivados porque "CELMARAL, S.L. seguía prestando servicios en el bar del hotel CRAM, con una plantilla de 4 o 5 empleados hasta diciembre del año 2013", es decir, de conformidad con tales manifestaciones, el chef Calixto seguía ejerciendo labores de dirección respecto de los servicios de bar para el "Hotel Cram".

No obstante, Doña Alejandra, había manifestado que "nunca trabajó para el Restaurante Gaig, siempre trabajó para el Hotel, por lo tanto, nunca recibió ninguna instrucción del Sr. Calixto". Y en el mismo sentido, el Sr. Calixto manifestó, en relación a los servicios de bar, room service y desayunos para el "Hotel Cram", que "después de la cesión de explotación a favor de Restaurante Gaig, SL ellos ya no se encargaban de esto". Es más, respecto a la retribución de CELMARAL, S.L. a favor de la entidad GAIG F. 1869, S.L. después de la cesión de explotación, señaló que "podía ser por su parte de la bodega (un 30%) del Restaurante Gaig en Hotel Cram".

Expuesto lo anterior, no cabe duda de que dicho desembolso de fondos a la entidad GAIG F. 1869, S.L. no estuvo motivado por las labores de dirección del Sr. Calixto respecto de los servicios de bar para el "Hotel Cram" con posterioridad al cierre del restaurante "Gaig", motivo por el cual se considera que las manifestaciones del compareciente en Diligencia Número 14 no han justificado la afectación a la actividad económica de tales gastos.

A mayor abundamiento, si se dan por ciertas las manifestaciones de Don Calixto, se estaría ante una compensación monetaria por haberse quedado la entidad CELMARAL, S.L. su parte de las existencias de la bodega del restaurante "Gaig", que, o bien se trata de un gasto desafecto a la actividad económica del obligado tributario si las existencias no fueron consumidas (tanto el restaurante "Gaig" como "Fonda Gaig" dejaron de ser explotados por la entidad CELMARAL, S.L. desde finales del mes de marzo de 2013), hipótesis que no tiene mucho sentido teniendo en cuenta que se había pagado un importe de 36.281 euros por las mismas, o bien dichas existencias fueron

traspasadas a otra compañía, en cuyo caso debería de haberse contabilizado un ingreso por la refacturación de las mismas que habría anulado los gastos objeto de análisis en este punto.

A la versión del Sr. Calixto debe sumarse el descontrol que existía en torno a las existencias del restaurante "Gaig", como se mostró anteriormente en la letra A de este apartado, que, en cualquier caso, no haría posible cuantificar de manera razonable el importe de tal compensación monetaria.

En definitiva, desde un punto de vista u otro, no se admite fiscalmente la deducibilidad de los gastos incluidos en la cuenta 62900011 (Gastos de dirección) con posterioridad al cierre del restaurante "Gaig", del día 16 de agosto de 2013 y por un importe global de 36.281,00 euros. Se practica, pues, el respectivo ajuste fiscal positivo.

C.4.- Cuentas 680 (AMORT.INMOVILIZADO INTANGIBLE) y 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL).

Finalmente, por lo que se refiere al gasto contabilizado en concepto de amortización de activos, se solicitó aclaración y justificación documental de los cuadros de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación del ejercicio 2013.

Examinada la documentación aportada al respecto por el obligado tributario, se puso de manifiesto que respecto del importe total de las facturas activadas en el cuadro de amortización del ejercicio 2013, no fueron aportadas las que se detallan en el ANEXO II al acta de referencia por un importe global de 7.208,52 euros. El gasto de amortización contabilizado en el ejercicio 2013 con base a estas facturas no facilitadas a la Inspección, por un montante total de 1.869,22 euros, de acuerdo con la información contenida en el cuadro de amortización.

En definitiva, expuesto lo anterior, no se admite la deducibilidad del gasto de amortización contabilizado en el Libro Mayor del ejercicio 2013, y se practica el consecuente ajuste fiscal positivo, por un importe acumulado de 1.869,22 euros.

Como síntesis de lo expuesto resultan los siguientes gastos no deducibles:

CONTABILIDAD CELMARAL GASTOS NO DEDUCIBLES 2013

Teléfono +1.229,12

Despeses diversas (garaje AURIGA) +251,72

Gastos de Dirección +36.281,00

Amortización no deducible +1.869,22

GASTOS NO DEDUCIBLES +39.631,06

B.4. COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS PENDIENTES DE COMPENSACIÓN DE LA ENTIDAD CELMARAL, S.L.

Sin perjuicio de que no haya lugar a la aplicación el régimen especial del Título VII Capítulo VIII del TRLIS respecto de las fusiones llevadas a cabo entre SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., del año 2012, y CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L., del año 2013 y que no se trasmitan las BINs generadas por las sociedades absorbidas, se procede a analizar la procedencia de tales bases, es decir, las generadas por las sociedades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L. desde el año 2008.

En primer lugar, se analizará la procedencia o improcedencia de las BINs generadas por la sociedad SIMO I FRAMIS.

B.4.1.- Bases imponibles negativas generadas por la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. en los años 2008 a 2012.

A.- Ingresos no contabilizados: saldo negativo de la cuenta 57000000 (CAIXA) del ejercicio 2012.

SIMO I FRAMIS, S.L. no contabilizó ningún ingreso por ventas en el período 2012, pese a que el restaurante "Gaig" estaba en funcionamiento. Al respecto el obligado tributario manifestó (Diligencia Número 19) que "el restaurante contabilizaba los ingresos a final de cada día con abono a la cuenta de caja, aunque parte hubiera sido cobrada mediante tarjeta de crédito. Acto seguido, se contabilizaban otros dos asientos en los que se hacía constar el traspaso del importe cobrado mediante tarjetas de crédito, desde la cuenta de caja a las respectivas cuentas de bancos. De este modo, el importe de caja que no era traspasado a bancos se correspondía con el importe cobrado en efectivo.

No obstante, se observa que en el Libro Diario del ejercicio 2012 no se llevaron a cabo los asientos en los que se daba de alta el ingreso, sólo los del traspaso a las cuentas de bancos, por el que en tal período la cuenta de caja tiene saldo negativo". Adicionalmente, con fecha 17 de abril de 2019, se aportó documentación con trascendencia tributaria en la que se indicaba lo siguiente:

"debido a un error contable, SIMO I FRAMIS no registró correctamente los asientos contables correspondientes a las ventas efectuadas durante el ejercicio, motivo por el cual el saldo de la cuenta 570 (caja) a 31/12/2012 no era correcto. De hecho, el saldo de dicha cuenta contable a 31/12/2012 ascendía a -620.845,84 euros. De conformidad con la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido (Modelo 390) del ejercicio 2012, el importe de las ventas ascendió a un total de 660.060,87 euros (IVA incluido), el cual debería haber sido registrado como un ingreso en la cuenta 570 (caja) en el ejercicio 2012.

Dichos datos quedan corroborados por la información que resulta de las bases de datos de la AEAT, de acuerdo con la cual el volumen total de operaciones por las que la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. ha repercutido Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2012 asciende a 607.622,85 euros,

ascendiendo el montante del impuesto a 52.438,02 euros.

Expuesto lo anterior, procede la práctica de un ajuste fiscal positivo en el período 2012 por un importe de 607.622,85 euros, derivado de la regularización de los ingresos por ventas que no fueron contabilizados en el Libro Mayor de dicho ejercicio.

B.- Reconocimiento retroactivo de ingresos y gastos del ejercicio 2012 de la entidad absorbida SIMO I FRAMIS, S.L. en la contabilidad de la compañía absorbente CELMARAL, S.L.

En la fusión por absorción de SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., es esta última entidad absorbente la sucesora en los derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones, de la primera, razón por la cual SIMO I FRAMIS, S.L. no presentó la declaración-liquidación del período 2012.

Por otra parte, en asiento de 31 de diciembre de 2012 del Libro Diario de CELMARAL, S.L. se incorporó la cuenta 121000001 (Pérdida fusión Simó i Framis) procedente de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. por un montante de 102.113,48 euros.

Sin embargo, dicha pérdida de 102.113,48 euros no fue incluida en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 de CELMARAL, S.L. como mayor base imponible negativa generada en dicho período, declarándose como "resultados de ejercicios anteriores" y sin implicar alteración en el "resultado del ejercicio" de CELMARAL, S.L.

Es más, como se ha mostrado en la letra A anterior, SIMO I FRAMIS, S.L. debió haber contabilizado en el año 2012 ingresos por un montante de 607.622,85 euros; en su Libro Mayor, por otra parte, se comprueba la contabilización de gastos por un importe de 1.335.054,42 euros. Por lo tanto, la cuenta 12100001 (Pérdida fusión Simó i Framis) se debió haber incorporado en asiento de fecha 31 de diciembre de 2012 del Libro Diario de la sociedad CELMARAL, S.L. por un importe de 727.431,57 euros (607.622,85 euros - 1.335.054,42 euros), y no de 102.113,48 euros.

Puesto que ni siquiera se declaró en el modelo 200 de la sociedad CELMARAL, S.L. como mayor base imponible negativa generada en el año 2012, la pérdida de 102.113,48 euros de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. que sí había sido incorporada en la contabilidad del año 2012 de aquélla, la realidad es que no fue incluida en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 del sucesor de SIMO I FRAMIS, S.L. como mayor base imponible negativa generada en dicho período la totalidad de la pérdida neta de 727.431,57 euros.

Dado que los ingresos no contabilizados en el Libro Mayor del ejercicio 2012 de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. ya han sido regularizados en la letra A anterior, por un importe de 607.622,85 euros, se procede en este punto a practicar un ajuste fiscal negativo en el período 2012 por los gastos contabilizados en el Libro Mayor de SIMO I FRAMIS, S.L. que no han sido declarados como mayor base imponible negativa generada en dicho período, por un importe de 1.335.054,42 euros, sin perjuicio de que en la letra C que sigue a continuación no se admita la deducibilidad de parte de dicho montante.

Sorprende que no se haya incluido en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 del sucesor de SIMO I FRAMIS, S.L., la entidad CELMARAL, S.L., como mayor base imponible negativa generada en tal año, una pérdida de 727.431,57 euros, teniendo en cuenta la magnitud de la misma.

Se observa que el patrimonio neto declarado a 31 de diciembre de 2012 de la sociedad CELMARAL, S.L. representaba un importe de 316.378,87 euros y que su capital social ascendía a 4.008 euros, por lo que la incorporación de dicha pérdida a su declaración habría implicado incurrir en una causa de disolución obligatoria de toda sociedad de capital del artículo 363 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante, TRLSC), salvo que el capital social se hubiera aumentado o reducido en la medida suficiente, y siempre que no hubiera sido procedente solicitar la declaración de concurso. Es decir, las pérdidas habrían dejado reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social (de facto, se habría quedado con un importe negativo).

El apartado 1 del artículo 367 del TRLSC continúa señalando al respecto: "responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución."

Habida cuenta de las graves consecuencias de no llevar a cabo la disolución de una entidad que incurre en causa de disolución obligatoria en el plazo de dos meses, se encuentra un posible motivo por el que la pérdida de 727.431,57 euros no fue declarada en el modelo 200 de la compañía absorbente como mayor base imponible negativa del período 2012.

C.- Gastos contabilizados no deducibles fiscalmente.

C.1.- Gastos derivados de facturas emitidas por restaurantes y hoteles contabilizados en las cuentas 60200000 (Compres Neteja), 64900000 (Altres despeses socials) y 62900010 (Diversos) de los ejercicios 2008 a 2011.

En cuanto a los gastos de tal naturaleza, en Diligencia Número 8 la Inspección puso de manifiesto que en los Libros Mayores de los ejercicios 2008 a 2011 constaban gastos por facturas emitidas por hoteles y restaurantes,

en las cuentas 60200000 (Compres Neteja), 64900000 (Altres despeses socials) y 62900010 (Diversos). Se requirió justificación de la afectación de los mismos a la actividad/vinculación a los ingresos que constituyen el objeto de la entidad.

El obligado tributario acreditó que las facturas emitidas por "HOTEL BAR SUM GIRONA" correspondían a suministro de menaje. Sin embargo, respecto al gasto contabilizado como "Fras NUM019 RTE.EL BULLI", no se aportó ninguna aclaración, habiéndose reiterado en varias ocasiones solicitud de dicha aclaración. Como consecuencia de ello, no se admite la deducibilidad fiscal de tal gasto, y se practica en el ejercicio 2008 un ajuste fiscal positivo derivado del mismo por un montante de 2.829 euros.

En Diligencia Número 9 el compareciente manifestó que "en la cuenta 64900000 (Altres despeses socials) no consta ningún gasto en concepto de restaurantes y hoteles, únicamente figuran gastos relativos al personal, tales como uniformes, prevención de riesgos, asistencia a Consejos, etc".

El análisis del Libro Mayor del ejercicio 2011, contradice tales manifestaciones pues el gasto de fecha 9 de mayo de 2011, de 920 euros, está contabilizado en la cuenta 64900000 (Altres despeses socials).

En Diligencia Número 10 se solicitó justificación de la afectación a la actividad e identificación de las personas que incurrieron en los gastos relacionados en los hechos, la cual no llegó a producirse, puesto que el obligado tributario no aportó finalmente la documentación soporte de tales gastos. A mayor abundamiento, según manifestaciones del compareciente, tales gastos están motivados por reuniones entre el socio ejecutivo y el socio capitalista en restaurantes de la competencia, respecto de las que no está prevista su deducibilidad fiscal en el TRLIS; en particular, la letra e) del apartado 1 del artículo 14 del TRLIS prevé la deducción de este tipo de gastos cuando se trata de "gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores". Desde otro punto de vista, a juicio de esta Inspección, tales comidas no son necesarias a efectos de conocer los servicios que prestaban los restaurantes de la competencia y mejorar el servicio prestado en los restaurantes cuya explotación tenían encomendada los dos socios, por lo que no se consideran afectos a la actividad económica. Por lo tanto, procede la práctica de ajustes fiscales positivos derivados de la no deducibilidad de tales gastos, de 180,56 euros, 675 euros y 2.103 euros en los años 2008, 2009 y 2011, respectivamente.

Por otro lado, en cuanto a los gastos por hoteles, el compareciente manifestó en dicha Diligencia que "aportará la información solicitada en la siguiente comparecencia".

En Diligencia Número 14 la Inspección puso de manifiesto que, en dicho acto, no se aportó la información solicitada. La Inspección preguntó por qué no se aportó dicha información. El compareciente manifestó que daría respuesta a dicha pregunta en la siguiente visita.

En Diligencia Número 15 el compareciente manifestó que "contestará por qué no se aporta dicha información en la siguiente visita."

En Diligencia Número 16 el compareciente manifestó que "se trata de gastos incurridos por la compañía en favor de aquellos clientes habituales del restaurante que, por motivo de su residencia, se les paga la pernoctación en los hoteles identificados en la contabilidad del obligado tributario." Como consecuencia de las anteriores manifestaciones, en Diligencia Número 17 la Inspección solicitó identificación de dichos clientes habituales, así como aportación de las facturas emitidas por los respectivos hoteles. Sin embargo, en Diligencia Número 18 el compareciente manifestó que "la compañía no ha conservado la documentación relativa a la identificación de dichos clientes habituales, ni las facturas emitidas por los respectivos hoteles".

Expuesto lo anterior, no se admite la deducibilidad de los gastos derivados de facturas emitidas por hoteles en los períodos 2008 a 2011 por unos importes de 727,6 euros, 389,99 euros, 240 euros y 763,56 euros, respectivamente, debiéndose practicar los correspondientes ajustes fiscales positivos. Por un lado, porque no se ha aportado ninguna documentación acreditativa de las manifestaciones anteriores. Por otro lado, en concordancia con la primera argumentación y en opinión de la Inspección, porque resulta difícil de creer que un restaurante se haga cargo de los gastos derivados de la pernoctación en hoteles de los clientes habituales que requieren tal servicio por motivo de su residencia.

C.2.- Cuenta 67000000 (Depreciación fusión) del ejercicio 2012.

Como ya se señaló, de conformidad con la documentación unida a la escritura pública de fusión de SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L., "a efectos de establecer las condiciones en que se realiza la fusión, las cuentas de las sociedades utilizadas serán las resultantes del balance de 31 de diciembre de 2011". Sin embargo, se observa los saldos a 31 de diciembre de 2011 del Balance de Situación de SIMO I FRAMIS, S.L. que constan en la escritura de fusión, no coinciden con los aportados por Sede Electrónica. Al respecto se manifestó que la diferencia correspondía con la baja del fondo de comercio contabilizado en el Balance de Situación de la sociedad absorbida por tratarse del "know-how" aportado por el Sr. Calixto en una ampliación de capital, así como por el deterioro de unas instalaciones; dicho deterioro se contabilizó como un fondo de comercio negativo en la contabilidad de la absorbente (302.962,21 euros)". En el asiento de absorción de 1 de enero de 2012 se observa cómo las anteriores manifestaciones quedaron plasmadas en la contabilidad del ejercicio 2012 de la entidad absorbente CELMARAL, S.L.

Además, en la contabilidad del ejercicio 2012 de SIMO I FRAMIS, S.L. consta un gasto por la baja del fondo de comercio de fecha 1 de enero de 2012, por un importe de 584.848,80 euros; no obstante, no se observa en la

contabilidad del ejercicio 2012 de SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L. que se haya contabilizado ningún gasto respecto al deterioro de las instalaciones.

Respecto del motivo por el que se dio de baja el fondo de comercio contabilizado en el Balance de la sociedad absorbida, así como documentación acreditativa del deterioro de las instalaciones, se manifestó que "el fondo de comercio se correspondía con la aportación de la cartera de clientes y el know-how del Sr. Calixto. Dado que el restaurante GAIG en el momento de la fusión no paraba de dar pérdidas, se consideró que el valor contable de la sociedad que se encarga de la explotación del restaurante GAIG no reflejaba su valor de mercado. Se consideró que las dos partidas que influían en dicha minoración de valor eran el fondo de comercio y las instalaciones. No existe documentación acreditativa del deterioro de las instalaciones".

En principio, no se explica por qué no se ajustó contablemente el Balance de Situación de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. a 31 de diciembre de 2011, registrando entonces la baja del fondo de comercio y el deterioro de las instalaciones.

Sin embargo, se observa que, curiosamente, el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2011 del Balance de Situación de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. que consta en la escritura pública, por un importe de 500.000 euros, representa una cantidad inferior a la mitad del capital social a dicha fecha, de 1.952.502 euros. Es decir, las pérdidas habrían dejado reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, de manera que, al igual que le ocurría a la compañía CELMARAL, S.L. en el período 2012, la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. habría incurrido en una causa de disolución obligatoria de toda sociedad de capital del artículo 363 del TRLSC, salvo que el capital social se hubiera aumentado o reducido en la medida suficiente, y siempre que no hubiera sido procedente solicitar la declaración de concurso.

Sin embargo, el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2011 del Balance de Situación de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. aportado por Sede Electrónica y declarado en el modelo 200, de conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, asciende al importe de 1.387.811,01 euros.

Habida cuenta de las graves consecuencias de no llevar a cabo la disolución de una entidad que incurre en causa de disolución obligatoria en el plazo de dos meses, se encuentra de nuevo un posible motivo por el que el patrimonio neto a 31 de diciembre de 2011 de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. contabilizado y declarado no coincida con el que consta en la escritura pública de fusión, así como que se practicasen los ajustes que se consideraron oportunos con motivo de que "el restaurante GAIG en el momento de la fusión no paraba de dar pérdidas" a principios del año 2012 y no a finales del año 2011.

Por otra parte, respecto a la baja del fondo de comercio previa a la fusión, fue aportada la escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2004, de ampliación de capital de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. en la que el Sr. Calixto aportó, según manifestaciones del obligado tributario, "su know-how referente a la actividad de restauración". El compareciente añadió que "dicha cantidad se corresponde con el importe del Fondo de comercio que aparece en la cuenta 204."

En este sentido, el informe económico aportado se señalaba que: "el grupo 31 CAPRICOR, S.L. era titular de un inmueble situado en la calle Aribau 54 de Barcelona, el cual estaba siendo explotado por el grupo como hotel. Sin embargo, el restaurante ubicado en dicho inmueble no estaba siendo explotado, hasta que apareció la oportunidad de colaborar con el chef Calixto, quien aportaba todos sus conocimientos gastronómicos y del saber hacer en la alta cocina. Para ello, crearon la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., cuyo objeto social era la explotación de bares y restaurantes, más en concreto, el restaurante ubicado en Aribau 54 y denominado "Restaurante Gaig"".

Es decir, ni en las manifestaciones iniciales del compareciente, ni en el informe económico aportado, se ha afirmado en ningún momento que el chef Calixto aportase su cartera de clientes en la ampliación de capital llevada a cabo en el ejercicio 2004, tal y como sí manifestó en Diligencia Número 19 en un intento de aclarar el motivo de la baja de tal fondo de comercio. Además, no se aportó ni la documentación acreditativa de dicha hipotética cartera de clientes ni del detalle del cálculo del importe por el que se cuantificó el fondo de comercio en la escritura pública, a pesar de haber sido solicitada en reiteradas ocasiones por la inspección.

Se considera por tanto que la entrega de acciones al Sr. Calixto derivada de la ampliación de capital llevada a cabo en fecha 31 de diciembre de 2004 no constituye ningún tipo de activo intangible, y mucho menos de fondo de comercio. Dado que SIMO I FRAMIS, S.L. se constituyó mediante aportaciones realizadas en efectivo, por los socios Don Avelino (70%) y el Sr. Calixto (30%), en dicha ampliación de capital se estaba retribuyendo en especie al chef Calixto mediante la entrega de acciones por colaborar en la explotación del establecimiento, es decir, en términos coloquiales, en concepto de retribución por "fichar" a este chef para el restaurante "Gaig".

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, vigente en el momento de formalizarse la ampliación de capital, definía el fondo de comercio como "conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa." Se deducía de tal definición que el fondo de comercio es algo intangible e independiente de una persona física que surgía en el contexto de una combinación de negocios. Es más, el nuevo PGC ya define el fondo de comercio como "el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios

económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado."

Sin embargo, en este caso, el Sr. Calixto está aportando sus conocimientos gastronómicos y del saber hacer en la alta cocina, es decir, habilidades personales inherentes a él mismo.

La aportación del Sr. Calixto podría haber encajado mejor en el concepto de know-how, que el artículo 35 del TRLIS incluye en la definición de innovación tecnológica. Tal know-how se tendría que haber contabilizado como un activo intangible con vida útil definida.

Sin embargo, siguiendo el razonamiento anterior, tampoco hubiese sido correcto contabilizar las habilidades personalísimas del chef Calixto como un know-how. La contabilización de la contrapartida a dicha entrega de acciones estaría supeditada a que se estuviese ante un recurso económico controlado por la empresa, tal y como señala el PGC, hecho que no ocurre en este caso.

Además, resulta curioso que habiéndose activado tal fondo de comercio en la contabilidad de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L., y habiéndose especificado en las Cuentas Anuales de los períodos 2008 a 2011 de esta compañía, depositadas en el Registro Mercantil, que "en los balances de la empresa, no han existido inmovilizados intangibles con vida útil indefinida", no se haya practicado amortización alguna de este activo en ninguno de los años, tal y como se observa en los Libros Mayores aportados. Es más, el Plan General de Contabilidad de 1990 señalaba que "el fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del periodo durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho período exceda de cinco años deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los diez años." Este hecho no hace otra cosa que reforzar la idea de que en realidad no existía tal activo intangible.

En cualquier caso, no se ha aportado documentación acreditativa que justifique el importe activado y se ha alegado simplemente como motivo de la baja del presunto fondo de comercio el que el restaurante "Gaig" diese pérdidas, cuando el restaurante seguía generando flujos de efectivo por lo que su valor en uso no podía ser nulo en ningún caso.

Expuesto lo anterior, no se admite la deducibilidad fiscal de la pérdida procedente del fondo de comercio que se dio de baja en el ejercicio 2012 (asiento de fecha 1 de enero de 2012 del Libro Diario de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L.), contabilizada en la cuenta 67000000 (Depreciación fusión) por un importe de 584.848,80 euros, dado que no se ha aportado documentación acreditativa del mismo y se ha alegado como motivo de su baja el que el restaurante "Gaig" diese pérdidas, cuando seguía generando flujos de efectivo. Es más, a juicio de la Inspección, la operación que originó tal fondo de comercio en realidad constituía una retribución en especie que, como tal, debió haberse contabilizado como un gasto en la fecha de su devengo, es decir, el día 31 de diciembre de 2004; puesto que dicho gasto debió haberse contabilizado en un período ya prescrito, no se admite su deducibilidad fiscal en períodos posteriores, de conformidad con el apartado 3 del artículo 19 del TRLIS.

Por lo tanto, procede la práctica de un ajuste fiscal positivo en el ejercicio 2012 por un montante de 584.848,80 euros.

Por otro lado, en relación al deterioro de las instalaciones, dado que no se ha aportado documentación acreditativa del mismo, no puede admitirse su realidad fiscal por el mero hecho de que el restaurante "Gaig" diese pérdidas. Es más, se recuerda que no se observó en la contabilidad del ejercicio 2012 de SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L. ningún gasto al respecto, por lo que ni siquiera se puede admitir la existencia de un deterioro contable.

Simplemente se contabilizó en el asiento de fecha 1 de enero de 2012 de la sociedad absorbente la cuenta 21200000 (INSTALACIONES) por el importe global del valor neto contable a 31 de diciembre de 2011 del conjunto de activos absorbidos de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. (314.085,36 euros), y la cuenta 20400000 (Fondo derivado de la fusión) con un saldo acreedor de 302.962,21 euros, que, según se manifestó, representaba el deterioro de las instalaciones, de tal manera que el valor neto contable de los activos procedentes de la sociedad absorbida habría quedado reducido a un importe de 11.123,15 euros (314.085,36 euros- 302.962,21 euros) mediante el alta de esta cuenta 20400000.

Ahora bien, si a los hechos de no haber contabilizado el gasto derivado de este deterioro ni disponer de documentación que lo justifique, se une que en el Libro Mayor del año 2012 de SIMO I FRAMIS, S.L. se observa la dotación de un gasto por amortización de los activos traspasados por un importe de 53.395,17 euros, resulta aún más difícil de creer que verdaderamente se pretendiese en un principio contabilizar un deterioro que, sirva resaltar de nuevo, se contabilizó como un saldo acreedor de la cuenta 20400000 (Fondo derivado de la fusión) en el asiento de absorción de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. Y es que, en caso de haberse contabilizado tal, se estaría practicando una amortización en el año 2012 por encima del valor neto contable a 1 de enero de los activos traspasados, que implicaría que el valor neto contable de éstos se quedase con saldo negativo.

C.3.- Cuenta 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL) de los períodos 2008 a 2012.

Finalmente, por lo que se refiere al gasto contabilizado en concepto de amortización de activos, en Diligencia Número 3 se solicitó aclaración y justificación documental de los cuadros de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. de los ejercicios

2008 a 2011. En particular, se solicitó individualización por cada elemento de la citada información, así como justificación documental (con las respectivas facturas) de las bases, tipos y cuotas de amortización.

En Diligencia Número 17 se requirió la información y documentación anterior referida al período 2012, si bien, en cuanto a las facturas, únicamente se solicitaron las que constan activadas en las cuentas 206 (APLICACIONES INFORMÁTICAS), en fecha 12 de enero de 2012, y 219 (UTENSILIOS, VAJILLA, CUBERTERIA), en fecha 11 de mayo de 2012.

Con fecha 23 de mayo de 2018 se manifestó presentar por Sede Electrónica el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de los ejercicios 2008 a 2011, junto con las facturas que sirven de soporte documental a las bases de amortización.

Examinada dicha documentación, a Inspección puso de manifiesto que no se habían aportado la totalidad de las facturas que sirven de soporte a las bases de amortización, por lo que reiteró dicha solicitud.

En cuanto al cuadro de amortización, la Inspección preguntó a qué se debía la mención a una ampliación de capital en el cuadro aportado. Se recuerda de nuevo al respecto que había sido aportada la escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2004 por la que se formalizó una ampliación de capital de la entidad SIMO I FRAMIS, S.L. en la que el Sr. Calixto aportó "su know-how referente a la actividad de restauración". El compareciente añadió que "dicha cantidad se corresponde con el importe del Fondo de comercio que aparece en la cuenta 204", así como que "asimismo, en dicha ampliación de capital, el Sr. Avelino aporta a la sociedad SIMÓ I FRAMIS, SL determinados bienes que aparecen relacionados en los cuadros de amortización aportados y en la escritura pública".

En dicha escritura pública ambos socios manifestaban su voluntad de acogerse al régimen especial regulado en el Título VII del Capítulo VIII del TRLIS, "por tratarse de aportaciones no dinerarias de activos empresariales realizadas en las condiciones y con los requisitos exigidos en el artículo 94.1d) del mencionado texto legal". Esta letra señala que "en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio".

No obstante, no puede considerarse tal documento como justificante de las bases de amortización de los períodos 2008 a 2012 dado que no acredita la realidad de la supuesta adquisición de los elementos, y, por lo tanto, no permite identificar de qué elementos se trata, justificar la afectación de los mismos a la actividad económica, determinar cuál es su precio de adquisición ni a nombre de quién se han adquirido inicialmente.

En última instancia, la escritura pública proporciona una información similar a la del cuadro de amortización aportado, con el añadido de que se especifica que el pago de los elementos que se detallan en el cuadro anexo al documento público de ampliación de capital, se materializó por la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. en la entrega de acciones valoradas en 1.364.647,20 euros.

A mayor abundamiento, en el acta anexa de la Junta General Extraordinaria por la que se acordó tal ampliación de capital constaba que Don Avelino manifestó que se estaban finalizando las obras de acondicionamiento del restaurante ubicado en el hotel y que todavía no obraban en su poder las facturas que amparaban la adquisición de dichos elementos detallados, por lo que no podía emitir aún la respectiva factura a nombre de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., "dado que a pesar de conocer el valor de las mismas le faltan los elementos identificativos necesarios para la emisión de la misma". Es decir, queda claro que la escritura pública de ampliación de capital social no da fe de la adquisición de los elementos por el Sr. Avelino.

Tampoco se aportó un informe elaborado por uno o varios expertos independientes que permitiese determinar la valoración de la aportación, expresando los criterios utilizados y si se corresponde con el valor nominal de las participaciones emitidas como contrapartida.

De facto, resulta desproporcionado que las obras de acondicionamiento de un restaurante asciendan al montante de 1.364.647,20 euros. Dicho importe bien podría incluir las obras de acondicionamiento del "Hotel Cram" o, incluso, la adquisición del inmueble en el que se ubican hotel

y restaurante.

Piénsese también al respecto que sin la comprobación de las facturas que acreditan la adquisición de los elementos aportados ni siquiera puede comprobarse que tales bienes estuviesen afectos a actividades económicas por parte del Sr. Avelino y, por lo tanto, se cumpliesen los requisitos exigidos en la letra d) del apartado 1 del artículo 94 del TRLIS para la aplicación del régimen fiscal especial. Tanto en el caso de poder aplicarse el régimen como en el caso en el que tal régimen no hubiese sido aplicable, a partir de la escritura pública la Inspección no puede comprobar el valor fiscal por el que los elementos debían haberse dado de alta en la contabilidad del período 2004 de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L.

Por otro lado, la falta de aportación de las facturas por las que se adquirieron tales elementos implica que no se puede comprobar si tales facturas fueron emitidas efectivamente a nombre del Sr. Avelino o, por el contrario, a nombre de otra persona o entidad. Por ejemplo, podría darse el caso de que las facturas hubiesen sido emitidas a nombre de la entidad ARIBAU 54, S.L., que, se recuerda, es la compañía encargada de la explotación del "Hotel Cram" en cuyas instalaciones se ubicó el restaurante "Gaig", y que hubiesen sido activadas doblemente en dos sociedades y, como consecuencia de ello, hubiesen sido doblemente amortizadas.

Es más, de conformidad con la información que obra en las bases de datos de la AEAT, el Sr. Avelino en el año 2003 únicamente declaró por el Impuesto sobre el Patrimonio 18.002,1 euros como "depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otras imposiciones", lo cual no hace otra cosa que reforzar las dudas sobre si fue él el que verdaderamente adquirió los elementos aportados en el año 2004, fecha de adquisición de los mismos de acuerdo con el detalle de la escritura pública y el cuadro de amortización aportado.

La Inspección puso de manifiesto que no se habían aportado facturas que sirviesen de soporte a las bases de amortización y reiteró dicha solicitud, sin que, en Diligencia Número 7 tampoco fueran aportadas las mismas.

Con fecha 21 de noviembre de 2018 se aportaron por Sede Electrónica facturas que sirven como justificante documental de las bases de amortización incluidas en el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación de los ejercicios 2008 a 2011.

Por otro lado, con fecha 5 de marzo de 2019 se manifestó presentar el cuadro de amortización de los elementos que figuran activados en el Balance de Situación del período 2012, junto con las dos facturas solicitadas activadas en dicho año. Examinada la documentación anterior, se puso de manifiesto que respecto del total de las facturas activadas en los cuadros de amortización de los ejercicios 2008 a 2012, no habían sido aportadas las que se detallan en los ANEXOS III y IV al acta de referencia, por un importe global de 1.396.505,26 euros. Asimismo, se incluyen en tales anexos los gastos de amortización que se han contabilizado en los ejercicios 2008 a 2012 en base a estas facturas no aportadas, por un montante total de 176.800,07 euros, 171.465,7 euros, 167.643,63 euros, 111.659,22 euros y 37.459,52 euros, respectivamente.

Además, respecto de las facturas que sí fueron aportadas, se observa en el cuadro de amortización de los ejercicios 2008 a 2011 que algunos elementos activados en base a las mismas estaban completamente amortizados a finales del año 2011 y, sin embargo, se dotó un gasto por amortización de los mismos en el período 2012, de conformidad con el cuadro de amortización aportado del período 2012. También existen algunos elementos activados en el Balance de la compañía SIMO I FRAMIS, S.L. que habían sido amortizados en el año 2012 por una cuota superior al valor neto contable pendiente de amortización a finales del año 2011. Se trata de las siguientes facturas, expresando su importe en euros:

Concepto Cuenta VNC 31 12 2001 Cuota de amortización 2012 AjustE fiscal positivo 2012
Fras NUM020 Garcia Casademont S.A 223.0 Maquinaria 0,00 145,38 145,38
Fras NUM021 Garcia Casademont S.A 0,00 38,7 38,7
Fras NUM022 Garcia Casademont S.A 0,00 493,01 493,01
Fras NUM023 Garcia Casademont S.A 629,61 1620,9 991,29
Fras NUM024 Indalecio 160.30 252,43 92,13
Fras NUM025 Garcia Casademont S.A 1.530,02 1673,14 143,12
Fras NUM026 Garcia Casademont S.A 226 Mobiliario 64,43 96,25 31,82
TOTAL 2.384,36 4.319,81 1.935,45

En definitiva, expuesto lo anterior, no se admite la deducibilidad fiscal de los gastos de amortización contabilizados en los Libros Mayores de los ejercicios 2008 a 2012, y se practican los consecuentes ajustes fiscales positivos por unos montantes totales de 176.800,07 euros, 171.465,7 euros, 167.643,63 euros, 111.659,22 euros y 39.394,97 euros (37.459,52 + 1.935,45), respectivamente.

Se sintetizan a continuación los ajustes ya expuestos respecto de las Bases imponibles negativas generadas por SIMO I FRAMIS, S.L.:

PERIODO GENERACIÓN 2008 2009 2010 2011 2012
INGRESOS NO CONTABILIZADOS 607.622,85
GASTOS NO DECLARADOS COMO MAYOR BIN -1.335.054,42
GASTOS NO DEDUCIBLES
Diversos 2.829,00
Altres despeses 180,56 675,00 2.103,00
Hoteles 727,60 389,99 240,00 763,56
DEPRECIACIÓN FUSION 584.848,80
AMORTIZACIÓN INMOVILIZADO MATERIAL 176.800,07 171.465,70 167.643,63 111.659,22 39.394,97
TOTAL AJUSTES 180.537,23 172.530,69 167.883,63 114.525,78 103.187,80

B.4.2.- Bases imponibles negativas generadas por CELMARAL, S.L. en los años 2011 a 2012.

A.- Asiento de absorción de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L., de fecha 1 de enero de 2012.

En primer lugar, centrando de nuevo la atención en el presunto deterioro de las instalaciones contabilizado en el asiento de absorción de la sociedad SIMO I FRAMIS, S.L. de fecha 1 de enero de 2012, dado que no se admite la realidad del mismo por los motivos apuntados anteriormente (no está contabilizado el respectivo gasto, no se dispone de documentación que lo justifique, se han seguido amortizando los activos teóricamente deteriorados por encima de su valor neto contable, etc.), debe considerarse que la cuenta 204 (Fondo derivado de la fusión) es una diferencia negativa derivada de la combinación de negocios entre las sociedades SIMO I FRAMIS, S.L. y CELMARAL, S.L.

Como consecuencia de ello, surge una diferencia negativa de fusión en el Libro Mayor del año 2012 del obligado tributario por un importe de 302.962,21 euros, que debe ser contabilizada en la cuenta 774 (Diferencia negativa en combinaciones de negocios) mediante la práctica de un ajuste fiscal positivo. Y es que el PGC señala en su Norma de Registro y Valoración 19.ª que "en el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso".

Conviene matizar que en el asiento de absorción de CELMARAL, S.L. de fecha 31 de agosto de 2013 del Libro Diario de la sociedad absorbente GONZALÍSIMO, S.L., se vuelve a traspasar de una entidad a otra el saldo acreedor de la cuenta 20400000 (Fondo derivado de la fusión), por un importe de 302.962,21 euros. No obstante, dado que dicha cuenta se regulariza y, como consecuencia de ello, se practica un ajuste fiscal positivo en el año 2012 por el montante de la misma, no se vuelve a practicar otro ajuste fiscal positivo en la contabilidad del ejercicio 2013 de la entidad GONZALÍSIMO, S.L. para regularizar de nuevo dicha cuenta, pese a que el valor de la misma en este segundo asiento de absorción también es nulo.

B.- Gastos contabilizados no deducibles.

B.1.- Factura emitida por el proveedor "NEGOCIANTS S.L. VILAVINITE", contabilizada el día 30 de noviembre de 2012 en la cuenta 60001000 (COMPRAS BEGUDAS).

En primer lugar, debe señalarse que en la Diligencia Número 5 la Inspección solicitó aportación de las facturas recibidas de los ejercicios 2011 y 2012 cuyo emisor era, entre otros, el proveedor "NEGOCIANTS, S.L. VILAVINITE". La factura emitida por el mencionado proveedor contabilizada el día 30 de noviembre de 2012 en el Libro Mayor, por un importe de 145,49 euros y bajo la denominación de "Fras 1202124 NEGOCIANTS S.L. VILAVIN" no fue aportada por el obligado tributario, a pesar de haber sido requerida en distintas ocasiones; finalmente manifestó el obligado tributario que no se había localizado. No se admite, por lo tanto, la deducibilidad fiscal del gasto contabilizado en tal fecha, por lo que se practica un ajuste fiscal positivo en el período 2012 por un importe de 145,49 euros.

B.2.- Cuentas 62200000 (Mantenimiento) y 62900010 (Gastos diversos) de los ejercicios 2011 y 2012.

En las aludidas cuentas figuraban gastos por pagos a gasolineras y parkings, así como por facturas emitidas por GARAGE AURIGA, S.A. No se admite la deducción fiscal de tales gastos puesto que no quedó acreditada su afectación al desarrollo de la actividad económica, de acuerdo con los argumentos expuestos en el apartado C.2.

Los gastos por pagos a gasolineras contabilizados en las cuentas 62200000 (Mantenimiento) y 62900010 (Gastos diversos) ascendieron a 1.285,56 euros en el período 2011 y a 1.364,51 euros en el ejercicio 2012, por lo que se practican los correspondientes ajustes fiscales positivos en tales períodos.

Los gastos contabilizados en la cuenta 62900010 (Gastos diversos) correspondientes a las facturas emitidas por GARAGE AURIGA, S.A., ascendieron a 2.391,34 euros en el año 2011 (125,86 * 19) y a 1.006,88 euros en 2012 (125,86 * 8).

B.3.- Cuenta 62800003 (TELEFON) de los ejercicios 2011 y 2012.

Respecto al gasto contabilizado por teléfono en la cuenta 62800003, se solicitó aclaración y justificación documental de dicho gasto, la identificación de la persona física usuaria de los dispositivos y las direcciones de los inmuebles en los que están ubicados los teléfonos fijos a los que se prestan los servicios de telefonía fija.

Se aportaron determinadas facturas acreditativas del gasto contabilizado en la cuenta 62800003, pero no todas, en concreto, no fueron aportadas las correspondientes al gasto contabilizado en los ejercicios 2011 y 2012 por unos importes totales de 1.565,33 euros y 335,88 euros, respectivamente.

Por otra parte, en Diligencia Número 14 se puso de manifiesto que los documentos denominados "TELEFONO4 PDF" y "TTELEFOMO2 PDF", recogen dos facturas de fechas 30/09/2012 y 31/08/2012 y por unos importes (Impuesto sobre el Valor Añadido excluido) de 76,02 euros y 64,31 euros, respectivamente, que no están contabilizadas en el Libro Mayor del ejercicio 2012. En consecuencia, por aplicación del principio de inscripción contable del artículo 19.3 del TRLIS no se admite la deducibilidad fiscal de las mismas.

Asimismo, se puso de manifiesto la existencia de tres facturas contabilizadas en la cuenta 62800003 (TELEFON) del Libro Mayor del ejercicio 2012 del obligado tributario, de fecha 10 de diciembre de 2012, cuyo importe anotado incluye el IVA soportado en las mismas por un importe global de 58,82

euros (35,31 + 14,75 + 8,76).

Como consecuencia de todo lo anterior, es necesario practicar un ajuste fiscal positivo en el ejercicio 2011 por un importe de 1.565,33 euros, derivado de la no deducibilidad fiscal de las facturas que no fueron puestas a disposición de la Inspección a lo largo del procedimiento inspector, así como otro ajuste fiscal positivo en el año 2012 por un montante total de 394,70 euros

(335,88 + 58,82), que resulta de la no deducibilidad fiscal de las facturas no aportadas y de la no deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las facturas señaladas.

B.4.- Cuenta 681 (AMORT.INMOVILIZADO MATERIAL) de los períodos 2011 y 2012.

Finalmente, por lo que se refiere al gasto contabilizado en concepto de amortización de activos, como ya se señaló respecto del periodo 2013, no se aportaron determinadas facturas activadas en el cuadro de amortización de los ejercicios 2011 y 2012, en concreto, las que se detallan en el ANEXO V al acta de referencia por un importe

global de 23.395,30 euros. Asimismo, se incluyeron en el ANEXO V los gastos de amortización que se habían contabilizado en los ejercicios 2011 y 2012 en base a estas facturas no facilitadas a la Inspección, por un montante total de 4.938,47 euros y 4.496 euros, respectivamente.

Debe aclararse de nuevo que el gasto por amortización derivado de la factura " NUM018 Desarrollo Aplic.Informaticas", de fecha 26 de julio de 2010, está contabilizado doblemente, tanto en relación a la cuenta "206,0 Aplicaciones Informaticas)" como respecto de la cuenta "227,0 (Equip. Proc. Informático)"; la factura correspondiente, por tanto, está activada en dos cuentas. Examinada dicha factura se comprueba que se trata de una aplicación informática ("MODIFICACIONES SERIE 32. Según presupuesto 10/6215. NUM. LICENCIA: 15.667"), por lo que se admite la deducibilidad del gasto por amortización de la cuenta "206,0 Aplicaciones Informaticas)", pero no de la cuenta "227,0 (Equip. Proc. Informático)".

En definitiva, expuesto lo anterior, no se admite la deducibilidad de los gastos de amortización contabilizados en los Libros Mayores de los ejercicios 2011 y 2012, y se practican los consecuentes ajustes fiscales positivos, por unos importes acumulados de 4.938,47 euros y 4.496 euros, respectivamente.

Se sintetizan a continuación los ajustes ya expuestos respecto de las Bases imponibles negativas generadas por CELMARAL, S.L.:

PERIODO GENERACIÓN 2011 2012
ASIENTO DE ABSORCIÓN +302.962,21
GASTOS NO DEDUCIBLES
Gastos no justificados +145,49
Gastos Gasolineras +1.285,56 +1.364,51
Garaje Auriga +2.391,34 +1.006,88
Telefono +1.565,33 +394,70
AMORTIZACIÓN INMOVILIZADO MATERIAL +4.938,47 +4.496,00
TOTAL AJUSTES +10.180,70 + 310.369,79

B.4.3.-Conclusión.

La comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación de la entidad CELMARAL, S.L. implica la corrección de las mismas en los importes que se exponen a continuación, en virtud del artículo 66 bis de la LGT . Todo ello sin perjuicio de que, no se admita el traspaso de estas BINs a la entidad absorbente GONZALÍSIMO, S.L. en virtud de la inaplicación del régimen especial a la fusión:

BINs generadas por SIMO I FRAMIS, S.L.
Año de generación de las BINs DECLARADO AJUSTES COMPROBADO
2008 124.270,69 -180.537,23 0
2009 336.456,40 -172.530,69 163.925,71
2010 364.098,36 -167.883,63 196.214,73
2011 298.421,05 -114.525,78 183.895,27
2012 0 103.187,80 103.187,80
TOTAL 1.123.246,50 -635.477,33 647.223,51
BINs generadas por CELMARAL, S.L.
Año de generación de las BINs DECLARADO AJUSTES COMPROBADO
2011 49.723,40 -10.180,70 39.542,70
2012 336.881,02 -310.369,79 26.511,23
TOTAL 386.604,42 -320.550,49 66.053,93

B.5. BASE IMPONIBLE SUJETA A TRIBUTACIÓN

Como consecuencia de la fusión de CELMARAL, S.L. y GONZALÍSIMO, S.L. se produjo la disolución sin liquidación de aquélla, siendo GONZALÍSIMO, S.L. quien asumió la posición de sucesor. Es por ello que CELMARAL, S.L. no presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades, produciéndose la autoliquidación en sede de la sociedad absorbente.

No obstante, la no aplicación del régimen especial determina que la sociedad absorbida deba declarar y autoliquidar sus resultados hasta la fecha de inscripción contable de la operación de fusión. Es por ello, por lo que la regularización se efectúa en sede de la sociedad absorbente. (sts 1458/2017 de 14 de noviembre de 2017 del TSJ de Valencia, y sts 651/2016 de 21 de febrero de 2019 de la Audiencia Nacional).

Así, en la presente liquidación se exige en sede de CELMARAL, S.L. los resultados que son imputables a ello. A este respecto, y con arreglo a lo señalado en el expositivo de hechos, CELMARAL, S.L. debió haber declarado unas Bases Imponibles (ingresos menos gastos) de 85.182,62 euros. Un resultado que se encuentra incorporado en la declaración del Impuesto de Sociedades de GONZALISIMO (casilla 295 Otros resultados) y que se ha procedido a ajustar en ésta también, como resultado del procedimiento (Expediente Número NUM002) iniciado en fecha 15/02/2018. A este resultado, y con arreglo a lo señalado más arriba, deben adicionarse los 42.255,59 euros que no fueron objeto de incorporación a dichos resultados, y procede realizar otro ajuste positivo de 39.631,06 euros, al regularizarse gastos que no son deducibles.

Por lo demás, y conforme a lo señalado más arriba, la sociedad CELMARAL no podrá hacer uso de las BINs de SIMO I FRAMIS, mientras que de los resultados negativos que proceden de su propia actividad, resulta procedente la deducción de 66.053,93 euros, tal como se ha explicado en el anterior apartado.

En el siguiente cuadro se sintetiza la liquidación procedente:

EJERCICIO 2013
Base Imponible declarada 0,00
Ajustes
+Resultado indebidamente declarado por GONZALISIMO 85.182,62
+Traspaso de beneficios previos a la fusión 42.255,59
+Gastos no Deducibles 39.631,06
Base Imponible comprobada 167.069,27
BIN generadas por CELMARAL año 2011 y 2012 (66.053,93)
BASE IMPONIBLE SUJETA A TRIBUTACIÓN 101.015,34 (...)"

Cuarto.

Sobre la denuncia (alegación primera de la demanda) de vulnerarse el derecho a la tutela judicial efectiva, con consiguiente nulidad de liquidación y sanción, poniéndose de manifiesto una suerte de "indebida desagregación del hecho imponible que ha dado lugar a la alteración de las normas sobre competencia revisora, no sólo en la vía económico-administrativa, sino jurisdiccional", ha de empezar por notarse que llama la atención el lamento de haberse privado a la actora "de discutir ante el TEAC toda la problemática concurrente en el IS-2013 de GONZALISIMO, sociedad que debe responder de las obligaciones tributarias propias y de las subrogadas por razón de la absorción de CELMARAL", precisamente por quien se abstuvo deliberadamente de aducir una sola alegación en la presente vía económico-administrativa, sin ponerse siquiera de manifiesto impedimento al efecto.

Se alega al respecto infracción (sin conocerse exactamente en qué precisa medida, y por referencia a qué mandato o previsión de los mismos) de los arts. 101 LGT y 190 RGAT, ligada al que se califica de "principio de unicidad del procedimiento inspector". Todo ello, como pone de relieve el Abogado del Estado en contestación a la demanda, sin que conste una sola alegación en tal sentido en el curso de las actuaciones inspectoras cuyo resultado se somete aquí a enjuiciamiento, cuando ambas (las entendidas con "Gonzalisimo" por su IS de los ejercicios 2013 y 2014, con el fin de comprobar "la procedencia de la aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004 en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 y sus repercusiones fiscales en el propio ejercicio 2013 y 2014, respecto de la fusión otorgada en escritura de 13/12/2013", y las entendidas con aquélla como sucesora de "Celmaral") se siguieron de forma simultánea, con pleno conocimiento de la obligada tributaria.

Sobre el particular, que extremos investigados en las primeras actuaciones puedan tener incidencia en las segundas no significa que, necesariamente, haya de seguirse al respecto un único procedimiento, habiéndose en éstas, precisamente en razón a ello, practicado liquidación provisional pese a su alcance. Máxime, cuando tenemos que en nuestras actuaciones la recurrente es objeto de liquidación como sucesora de "Celmaral", y los ejercicios regularizados coinciden solo parcialmente. Luego, la instrucción de procedimientos distintos no se revela caprichosa, ni irracional, donde el objeto del primero es escrutar la procedencia de determinado régimen especial de fusiones, y el del segundo regularizar la situación de la absorbida a la luz del resultado del primero, constatada la ausencia de motivo económico en la(s) operación(es) de fusión.

Ha de destacarse, en fin, que si se requirió de la recurrente (ya que a ello se hace alusión en demanda) por esta Sala la aportación de acuerdos de liquidación y sancionador a la absorbente, "Gonzalisimo", de que, se dice, conocería el TEAC en revisión económico-administrativa, en la pieza separada cautelar, lo fue a los estrictos efectos (y ningún otro) de valorar la situación global de la allí peticionaria de tutela cautelar (ahora actora), y el efecto combinado que la ejecutividad del conjunto de liquidaciones y sanciones recaídas habría de tener en su esfera patrimonial, pues los acuerdos aquí recurridos (pese a su extensión, y la del mismo escrito de demanda) apenas importan 50.000 euros, y prescindir de los restantes podría no haber sido equitativo en términos de valoración de la situación de la recurrente, y de su interés en obtener la suspensión. Luego, a los estrictos efectos de mejor resolver la pieza separada cautelar.

El primer motivo de impugnación no puede prosperar.

Quinto.

Sobre la alegación que se dice subsidiaria de no caber la denegación de la aplicación del régimen de fusiones por el que "Celmaral" optó en 2012 al absorber "Simo y Framis", al no haber sido comprobado oportunamente, insiste una y otra vez la recurrente (muy interesada en que aquella operación no sea examinada en cuanto a sus eventuales motivos adicionales al estrictamente fiscal) en que concurre aquí una suerte de derecho adquirido, o situación consolidada o fortificada en cuanto al acogimiento a aquel régimen especial, en la

correspondiente autoliquidación del Impuesto de 2012, no cuestionado a su debido tiempo por la recurrida, a quien le habría prescrito cualquier acción o potestad al respecto, sin perjuicio de poder (únicamente) examinar la pertinencia del quantum de las bases imponibles negativas declaradas, no el derecho a su deducción en aplicación del aludido régimen de fusiones.

Es muy consciente la actora de lo previsto en los arts. 66 bis y 115 LGT (sin que se suscite aquí cuestión alguna de inaplicabilidad por razón del tiempo de los mismos, en la redacción dada por la Ley 34/2015), a que de hecho alude, para negar, ello no obstante, que los mismos permitan "verificar si la fusión llevada a cabo en 2012 respondía a motivos económicos válidos distintos de la mera traslación de las BINS de la absorbida a la absorbente", "pues las facultades de comprobación que permiten adentrarse en ejercicios prescritos se circunscriben a la verificación e investigación de hechos con trascendencia en ejercicios futuros, calificación de hechos o negocios jurídicos y a corregir abusos de la norma en supuestos de conflicto y simulación". Cuyo argumentario no deja de llamar la atención, pues, precisamente, se examinan (califican) los motivos económicos de sendas (no una sola, por cierto, cobrando cada una sentido en función de la otra, distantes entre sí apenas año y medio) operaciones de fusión, con trascendencia para la primera (que no sólo ella) en ejercicio inmediatamente futuro (el regularizado a la sazón), permitiendo expresamente el art. 115, en relación con el art. 66 bis de la LGT, la comprobación e investigación de negocios determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables, en ejercicios prescritos, siempre que resulte precisa respecto a compensación de bases o aplicación de deducciones en los períodos no prescritos objeto de regularización. No se nos revela en modo alguno diáfana la tesis de la recurrente, que a mayor abundamiento alude (reconociéndola) a la posibilidad de verificar e investigar hechos correspondientes a ejercicios prescritos en corrección de abusos (cuando la aquí aplicada es una clásica norma antiabuso -art. 96 TRLIS-, que rechaza la aplicación del régimen especial de fusiones en ausencia de motivo económico válido en la operación).

En efecto, como destaca el Abogado del Estado (y sin desconocerse que resulta aquí en todo caso pacífica la aplicación del régimen sentado por la Ley 34/2015, a tenor de su misma DTª Única 2), a tenor de la STS (Sección 2ª), de fecha 26 de octubre de 2015 (RC 3261/2014), en su FJº 4º:

"CUARTO.- .-El actual criterio de la Sala, con superación del mantenido en la mencionada sentencia de 4 de julio de 2014 (rec. de cas. 581/2013) es el que se expresa en nuestra sentencia de 5 de febrero de 2015 (rec. de cas. 4075)que se reitera en la más reciente de 23 de marzo de 2015 (rec. de cas. 682/2014).

En ella dijimos: "La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que " lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley" , proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003 , de 19 de mayoy181/2006, de 19 junio ".

Esta doctrina se recuerda en la posterior sentencia de 26 de febrero de 2015, cas. 4072/2013 , agregándose en ésta que la misma había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011, rec.cas. 402/2008 , en la que se declaró:

"El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imponibles que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos"."

Pone igualmente la recurrida de manifiesto la doctrina sentada por la STS (Sección 2ª), de fecha 31 de marzo de 2021 (RC 5886/2019, que tiene por objeto sentencia de esta misma Sala y Sección), para destacar que no es preciso arbitrar aquí procedimiento específico alguno, contra la doctrina jurisprudencial que trata de traerse a colación de adverso, hallándonos en el presente supuesto ante la calificación de los motivos de una determinada operación. A tenor de aquélla, en sus FFJJº 5º y 6º:

"(...) La apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, etc., regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido, aplicable por razones temporales al caso, debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula antiabuso particular que opera como lex specialis, directamente derivado del Derecho de la Unión Europea.

Ello no significa la imposibilidad de que pueda tramitarse y resolverse el procedimiento del artículo 15 LGT , cuando los hechos y circunstancias así lo impongan.

(...)

(...) la sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional de Cataluña es adecuada y está bien fundada al considerar que, para la exclusión del régimen especial de las operaciones de reestructuración empresarial basta con valorar la falta de concurrencia de motivos económicos válidos, cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal (...)"

Atendiendo al régimen legal de aplicación al caso, y a su disciplina transitoria, insistimos, entendemos que sí cabía a la Administración la comprobación de los motivos económicos de operación de fusión (una sola de las dos analizadas, insistimos, que forman las mismas -la segunda ya en ejercicio no prescrito- una unidad atendiendo a su final designio de hacer efectiva la separación de socios en la explotación de locales de restauración, lo veremos) verificada en ejercicio prescrito (muy posterior a la entrada en vigor de la LGT, por cierto), a los efectos de constatar la posible compensación o no de bases negativas en ejercicios no prescritos, aquí dependiente de la procedencia de régimen especial incompatible con la inexistencia de aquéllos (los motivos).

Sexto.

Sobre la cuestión de los motivos económicos válidos en operaciones como las de autos, ligada a la aplicación del régimen especial de fusiones, tiene éste carácter incentivador, a fin de evitar que las resultas ligadas a la normal estructura impositiva disuadan de la realización de operaciones de fusión, escisión y reestructuración, al tiempo que su disciplina trata de evitar que la reestructuración se lleve a cabo con el exclusivo o principal fin de lograr beneficios o ventajas tributarias.

Conocida es la dicción del art. 96 TRLIS (art. 89.2 de la Ley 27/2014), que prescribe la inaplicación de aquél cuando la operación realizada (aquí una sucesión de dos de idéntica naturaleza en apenas año y medio) tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, en particular cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir (indebidamente, al faltar el propósito que el régimen trata de amparar, estimular, o, cuando menos, no desincentivar) una ventaja fiscal. La exigencia de que las operaciones respondan u obedezcan a un motivo económico válido trae razón en nuestro Derecho interno de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

Siendo la compensación de bases negativas una considerable ventaja fiscal derivada de la aplicación del régimen especial (FEAC, en su caso), su existencia misma (más del calibre de las que aquí están en juego, superiores al millón y medio de euros) somete a la operación en juego, de facto, a un régimen de normal especial vigilancia.

El origen de la anterior disposición se halla en la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio (art. 11 a)), a cuyo tenor un Estado miembro podrá rechazar la aplicación en todo o en parte de las disposiciones de sus Títulos II, III y IV, o retirar el beneficio, cuando la operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de acciones tenga como principal objetivo o uno de ellos el fraude o la evasión fiscal. De lo que es indicador que la operación no se acometa por motivos económicos válidos, como la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades que toman parte de aquélla.

El anterior artículo es reflejo del principio general del Derecho de la Unión (sobre el particular, vid. sentencia de esta Sala y Sección de fecha 29 de julio de 2022 -rec. Sala TSJ 15/2021 - rec. Sección 7/2021) que prohíbe el abuso de derecho. La aplicación de las normas no puede en suma amparar prácticas abusivas, que no se inscriban en el contexto de transacciones comerciales ordinarias, sino que persigan beneficiarse de modo abusivo de ventajas establecidas por aquéllas (SSTJUE de 9 de marzo de 1999, Centros C-212/97 ; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros C-255/02 ; o de 5 de julio de 2007, Kofoed C-321/05). Resultando aquilatada la conclusión de que el concepto

de motivo económico válido debe interpretarse en el sentido de trascender la simple y desnuda búsqueda de una ventaja puramente fiscal, igualmente, la circunstancia de que una operación persiga una ventaja fiscal no impide concluir que obedezca a motivos económicos válidos si aquélla no es su principal objetivo: en fin, la existencia de aquellos motivos ha de ponderarse de forma casuística, evidentemente rica y variada en el mundo empresarial.

La apreciación de ser el fraude o evasión fiscal el principal fin de la operación se halla ligada a la construcción del abuso de derecho, no siendo preciso que la misma sea constitutiva de artificio, ni arbitrar al respecto procedimiento específico de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma. Acreditado que las operaciones producirían, en aplicación del régimen especial, una ventaja fiscal que no se habría producido de no llevarlas a cabo (aquí la recurrida pone de relieve un extenso cuadro indiciario, que apunta a la cuasi irracionalidad de las operaciones llevadas a cabo para conseguir el sencillo propósito de separación de dos socios), corresponderá en principio al administrado, para desplazar la razón fiscal, y la aplicación de la cláusula antifraude, acreditar que aquéllas obedecen a un motivo con relevancia económica (de alto voltaje, se dice de forma gráfica en la doctrina) bastante al efecto.

A tenor de la STS de fecha 28 de marzo de 2012 (rec. 252/2009), la motivación económica, lógicamente, no puede identificarse con la obtención del beneficio o ventaja fiscal, habiendo de suponer la reestructuración (téngase en cuenta que nuestras dos operaciones sospechosas lo son de fusión) "un mejor aprovechamiento de sus elementos, materiales, inmateriales y personales, en el contexto de la economía de la entidad y de la economía nacional o comunitaria". En el mismo sentido STS de 28 de junio de 2012 (rec. 1259/2009), o SSAN de 18 de julio de 2013 (rec. 425/2010), 5 de marzo de 2015 (rec. 430/2011) o 4 de febrero de 2016 (rec. 485/2013). En suma, la aplicación del régimen especial no cabe cuando bajo la invocación de razones económicas lata un ánimo puramente especulativo fiscal. Cuestión distinta a la pura economía de opción, sin que a la Administración le quepa, forzoso es reconocerlo, cuestionar la motivación económica por la sola circunstancia de que hubiera podido llevarse a cabo la operación en modalidad alternativa sujeta a gravamen superior.

Como quiera que la reducción de costes es propia de toda operación de fusión por absorción (como las dos que nos ocupan, aduciendo muy en particular para la primera la actora aquel propósito), al implicar la disolución de la sociedad absorbida por definición una simplificación de estructuras, aquélla puede no resultar bastante para afirmar la concurrencia de motivo económico válido, lo que exigirá el estudio individualizado de la operación, y circunstancias como el importe de las pérdidas a compensar y el ahorro fiscal perseguido. En tal sentido, STJUE de 10 de noviembre de 2011 (asunto Foggia-Sociedade Gestora de Participaciones Sociais S.A. C-126/10), a propósito de entidad con bases negativas por dos millones de euros (aquí lo son de millón y medio en total), que no tiene actividad de gestión ni participaciones en el momento de la fusión. O STS de 26 de abril de 2012 (rec. 126/2009), a cuyo tenor "si se admitiera la reducción de gastos de gestión como motivo económico válido, con carácter sistemático y de forma aislada al resto de circunstancias concurrentes en cada caso, se vaciaría completamente de contenido el art. 11.1.a) de la Directiva 90/434 y, por ende, el artículo 110.2 de la LIS ".

El test de no preeminencia del objetivo fiscal intrínseco en la operación de reorganización se cumple donde el objetivo no fiscal, considerado cabalmente, no resulta marginal frente al fiscal, respetándose el principio de proporcionalidad, con el horizonte final de que la fiscalidad no se erija en obstáculo o elemento disuasorio en la toma de decisiones de reestructuración empresarial y, al tiempo, se desempeñe como elemento neutral de dichas decisiones, no la causa principal de su realización.

Es habitual (y la actora tira en esto de manual) la alegación, a modo de motivación económica, de propósitos tales como el ahorro de costes, la generación de economías de escala, el aprovechamiento de sinergias entre diversas entidades, el fortalecimiento de la situación patrimonial y financiera, la consiguiente mayor solvencia frente a terceros, o la simplificación de la estructura empresarial y del cumplimiento de obligaciones tributarias.

La inactividad (aquí la Inspección apunta, como mínimo -que no sólo-, a una actividad claramente marginal de la absorbida en segundo lugar, que ni siquiera se mantiene tras la fusión) de la entidad absorbida con bases pendientes de compensación es motivo frecuente a que alude la doctrina para entender la inexistencia de motivo económico válido en la operación de reestructuración. En tal sentido, resolución del TEAC, de 2 de abril de 2004: "la inactividad condiciona la posibilidad de apreciar la existencia de un motivo económico válido para justificar su integración en la sociedad absorbente diferente de la búsqueda de los beneficios fiscales derivados de la compensación de bases imponibles negativas". La citada inactividad puede no revestir aquella trascendencia si la actividad de la absorbida encuentra continuidad en la sociedad resultante de la reestructuración (que no es tampoco el caso para "Celmaral", resultando a la sazón que su razón de ser, la explotación del establecimiento de la calle Córcega 200, acaba residenciada en la sociedad constituida por el Sr. Calixto, "Restaurante Gaig, S.L.", no siendo la citada absorbida, siquiera, titular de la citada explotación, sino estrictamente cesionaria de la misma, que le viene a su vez cedida por sociedad en la que el llamado socio capitalista no tiene participación, sino exclusivamente su esposa, por lo que los ingresos en tal concepto de cesión de explotación encuentran réplica en gastos que los fagocitan).

Se ha considerado igualmente (Consulta Vinculante V1216-15, de 17 de abril de 2015) que la tenencia por la absorbida de patrimonio inmobiliario, que pueda favorecer el desarrollo de actividad por la absorbente, sin que la

operación tenga lugar en el marco de un plan de liquidación de actividades, puede abonar la concurrencia de motivo económico válido. Cuando aquí tenemos que ninguna de las dos absorbidas era titular de los dos inmuebles en que se desarrollan actividades de restauración, sino ambas cesionarias de la explotación de los respectivos negocios, que no han encontrado continuidad en sede de la absorbente ("Gonzalisimo" no explota, evidentemente, el negocio de restauración del inmueble sito en la calle Córcega -la explotación la asume la sociedad constituida por el Sr. Calixto y su esposa e hija de ésta-, sino que es mera titular del inmueble, y tampoco el negocio de restauración en el inmueble -hotel- de la calle Aribau, sino una nueva sociedad constituida por el llamado socio capitalista y Isidro, el cocinero con que se formaliza nueva asociación). Por lo demás, de los antiguos empleados de la absorbida "Celmaral", la inmensa mayoría (dos terceras partes, al menos) pasan a prestar servicios a aquella sociedad constituida por el Sr. Calixto, ajena a las operaciones que aquí nos ocupan, y los restantes (que continuaron con relación laboral conocida) a la sociedad constituida por los Sres. Avelino y Isidro, igualmente ajena a las operaciones que aquí nos traen. Ninguno a la absorbente.

La cuantía, decíamos, de las bases negativas pendientes, y la capacidad de la absorbida para compensarlas, es factor a tener en cuenta (Consulta nº V008-15, de 14 de enero de 2015), y que aquí pesa muy en contra de la recurrente, en su pretensión de acogerse al régimen FEAC, pues las bases son cuantiosísimas (pueden brindar a la absorbente una cuasi inmunidad fiscal por lustros), y la absorbida, "Celmaral", carecía de oportunidad de compensarlas, al no conocérsele más negocio, y claudicante, que el de explotación estrictamente temporal (esto no lo cuestiona ni la actora) del servicio de bar, habitaciones y desayunos del hotel de la calle Aribau.

Tampoco podrá aquí decirse que la absorbida fuera enteramente participada por la absorbente, y que de ello derivare la racionalidad de la operación (segunda) de fusión, en la medida en que la participación en "Celmaral" era compartida por el Sr. Calixto y el Sr. Avelino (por medio de otras tantas sociedades, "Gaig F. 1869" y "31 Capricor"), como la de la sociedad que explotaba el negocio de la calle Aribau (aquí sin sociedades interpuestas), y la salida del primero de la composición del capital fue inmediatamente precedente a la absorción, teniendo unidad de designio (separar los destinos empresariales de ambos) con ella. Desde luego, el análisis conjunto de las operaciones, desde una perspectiva global, puede perfectamente desvirtuar los motivos económicos válidos cuando las mismas sean concatenadas, inmediatamente sucesivas, en período temporal breve (téngase en cuenta que, de entrada, la primera fusión se explica en la voluntad de dar continuidad a un negocio deficitario al que no se da ni un año de oportunidad, y que las dos fusiones acaecen en menos de dos años), y sin más fin que facilitar la separación de socios (Consulta de la DGT V 1483-18, de 30 de mayo de 2018), que no es, precisamente, el escenario de decisión empresarial que el régimen especial trata de estimular (o no entorpecer).

Tampoco hay aquí voluntad alguna de erigir a la absorbente en una suerte de cabecera de grupo empresarial como medio de mejor gestión y dirección de intereses empresariales, pues nuestra absorbente no participa siquiera, a la sazón, en la explotación de ninguno de los dos negocios de restauración sitos en Aribau 54 y Córcega 200, no asumiendo más papel constatable que el de titular del segundo inmueble (sobre esto volveremos, pero la atribución al respecto de error, sin más, en demanda se revela temeraria, donde el acuerdo de liquidación detalla de forma pormenorizada los respectivos contratos -no cuestionados en cuanto tales- de cesión de inmuebles y explotación -diferenciados para cada uno de los dos negocios-, y las sociedades que de ellos toman parte).

Por lo demás, la operación de escisión (aquí se pone en juego una doble fusión que da cauce extraño al final y único propósito de poner fin a su asociación los Sres. Calixto y Avelino) no está concebida para que los socios sustituyan su derecho de separación de la sociedad por un régimen fiscal especial (STS de fecha 30 de mayo de 2016).

Séptimo.

Partiendo de lo razonado en el fundamento precedente (en que hemos avanzado ya en muy buena medida el criterio de esta Sala en el caso), bien podemos detener nuestra atención en la extensa motivación que la Administración ofrece a los fines de explicar en qué medida entiende no haber motivo económico válido en ambas fusiones (desentrañando una fabulosa maraña societaria, que apenas puede entenderse cuando de la simple y sencilla explotación de dos locales de restauración por otros tantos socios se trataba, pues se suman sociedades y más sociedades en la explotación de los negocios, y en la cesión de los inmuebles respectivos, y aun de aquella explotación, que también es objeto de cesión, multiplicándose negocios y sociedades), y las razones (insuficientes, lo avanzamos esto también) blandidas por la recurrente para tratar de desvirtuar aquélla.

Como se ha visto, el cuadro indiciario manejado por la Inspección para desacreditar la concurrencia de motivo económico válido en las dos fusiones operadas, en el lapso de unos meses (apenas año y medio), trasladando millón y medio de euros en bases negativas pendientes de compensar de las absorbidas a la absorbente (quien, por cierto, compensa en los dos ejercicios regularizados a un ritmo que implicaría contar con bases pendientes para todo un decenio, por lo menos) es profuso, y cabalmente entendido conduce a la conclusión alcanzada por la recurrida:

-a la absorbente "Gonzalisimo" no se le conoce otra actividad que el arrendamiento de inmuebles, siendo cedente del radicado en la calle Córcega 200 (única vinculación real con las explotaciones que aquí importan). Ni siquiera le correspondía (antes de la última fusión) la tenencia de participaciones en "Celmaral";

-la explotación del bar ubicado en el llamado hotel "Cram" (Aribau 54), servicio de habitaciones y desayunos, era residual respecto a la del restaurante del hotel, en la misma definición de la actividad de "Simó y Framis";

-antes de tener lugar la primera operación de fusión, la distribución del capital de "Simó y Framis" y "Celmaral" era similar entre los Sres. Calixto y Avelino, con participación ligeramente mayoritaria (más en el caso de la primera) del segundo, mediando sociedades ("Gaig F 1869" y "Capricor") en aquella participación para la explotación del restaurante de Córcega 200, a alterar cuya distribución de participación en los negocios (saliendo de hecho de ella el Sr. Calixto) se dirigen las operaciones acumuladas (no sólo de fusión, pues son cuatro en total);

-entre 2012 y 2013 se suceden hasta cuatro negocios u operaciones tendentes todas ellas no a dar continuidad a ambas explotaciones, sino a ponerles fin, al ser propósito común el cese de la asociación entre los Sres. Calixto y Avelino;

-en primer lugar, la absorción de "Simó y Framis", que explotaba el restaurante de Aribau 54, por "Celmaral", escriturada el 31 de julio de 2012, que la actora trata de caracterizar como tendente a buscar economías de escala con que rentabilizar el negocio deficitario cuando el restaurante se cierra a los nueve meses (nótese que se acude a una pretendida reestructuración empresarial con más de un millón de euros de bases imponibles negativas en juego para no dar al negocio resultante ni un año de oportunidad), precipitándose ya, entonces sí, las tres operaciones restantes;

-el 22 de marzo de 2013, al cierre del restaurante de Aribau 54, "Capricor" adquiere las participaciones de "Gaig F 1869" en "Celmaral", por un importe simbólico que no refleja el valor teórico contable de las participaciones. Da a tal extremo (el precio de la adquisición), no decisivo por sí mismo, por más que llamativo, cuando de ceder el Sr. Calixto participaciones en sociedad que explotaba el negocio en que a la postre tenía interés en continuar, exclusivamente y sin asociación con el Sr. Avelino, se trataba, explicaciones diversas la actora, que en nada desvirtúan por sí solas el hecho objetivo aludido;

-tres días después (a los pocos del cierre del restaurante de Aribau 54), el 25 de marzo de 2013, se acuerda la cesión de la explotación de Fonda Gaig (Córcega 200) por "Celmaral" (la misma sociedad de la que el chef ha salido tres días antes) a "Restaurante Gaig, S.L.", constituida 18 días antes;

-de lo anterior resulta que "Celmaral" no queda con más actividad (y aun ésta es dudosa en sí) que el servicio de habitaciones, desayunos y bar en el hotel "Cram" (todo lo que le queda después de ser titular de la explotación del restaurante de Córcega 200 y del hotel, a menos de un año de haber absorbido a "Simó y Framis"), sin que, siquiera, a la reapertura del restaurante del hotel sea la misma titular de ninguna explotación, que la del restaurante y servicio de bar, habitaciones y desayunos del mismo, la llevará ya desde junio de 2013 (puede tenerse el extremo por suficientemente acreditado incluso para el servicio de habitaciones, desayunos y bar) "Simó y Mas". La inactividad (o absoluta marginalidad de la actividad) de la absorbida en la segunda fusión puede por ello tenerse por hecho cierto;

-la lógica de los dos negocios (restaurante y fonda Gaig) se unifica en uno solo, en la calle Córcega, y a esa explotación son ya ajenas absorbidas y absorbente, que ni siquiera la titularidad primera de la explotación del negocio de Córcega 200 corresponde a la segunda, que la tiene igualmente cedida (como cesionaria), por sociedad en cuyo capital no participa sino la esposa del Sr. Avelino;

-a "Celmaral" (a lo sumo, y a efectos dialécticos) le queda una actividad residual, cercana a la inactividad, pues explota por tiempo limitado (no más allá de 2014, de hecho sólo hasta junio de 2013, menos de tres meses) el servicio de bar y habitaciones y desayunos del hotel, actividad por la que, además, no contabiliza sino gastos (indicio de que la titularidad misma de esa explotación puede ser meramente formal), pues sus únicos ingresos a partir del 1 de abril de 2013 lo son por la cesión de explotación del negocio de Córcega 200 (que no es propia, insistimos, habiendo a su vez de pagar su cesión por "Cor 200");

-el Sr. Isidro manifestó que "Simó y Mas Restauración" asumió el servicio de habitaciones, desayunos y bar del hotel desde el mismo momento en que lo hizo del restaurante del establecimiento. Lo que, como apunta la Inspección, entra en la lógica normal del negocio, enmendándose esa manifestación de modo súbito sin más razón que la alegación de una desmemoria que ni siquiera hace el mismo manifestante (que sería lo normal), sino empleada que dice hablar por él. Esta segunda manifestación trata de sembrar un manto de duda sobre el momento en que la aludida sociedad asumió el servicio indicado, hasta proyectarlo potencialmente dos años más allá, sin estarse al "100%" seguro de extremo tan grueso. Semejante enmienda, por su brusquedad e incoherencia, parece obedecer a la inmediata toma de conciencia de las resultas de lo dicho en primer término, lo que corroboran las manifestaciones de empleada del servicio de bar aludido en los ejercicios litigiosos, que manifestó claramente que "Restaurante Angle" "absorbió al equipo del bar";

- lo marginal, en todo caso, de la actividad de servicio de habitaciones, bar y desayunos, queda reflejada en la contabilidad de "Simó y Framis" en varios ejercicios, de cuyo examen resulta que del importe neto de la total cifra de negocio aquella explotación apenas alcanzaba el 5%, y ello aun para una actividad asumida en todo caso con carácter estrictamente temporal (el más cierto, apenas un trimestre);

-es en todo caso indiscutido y relevante que "Celmaral" dejó de ejercer la actividad residual a partir de 2014, y que ni en ella (como en ninguna otra) le sucedió "Gonzalisimo";

-la consignación (exclusivamente) de gastos por la citada actividad en 2013 por "Celmaral" (contra la realidad de la prestación a que apuntan las manifestaciones de la empleada, y las primeras del Sr. Isidro), como la retribución por su parte de empleados que prestaban el servicio aludido de bar y habitaciones, cuando los mismos lo estaban anteriormente por "Aribau 54" (sin razón empresarial conocida para tal cambio de retribución), parecen apuntar a un intento de mantener apariencia de actividad hasta la segunda operación de fusión;

-cierra el círculo de operaciones concatenadas o sucesivas la segunda operación de fusión (nótese que para ambas fusiones se busca distanciamiento en el tiempo, entre sí y con las demás operaciones, cuando el grueso de las relevantes en la explotación de ambos negocios -cese de la actividad del restaurante de Aribau 54, transmisión de participaciones de "Celmaral", y cesión de explotación del restaurante de Córcega 200- se concentra en apenas unos días, nuevo indicio de que ambas fusiones ninguna relación guardan con el pretendido propósito de reestructurar actividades, y sí sólo con el puramente fiscal de aprovechar una muy jugosas y sustantivas bases imponibles negativas) escriturada el 13 de diciembre de 2013;

- quien sucede realmente a "Celmaral" en su actividad (hasta el punto de haber de cederle ésta formalmente la explotación, siguiendo la inicial lógica negocial escogida al efecto, de una complejidad incomprensible) es "Restaurante Gaig, S.L.", lo que significa que de la citada explotación no participan absorbidas ni absorbente, buscándose la completa salida del negocio del Sr. Avelino;

-el Sr. Calixto, de hecho, manifestó que tenían decidido el cierre de la explotación del hotel y la salida de la explotación de Córcega 200 del Sr. Avelino desde un año antes de rubricarse la primera fusión, lo que desmiente a todas luces el alambicado relato de nuestra recurrente (que, por cierto, ni siquiera ha interesado la testifical del aludido chef, evidentemente relevante, por lo visto, renunciando con ello a someter a contradicción las manifestaciones del mismo recogidas en el expediente);

-no sólo eso: la inmensa mayoría de empleados de "Celmaral" pasan a trabajar para "Restaurante Gaig S.L.", y los restantes para "Simó y Mas". Ninguno para la absorbente. La recurrente trata de soslayar tan abrumador dato en contra de su posición aludiendo a un pretendido desconocimiento de la legislación laboral por la Inspección. Lo que absolutamente nada aporta a la controversia, que lo que aquí importa es la trascendencia fiscal de los hechos ocurridos, y los descritos por la Inspección no pueden resultar más reveladores de la inexistencia de motivo económico válido en ambas operaciones de fusión.

En fin, a la pregunta formulada al Sr. Calixto de por qué se escogió la compleja trama de operaciones habidas en trance sucesivo, cuando el fin último no podía ser más sencillo (liquidar el negocio de restauración en el hotel y separar sus caminos los dos socios finales, tras la estructura societaria puesta en juego, lo que revela a las claras su declaración en el sentido de buscar desvincularse "totalmente" al Sr. Avelino de la explotación de Córcega 200), manifestó aquél, simplemente, que quería a su vez desvincularse de "Celmaral", al desconocer su situación (manifestación insuficiente para dar contenido verdaderamente económico a las fusiones habidas, amén de llamativa en quien ostentaba porcentaje cercano a la tercera parte del capital social de aquélla, por lo que las vicisitudes de la sociedad difícilmente podían serle desconocidas o ajenas).

Varios de los argumentos de la actora en demanda para sostener la existencia de motivos económicos válidos en ambas operaciones de fusión han encontrado ya debida réplica en lo que llevamos de fundamento, y en el inmediatamente precedente. Haremos de todos modos final barrido de aquéllos, para darles adecuada respuesta, en el sentido de la conclusión alcanzada, y ya anunciada.

Como hemos dicho, la recurrente trata de explicar la primera operación de fusión en lo deficitario del negocio de restauración de la calle Aribau 54, en contraste con los beneficios que arrojaría el restaurante de Córcega 200, por lo que, se dice, se buscó con la fusión lograr economías de escala, la movilidad de empleados, "y demás sinergias". Con no dejar de llamar la atención que, abiertamente, se reconozca que "los fondos propios" de "Simó y Framis" "contablemente aparecieran maquillados por unas reservas" (folio 17 del escrito de demanda) que se defienden en esencia alineadas con el fondo de comercio aportado por el Sr. Calixto (a la postre, en sede de ajustes, se defenderá, en esencia, que aquel fondo debió ser amortizado o deteriorado, lo que no se hizo con el fin de no entrar aquéllos en un terreno negativo que abocare a la sociedad a su disolución, lo que, en suma, es tanto como reconocer un fraude contable), lo cierto es que el argumento de buscarse economías de escala (insistimos, la relación de motivos aducidos -resumidos al folio 19 del escrito de demanda- parece copiada de un manual de economía de opción y motivos legítimos a operaciones como las aquí litigiosas) podría haber resultado presentable de detenerse el juego sucesivo de operaciones ahí (y no concurrir todas las posteriores, junto al torrente de indicios y pruebas directas acopiados por la Inspección). Incluso de haber fracasado el negocio de restauración en el hotel al cabo de un tiempo más o menos prudencial. Ocurre aquí, sin embargo, que el restaurante de Aribau 54 se cerró en nueve meses, y que el socio manifestó a las claras que el fin siempre fue cerrarlo, y desvincular al Sr. Avelino de la explotación del restaurante de Córcega 200. Por lo que el relato que ofrece la actora no puede revelarse más contradicho por lo actuado en sede inspectora.

Sostiene la recurrente que, de haberse liquidado "Simó y Framis", el socio "Celmaral" habría tenido una pérdida real superior a las BINS recibidas en la fusión, argumento doblemente falaz: primero, porque "Celmaral" no

era socia de "Simó y Framis"; segundo, porque se da por sentado que el llamado fondo de comercio carecía de valor alguno (pese a no haberse practicado a lo largo de los años en contabilidad una sola amortización o deterioro en el sentido que tan diáfano se quiere ahora), por el solo hecho de arrojar el restaurante de Aribau 54 pérdidas que se dicen recurrentes, silogismo éste muy lejos de estar demostrado. Pues si el fondo consistía en la reputación, saber hacer y clientela del chef (que es lo que se defiende), no acaba de entenderse qué suerte de lógica conduce a pensar que el negocio deficitario implica la nulidad de aquéllos (sobre esto interesaría a esta Sala conocer la opinión del chef en cuestión). Que, ya puestos, bien podría abstenerse el Sr. Calixto de emprender un solo nuevo negocio por su cuenta, visto el nulo valor de ese Know how a que alude la recurrente.

Se dice igualmente que la misma operación de fusión podría haberse llevado a cabo en sentido inverso, olvidando en esto la recurrente la misma manifestación del Sr. Calixto (que el propósito siempre fue liquidar el restaurante de Aribau 54), y que no es cierto que "ambas sociedades eran de los mismos socios" (así se afirma sin más al folio 22 del escrito de demanda), pues de la absorbida eran socios las personas físicas, y de la absorbente personas jurídicas distintas a aquéllas, por más que participadas por las mismas.

Sobre la segunda operación de fusión (folios 22 y sucesivos del escrito de demanda) la actora acomete un relato mucho más confuso (a buen seguro porque cuesta aquí aún más dibujar motivos económicos válidos contra el acervo abrumador contrario puesto sobre la mesa por la Inspección). Sobre la residualidad de la actividad de "Celmaral" tras el cierre del restaurante del hotel "Cram" en marzo de 2013 y la cesión de la explotación del de Córcega 200 a "Gaig F 1869" (si es que alguna le quedó) nos hemos extendido suficientemente, valorando (también a la luz de las alegaciones de la actora) el cuadro probatorio acopiado por la Administración. En suma, defiende la actora (folio 29 del escrito de demanda) que con la segunda fusión se buscó "integrar en GONZALISIMO" los derechos de explotación de los dos restaurantes" y "cancelar por confusión de deudor y acreedor las deudas que tenía CELMARAL con GONZALISIMO". De nuevo, argumentos falaces, pues la titular de la explotación del restaurante de Aribau 54 no era la recurrente, sino "Aribau 54, S.L.", y su cesionaria "Simó y Mas Restauración"; la explotación del negocio de Córcega 200 (lo que es llamativo en extremo, hasta el punto de poder dudarse de la misma veracidad de la cesión, donde el Sr. Calixto manifestó que el fin era desvincular totalmente al Sr. Avelino de la citada explotación) la tenía efectivamente cedida "Celmaral", mas no era la misma la titular de los derechos de explotación, encadenándose cesiones, y radicando tal titularidad en "Cor 200", ajena en su composición de capital al Sr. Avelino, y a cualquiera de las sociedades absorbidas y absorbentes; y de las pretendidas deudas entre "Celmaral" y "Gonzalisimo" (que ninguna participación tenía en aquélla) nada se sabe (de hecho, ni siquiera se identifican o cuantifican, puestos a alegar en el vacío), más allá de su sola y desnuda alegación en el último párrafo del aludido folio 29 del escrito de demanda. Podrá entenderse, por lo demás, que las manifestaciones, revestidas de la forma de supuesto "informe", de quien tanto interés en el pleito tiene como el Sr. Avelino (partícipe único de la sociedad que a su vez es partícipe única de nuestra aquí recurrente), poca autoridad pueden tener en orden a formar debida convicción de esta Sala a cuenta de la valoración del acervo probatorio puesto a su disposición.

El motivo de impugnación no puede por ello prosperar.

Octavo.

Dirige acto seguido la demanda su batería argumental contra los "incrementos de base imponible de Celmaral en la liquidación por IS-2013" y "la minoración de las BINS generadas por la sociedad CELMARAL SL en los años 2011 y 2012 por importe de 320.550,49 euros", en este segundo caso en apenas un folio, que se sirve remitirse sin más a argumentos precedentes. Que no contra todos los ajustes practicados, alguno de los cuales tan sumamente llamativo como la regularización de ingresos por ventas no contabilizadas en el Libro Mayor de "Simó y Framis" del ejercicio 2012 por importe de 607.622,85 euros. Buena muestra del absoluto descontrol o desmadre contable con que se manejaban las distintas sociedades administradas por el Sr. Avelino.

El motivo de impugnación que aquí se aborda es buena muestra de la manera (suficientemente caracterizada en el primer fundamento de la presente) en que ejerce sus derechos la obligada tributaria, que se abstiene de alegar en vía administrativa y económico-administrativa para arrojar ahora a la contraria, y a este Tribunal, un sumatorio pretendidamente abrumador de argumentos técnico-contables y supuestamente probatorios sobre los que ninguna oportunidad de pronunciarse se dio en su momento a la Administración recurrida.

Sobre la cuenta "existencias restaurante Gaig" se nos dice que las razones de la inexistencia de movimientos a lo largo de los años "pueden ser varias; se nos ocurre que la más evidente es que haya una rotación constante de bebidas y que el principio coste/beneficio del control no compense el esfuerzo de llevar un control detallado de stocks y el juego contable del ajuste de existencias como coste las iniciales y como ingreso las finales, haya sido sustituido por el más sencillo procedimiento de registrar como gasto las compras a medida que se van produciendo porque el stock al cierre del ejercicio no sea significativo". Defendiéndose además que "el efecto real en la base imponible seria (sic) mínimo dadas las características del tipo de negocio de que se trata" y que "esta falta de llevanza de un sistema de control de inventarios no ha afectado a la regularización" (folio 35 del escrito de demanda). Del mismo modo que el Abogado del Estado en contestación a la demanda no acabamos de entender el propósito de la impugnación en este extremo, habiendo la Inspección tenido por inexistente o nulo el activo contabilizado, y

ello en base a sólidas razones, una vez reconocida por la obligada tributaria la absoluta falta de inventario detallado y actualizado de existencias (la imposibilidad lógica de permanecer el activo invariable durante seis años, y de identificar bienes tangibles -perecederos, para un restaurante que cerró sus puertas meses antes del cierre contable- que amparen el importe de la cuenta).

Prosigue la actora con los "ajustes de 85.182,62 euros (resultado declarado por Gonzalisimo) y 42.255,59 euros (traspaso de beneficios previos a la fusión)". Sobre el particular, de nuevo nos encontramos ante alegación (de doble recorrido) que no se hizo valer en vía administrativa: no sólo eso, la diferencia entre beneficio neto declarado y resultante de la propia contabilidad de la absorbida fue puesta de manifiesto a la obligada tributaria, sin que al respecto se efectuaren alegaciones ni aclaraciones de tipo alguno por su parte. De modo que lo que tenemos es que la Inspección pone de relieve que, en la traslación del resultado de absorbida a absorbente (no vemos en esto en qué se desconoce la correcta imputación a la absorbente, que procedió en su contabilidad precisamente en el sentido indicado) se quedan por el camino unos beneficios no declarados de más de 40.000 euros. Sostiene ahora la recurrente que la Inspección no ha sabido reparar en las cifras correctas de ingresos y gastos, que de su cotejo resultaría una pérdida de 196.387,86 euros, donde la propia actora contabilizó al cierre del ejercicio un beneficio procedente de la absorbida de 85.182,62 euros (puestos a advertir errores, es capaz la recurrente de advertirlos en su propia contabilidad sin mayor problema). Para ello se trae a la vista de la Sala la inserción en demanda (folio 38, no hablamos siquiera de un documento, sino de celdas introducidas por la misma actora en su escrito de alegaciones) de un cuadro que pretende resumir en poco más de veinte filas Libro Mayor de 161 folios, que recoge miles de movimientos, la totalidad de ingresos y egresos de la empresa, con el movimiento total de las subcuentas. Luego, trata de simplificarse en cuadro confeccionado por la parte documento contable cuyo análisis sin margen de error demanda conocimientos contables, y el proceder de técnico imparcial, no del propio letrado que suscribe la demanda, y pretende con su sola alegación convencer a esta Sala de haber incurrido en error contable la Inspección, y, ya puestos, en requiebro malabarístico, su propia representada, la aquí actora. El motivo no merece por ello mayor consideración, no sin dejar de hacerse notar que, en él, se incurre asimismo en error al sostenerse que "Celmaral" era participada mayoritariamente por "Gonzalisimo" desde 2004, cuando, constituida inicialmente aquélla por el despacho en que el letrado de la recurrente presta sus servicios, y Virgilio, en 2012 eran partícipes de la absorbida "Gaig F 1869" y "Capricor", y en 2013, merced a la transmisión de participaciones acordada, en el curso del ejercicio, únicamente "Capricor" (no nuestra actora), habiendo la fusión aquí tenido lugar en diciembre de 2013. Por lo demás, en el acuerdo de liquidación se refiere expresamente que el importe neto regularizado por ajuste había dejado de ser debidamente incluido en la declaración del IS de la sucesora.

En tercer lugar (pasando ya a los gastos regularizados, cuenta teléfono) denuncia la actora que a un restaurante no le cabe aportar pruebas "respecto al uso de un teléfono móvil para recibir llamadas de clientes para reservas o realizarlas el personal del restaurante", y que no cabe al respecto más prueba que "las manifestaciones realizadas ante el Inspector actuario y las que se deducen de la lógica del tipo de los dos establecimientos explotados por Celmaral". Sobre lo que cabe hacer una muy sencilla reflexión en primera aproximación: la prueba de la afectación de determinada línea telefónica corresponde al propio obligado tributario, sin que ello sea constitutivo de exigencia de prueba alguna imposible, pues son muy diversos los modos de acreditar aquélla, más aún para un establecimiento abierto al público que se publicita. Ello no obstante, advertimos que se funda el rechazo de los gastos por uso de línea de telefonía móvil, cuando se aportan facturas, en no haberse identificado al usuario de la línea, ni los detalles del uso, lo que se nos revela un exceso, habiéndose, insistimos, aportado aquéllas, y no cuestionándose en nada por la recurrida su contenido, siquiera por indicios que razonablemente obligaren al administrado a una contraprueba. El recurso en este extremo merece por tanto estimación, habiendo de admitirse la deducibilidad de los gastos de teléfono móvil acreditados con factura, a cuyo contenido ninguna objeción reconocible y caracterizada se ha opuesto. No se cuestiona por lo demás en demanda el rechazo de deducibilidad de gastos posteriores a la cesión de la explotación del negocio, por lo que la regularización se halla debidamente motivada, al no aceptarse la deducibilidad de los gastos no acreditados mediante factura (la recurrente no pone de relieve su acreditación razonable a través de medios alternativos de prueba), y, de entre los facturados, de aquellos correspondientes a consumos posteriores a la cesión de la explotación (presumiéndose en tal caso razonablemente la falta de afectación).

Sobre la cuenta de gastos varios (alquiler de plaza de aparcamiento en calle Córcega), defiende la actora que "se trata de una plaza de parquing situada al lado del restaurante y que CELMARAL tiene una furgoneta que se utilizaba para llevar la materia prima comprada para el restaurante, por lo que en algún sitio tenía que aparcar". La Inspección regulariza correctamente el gasto, allí donde, más allá de ciertas incoherencias en las manifestaciones respecto al concreto uso (en su alcance) dado al vehículo titularidad de la sociedad, tenemos que, requerida la empresa de pupilaje (incluyéndose por el contrario, también, gastos de combustible contra facturas de aquélla, lo que cuesta entender), puso aquélla de manifiesto que las operaciones facturadas obedecían al servicio de pupilaje de un turismo que nada tiene que ver con la furgoneta titularidad de la sociedad. La explicación de la obligada tributaria (sobre la que no se abunda en demanda, como tampoco en el juicio crítico de la Inspección al respecto) carecía en este punto de sentido, pues, en efecto, no se entiende que se comunique a la proveedora el cambio de titularidad del contrato de pupilaje, y no el del vehículo a estacionar a su amparo, menos aún si de la circunstancia,

en teoría, habrían pasado años. La denegación de deducibilidad aparece aquí bien razonada, no pudiendo aceptarse la de un gasto para el cual han sido advertidos reparos tan claros en base a la simple afirmación de que en algún lugar era preciso estacionar la furgoneta titularidad de la sociedad.

Sobre los "gastos de dirección", por importe de 36.281 euros, que la recurrente trata de explicar en supuestas retribuciones al Sr. Calixto, por pago a la sociedad "Gaig F 1869", posteriores en el tiempo a la cesión de la explotación y cierre de restaurantes (sin que conste acreditada labor alguna de aquél por cuenta de "Celmaral" en tal período de tiempo), se limita la misma a afirmar, sin prueba, que "sin duda se trata de la regularización de las cantidades pendientes devengadas por la sociedad del Sr. Calixto por razón de los servicios prestados durante todo el periodo de colaboración entre el chef y CELMARAL" . El rigor en la llevanza de documentación justificativa de la exactitud de los apuntes contables brilla aquí de nuevo por su ausencia. Como quiera que el supuesto remunerado, Sr. Calixto, no dio una explicación coherente con lo afirmado por nuestra recurrente, aludiendo de modo más que vago a que "podría ser por su parte de la bodega (un 30%) del Restaurante Gaig en Hotel Cram", de tal cuadro no puede sino seguirse la absoluta falta de justificación del concepto del pretendido gasto, y de su consiguiente deducibilidad (que dependerá enteramente de aquél, pareciendo aquí que acaso nos encontramos más bien -sin certidumbre alguna, todo lo contrario- ante un reparto de activos entre socios) por lo que la denegación de deducibilidad, que a la actora incumbe acreditar cumplidamente, se halla aquí también más que correctamente motivada.

Cuestiona acto seguido la recurrente la concreta minoración de bases imponibles negativas de la primera absorbida, "Simó y Framis". Sobre lo que el acuerdo de liquidación razona profusamente, por lo que el mismo, en aras al más cabal y hondo entendimiento del derecho a la tutela judicial efectiva, es susceptible de control judicial también en este punto, con independencia de las concretas derivadas regularizadoras (si las ha habido, y con el alcance que pueda haberlas habido) que de aquellos razonamientos hayan de seguirse (en relación a las cuales carecemos de elementos bastantes para pronunciarnos, no habiendo por lo demás el Abogado del Estado en contestación a la demanda venido sino a remitirse a lo razonado en liquidación).

Sobre la cuenta "depreciación fusión" defiende la recurrente que obedece la misma a la absoluta falta de valor del fondo de comercio contra participaciones aportado por el Sr. Calixto al acudir a la ampliación de capital. Sobre el particular hemos abundado anteriormente, y lo reiteramos ahora: no se aporta una sola prueba del aserto, pretendiéndose que del simple hecho de arrojar pérdidas el negocio (pérdidas que pueden obedecer a una multitud de factores, no necesariamente relacionados con el valor del tan traído fondo de comercio) aquel fondo (para el que, a lo largo de los años, con los fines de maquillaje contable admitidos, no se dotó amortización ni deterioro alguno en contabilidad) carecería a la absorción de valor alguno. Si ese (y no otro, quede esto claro, pues damos respuesta a la controversia en los estrictos términos en que la actora quiere plantearla) es el argumento, nos preguntamos en qué medida puede tenerse el fondo de marras de valor nulo si el otro restaurante explotado bajo la dirección del mismo chef se dice próspero. Insistimos: la práctica contable seguida, reparando en el completo (ni siquiera parcial) deterioro del activo, hasta anularlo, por importe de más de medio millón de euros, con ocasión de la fusión (donde, de ser cierto, se habría revelado el mismo en ejercicios anteriores, y habría demandado a las claras debido y tempestivo reflejo contable) se revela burda, falta de toda credibilidad. En ausencia así de prueba rigurosa de la que inferir cabal e indubitadamente el deterioro pretendido (por las exactas razones postuladas, que aquí no nos corresponde imaginar otras posibles), el motivo no puede prosperar.

A propósito de la cuenta 681 amortización inmovilizado material, tenemos, ciertamente, que, a tenor de la escritura por la que se eleva a público acuerdo de ampliación del capital de "Simó y Framis", se emitieron nuevas participaciones, adjudicadas a uno y otro socio contra aportaciones no dinerarias. Por específica referencia a la comprobación a que se refieren los folios 67 a 70 (cuenta 681) y 72 (misma cuenta 681) del acuerdo de liquidación, en aquella escritura se detallan las aportaciones de uno y otro socio, consistiendo las del Sr. Avelino en útiles, ajuar, menaje, mobiliario, maquinaria e instalaciones, relacionados en Anexo a aquella escritura, con detalle de los proveedores respectivos. Sin llevar a cabo una sola actuación comprobadora adicional, no puede aquí la Inspección, sin más, acogerse a la falta de aportación de facturas con que poder cotejar destinatario, importe, concepto o fecha, cuando obra escritura pública recogiendo los activos aportados a la sociedad y su valor, así como detalle de los proveedores que permitía a la recurrida, cuando menos, intentar requerimientos de información con que cotejar y contrastar la realidad y circunstancias relevantes de aquellas aportaciones, que en la misma escritura se dicen afectadas al negocio de restaurante, no al de hotel, sin que la circunstancia de no poder aportarse facturas a la escritura por hallarse trabajos en curso a su fecha signifique, sin más, que haya de dudarse de datos y elementos relevantes escriturados. No quiere con ello decirse que el instrumento público tenga valor probatorio absoluto e indestructible, totémico, pero sí que constituye el mismo indicio cualificado de la realidad de las aportaciones y su valor y circunstancias, y que de querer la recurrida desvirtuar aquél le incumbía algo más que limitarse cómodamente a requerir las correspondientes facturas. Por lo demás, y leídas con detenimiento las razones de la regularización, si a la recurrida preocupaba que las mismas amortizaciones pudiera estárselas practicando la titular de la explotación del negocio, cedente de la misma a "Simó y Framis", siéndole la misma conocida ("Aribau 54"), no tenía más que comprobar sucintamente (el extremo no es complejo) la efectiva tributación de aquélla, no emplear el argumento, como simple posibilidad hipotética, para negar aquí la amortización. Aporta por otro lado aquí la recurrente las

facturas correspondientes a los trabajos de la constructora "Codecsa", sobre las que ninguna valoración hace la recurrida en contestación a la demanda. En este extremo, y dadas las insuficientes razones esgrimidas por la Administración, merecerá el razonar de la liquidación recurrida anulación, habiendo de admitirse la amortización correspondiente a los activos exactamente coincidentes con las aportaciones no dinerarias documentadas en aquella escritura pública de ampliación de capital con aportaciones no dinerarias.

Por último, y en cuanto a la segunda minoración de bases imponibles, remitiéndose la recurrente a sus anteriores argumentos habremos nosotros igualmente de remitirnos a nuestros precedentes razonamientos. No sin dejar de hacer notar (en cuanto al argumento novedoso aquí) a la actora que no puede, seriamente, defenderse la deducibilidad de determinada compra, de la que no se aporta factura, ni (que se nos diga) ningún otro medio de prueba reconocible, por ser el proveedor "un conocido distribuidor que habrá declarado (se dice esto dos veces seguidas, por lo que creemos entender que quiere significar la actora "facturado y declarado") la venta".

Noveno.

A propósito del resultado del ejercicio de la potestad sancionadora (por importe apenas superior a los 12.000 euros), abordaremos su juicio crítico, de nuevo, en los estrictos términos en que la actora plantea la controversia, e impugna aquél.

Comencemos por estar a la literalidad relevante del acuerdo correspondiente, en cuanto a la descripción de la conducta sancionada y a la justificación del elemento subjetivo del tipo (que es, en verdad, esta última la que se cuestiona):

"(...) En el presente supuesto la conducta del obligado tributario vulnera lo previsto en el artículo 96 TRLIS, de acuerdo con el cual el Régimen Tributario Especial de Fusiones del Título VIII del TRLIS "no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación".

Tal como se analizó pormenorizadamente en sede de GONZALÍSIMO, SL la operación de fusión realizada entre esta entidad y CELMARAL, SL, así como la realizada con anterioridad entre CELMARAL, SL y SIMO I FRAMIS, SL, no obedecían a motivos económicos válidos, razón por la cual el régimen especial de fusiones y la sucesión universal en derechos y obligaciones que el mismo supone se aplicó de forma indebida.

En consecuencia, los resultados obtenidos por CELMARAL, SL antes de la fusión fueron incorporados por GONZALÍSIMO, SL, y no por CELMARAL, SL, lo que implicó, por parte de esta última una trasgresión de las normas que imponen la obligación de presentar correctamente cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

Esta obligación se recoge de forma genérica en el artículo 19 de la LGT que señala: "la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria". El artículo 29.2 añade que: "Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: (...) c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones. (...)".

De forma más específica, el artículo 136 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la obligación de los sujetos pasivos a presentar y suscribir una declaración por dicho impuesto en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Asimismo, y conforme al artículo 137 de la mencionada ley los sujetos pasivos deberán, al tiempo de presentar su declaración, determinar el importe de la deuda tributaria correspondiente y efectuar su ingreso.

Pues bien, el obligado tributario incumplió en relación al Impuesto de Sociedades del ejercicio 2013 las obligaciones anteriores, pues ni presentó la declaración correspondiente al mismo ni procedió a liquidar e ingresar la correspondiente deuda tributaria. La renta obtenida sujeta a tributación fue declarada por GONZALISIMO, SL, pero vulnerando igualmente los artículos anteriores, ya que la determinación de la misma se realizó de manera incorrecta, omitiéndose ingresos de hasta 42.255,59 euros y deduciéndose gastos que no cumplían los requisitos legalmente exigidos al efecto.

(...)

En el presente caso, debe calificarse como dolosa la aplicación indebida del régimen especial de tributación previsto en el Capítulo VIII, Título VII del TRLIS a las operaciones de fusión realizadas entre SIMO I FRAMIS y CELMARAL, SL así como entre esta última y GONZALÍSIMO, SL, pues en ambos casos lo que se perseguía era la compensación de bases imponibles negativas generadas en su día por el restaurante GAIG, con la consiguiente reducción de su deuda tributaria.

Ello supuso que los resultados obtenidos por CELMARAL, SL antes de la fusión fueran incluidos por GONZALISIMO, SL en su declaración por el Impuesto de Sociedades, pues la aplicación del aludido régimen especial implicaba la sucesión de GONZALISIMO, SL en los derechos y obligaciones de la entidad absorbida, entre otros, en su obligación de presentar las correspondientes declaraciones. Sin embargo, este resultado, fue determinado de forma incorrecta, pues del libro mayor de CELMARAL, SL del ejercicio 2013 resultaba un beneficio neto de 127.438,2 euros, del cual solo fueron traspasados y declarados resultados por importe de 85.182,62 euros.

El importe total de dicho beneficio resultaba de la diferencia de los ingresos y gastos contabilizados (807.618,33 euros - 680.180,10), importes que no podían ser desconocidos por el obligado tributario, pues habían sido registrados por él mismo. Dicha conducta debe calificarse como dolosa, pues solo podía estar encaminada a eludir el pago de la deuda tributaria correspondiente al beneficio omitido.

Por otra parte, fueron incluidos gastos que no cumplían los requisitos legalmente exigidos para su deducción, bien por no estar acreditada su afectación a la actividad del obligado tributario, o bien por no haberse justificado la procedencia de los mismos, debiendo apreciarse como mínimo un comportamiento negligente en la conducta del obligado tributario.

Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como dolosa y negligente, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT . Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción."

Para que queden suficientemente claros los términos en que polemiza la actora aquí: denuncia falta de motivación del elemento subjetivo de la infracción; que no se especifica la categoría de la culpa apreciada, confundiéndose dolo y culpa; que se imputa, en confusión total, dolo y culpa en el propósito de eludir la tributación futura de la sociedad absorbente, aprovechando indebidamente BINS pendientes de compensación; que en el acuerdo sancionador (a la absorbente) la calificación del elemento subjetivo de conductas parangonables es distinto (habrá en esto de recordarse a la recurrente que no es aquel otro acuerdo objeto de enjuiciamiento en los presentes autos, ni parámetro con que juzgar la validez del que aquí nos entretiene); que es incongruente calificar una finalidad elusoria basada en la ausencia de motivos económicos válidos para las fusiones y calificar a la vez dicha conducta como culpable (que no es el caso, pues para la conducta descrita la calificación, clara y nítida, en nuestro acuerdo sancionador, lo es de dolo, que el mismo razonamiento en demanda parece dar por buena para conducta de tal contenido y alcance); y que falta descripción suficientemente pormenorizada de los hechos castigados.

Sobre esto último, del acuerdo sancionador no hemos traído aquí la entera literalidad, pues, de lo contrario habría batido la presente sentencia un récord de extensión en la práctica de este Tribunal. En todo caso, es de ver que se dedican no menos de cuarenta folios a describir las exactas conductas regularizadas y los exactos motivos de la regularización en cada caso.

Habremos de empezar asimismo por tener presente que en el acuerdo de imposición de sanción se deslindan sendas conductas con claridad, a los efectos de individualizar para cada una de ellas la modalidad subjetiva de comisión: dolo en el acogimiento al régimen especial FEAC, y en la omisión de rendimientos (no declarados en cuanto tales), por importe superior a los 40.000 euros; culpa en la deducción de gastos sin cumplir los requisitos legalmente establecidos al efecto.

Sobre lo primero, hemos necesariamente de atender a cuanto razona la antes citada STS de fecha 31 de marzo de 2021 (RC 5886/2019), en su FJº 4º in fine:

"(...) la pregunta se debe contestar diciendo que no basta con afirmar, simplemente, que no hay motivo económico válido, para basar en ese solo hecho no solo la tipicidad, sino la culpabilidad como sustento inexorable de la sanción, pues las situaciones que se pueden presentar en la realidad son muy variadas y distintas entre sí. Esto es, se exige un razonamiento motivado, en la resolución sancionadora, sobre la culpabilidad, en los términos exigidos constantemente por la jurisprudencia.

Ahora bien, interesa destacar que la respuesta a la pregunta del auto serviría con carácter general para formar doctrina, pero no para, con su declaración, resolver este asunto, porque aquí se ha motivada de forma detallada la culpabilidad, fundándola en la mecánica operativa y en las circunstancias concurrentes y razonando sobre el fundamento de la culpabilidad, no por pura y exclusiva referencia a la ausencia de motivos económicos válidos. De ahí que no proceda dar respuesta a la segunda pregunta, por ser innecesaria para resolver la casación que ahora fallamos. (...)"

Ocurre aquí que no logra esta Sala adverar, en la motivación del elemento subjetivo, por particular referencia a la conducta proyectada sobre la indebida compensación de bases negativas al faltar motivos económicos válidos a las dos fusiones sucesivas habidas, más descripción concreta que, precisamente, aquella ausencia de motivos económicos válidos. Ha la Administración de tomar conciencia de la importancia de la motivación del elemento subjetivo del tipo, por más esfuerzo que haya derrochado hasta alcanzar tal tramo final de su actuación, pues, de lo contrario, como aquí ocurre, aquélla se revela corta a los fines de explicar cabalmente las razones por las que se sanciona, por más que, previamente, se haga una profusa relación a los avatares, contenido y razones de la regularización practicada. No pudiendo esta Sala suplir tal deficiencia. En este punto merece la sanción anulación, de proyectarse realmente sobre la indebida compensación de bases negativas.

Por el contrario, y hasta donde nos alcanza, omitir rendimientos en la declaración del Impuesto sí es conducta sancionable a las claras (y sin necesidad de sofisticadas motivaciones), en su misma naturaleza y significación dolosa, más aún cuando deja de declararse una tercera parte del resultado contable. Sobre esto hemos

abundado reiteradamente en otras ocasiones, sin que la recurrente despliegue en este concreto apartado de su escrito de demanda una sola razón de la que colegir que pudo aquí haber error negligente o aun inevitable (nótese que la recurrida, al liquidar y posteriormente sancionar, no contó con una sola alegación de descargo de la obligada tributaria, ni que explicare mínimamente las razones para no incluir buena parte del beneficio del ejercicio en su declaración, por lo que el razonamiento al sancionar devenía obligado a la Administración, al encontrarse en la tesitura de valorar la sanción al obligado tributario que omite declarar rendimientos contabilizados, en todo o en parte).

En fin, y a propósito de la deducción de gastos, se motiva la sanción en no cumplirse los requisitos legalmente establecidos para la deducción (sin discriminar, por cierto, los muchos regularizados), ya por no acreditarse su afectación a la actividad, ya por no justificarse su procedencia. De nuevo queda evidentemente corta, por insuficiente, la motivación, pues, en puridad, se sanciona por la misma exacta (y muy genéricamente explicada) razón por la que se regulariza, ni siquiera la deducción de gastos inexistentes, o probadamente no afectos a la actividad (lo que no se motiva a las claras al explicar la concurrencia del elemento subjetivo), en que la concurrencia del elemento subjetivo podría revelarse de mayor claridad, y por ello necesitada de una más escueta motivación. En esto el recurso merecerá también parcial estimación.

El recurso, en suma, por lo razonado, merecerá parcial estimación, en los términos que serán de ver en el fallo de la presente.

Décimo.

A tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, no procede especial pronunciamiento en materia de costas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "GONZALISIMO, S.L." contra resolución del TEAR, de fecha 14 de enero de 2021, que anulamos, así como el acuerdo de liquidación de que trae razón, en los términos del fundamento octavo de la presente (sin prejuzgar en modo alguno la eventual proyección del pronunciamiento en términos de cuota regularizada), y el acuerdo sancionador de que trae igualmente causa, en los extremos atinentes a la indebida aplicación del régimen especial FEAC por falta de motivos económicos válidos, y a la imposición de sanción en cuanto a la conducta calificada de negligente en la deducción de gastos "que no cumplían los requisitos legalmente exigidos para su deducción", desestimando en todo lo demás las pretensiones de la actora.

Segundo.

No hacer especial pronunciamiento en materia de costas de la presente instancia.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.