

Referencia: NFJ022473

**TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de diciembre de 2005

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 1278/2002

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.** En una operación acogida al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico imputable a los bienes y derechos adquiridos en operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 1996, fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995, tiene entre sus efectos fiscales el de que el importe de la amortización contabilizada correspondiente a esta parte del valor sea deducible con los límites previstos en el art. 11 de la Ley del Impuesto siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello.

**Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reinversión. Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.** No es posible acogerse al diferimiento por reinversión respecto de las cantidades regularizadas por corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria. El incumplimiento de los requisitos de contabilización, inclusión en la memoria del conjunto de datos que señala el art. 38 RD 537/1997 (Rgto. IS), así como de las diferencias temporales -en este caso el Impuesto diferido por no coincidir los criterios contables con los fiscales-, correspondiendo a los auditores de cuentas poner de manifiesto la adecuación o no a la legalidad del contenido tanto de la memoria como del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, no puede considerarse un mero requisito formal con exclusiva transcendencia a efectos de control por parte de la Administración tributaria, sino que la falta del mismo implica que la Junta de Accionistas, al aprobar las cuentas generales, decidió no acogerse al diferimiento por inversión.

**PRECEPTOS:**

Ley 1/1998 (NFL002816) (LDGC), art. 34.

Ley 43/1995 (NFL002349) (Ley IS), arts. 11, 21, 99 y 103.

RD de 22 de agosto de 1885 (NFL000073) (CCom.), art. 42.

Ley 42/2002 (Reforma Parcial del IRPF), disp. adic. sexta.

RD 537/1997 (NFL002646) (Rgto. IS), arts. 1.º, 5.º y 38.

RDLeg. 1564/1989 (NFL001593) (TRLSA), arts. 171, 200, 203, 209 y 212.

Ley 230/1963 (NFL000010) (LGT), arts. 77 y 79.

En la villa de Madrid, a 16 de diciembre de 2005 vistas las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidas por la entidad X, S.A., y en su nombre y representación por Don..., con domicilio a efectos de notificaciones en..., contra la liquidación practicada por la Oficina Nacional de Inspección de la A.E.A.T. de fecha 8 de marzo de 2002, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 1996 a 1999, y cuantía 141.645,38 € (23.567.808 pesetas) y el acuerdo de imposición de sanción, de fecha 23 de mayo de 2002 y cuantía 5.716,41 € (951.131 pesetas).

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Con fecha 27 de noviembre de 2001 los servicios de la Oficina Nacional de Inspección de la A.E.A.T. incoaron a la hoy reclamante el acta de disconformidad (A.02) número 70487953 por los impuestos y ejercicios de referencia. En el acta citada se proponen las siguientes modificaciones de la Base Imponible:

1. Regularización de las amortizaciones practicadas en los períodos 1998 y 1999 sobre los inmuebles adquiridos en la operación de fusión por absorción de la entidad participada Y, S.A. en 1997. Estos inmuebles, que figuraban en la contabilidad de la absorbida valorados en 123.220.749 ptas.

(740.571,62 €), fueron incorporados al activo de X, S.A. con un valor de 1.744.587.728 ptas. (10.485.183,42 €) y una amortización acumulada de 21.322.828 ptas. (128.152,78 €). De acuerdo con el artículo 103.3 de la Ley 43/1995 (NFL002349), del Impuesto sobre Sociedades (LIS), a efectos fiscales debieron valorarse por los mismos valores que tenían en la absorbida. La sociedad practicó amortizaciones sobre los valores actualizados y aplicando tipos de amortización doble de los máximos según tablas, por considerarlos usados. La Inspección propone la integración en la Base Imponible de la diferencia entre las amortizaciones practicadas y las resultantes de aplicar los coeficientes máximos según tablas a los valores contables que tenían en la absorbida.

2. Regularización de la corrección de la depreciación monetaria en el cálculo de las rentas por transmisión del activo, en los ejercicios 1997 y 1999. En 1997 el obligado tributario lo cifró en 4.783.930 ptas. (28.752 €), cuando la cifra correcta era 3.701.470 ptas. (22.246,28 €). En 1999 se aplicó sobre bienes que no eran inmuebles, lo que supone un ajuste de 4.471.698 ptas. (26.875,45 €).

3. Regularización de la amortización practicada sobre un inmueble al considerar que la entidad incluyó en la base de cálculo el valor del suelo, en los períodos 1996 y 1997.

4. Deducción de la parte de IVA soportado en alquiler por renting de vehículos destinados a los empleados de la empresa, por la parte destinada a la utilización particular de los trabajadores, considerada retribución en especie, en la medida en que se consideró no deducible a efectos de la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta regularización afecta a los períodos 1998 y 1999, y trae causa de la correlativa propuesta de regularización por el Impuesto sobre el Valor Añadido recogida en el acta incoada por dicho concepto de forma simultánea a la que da lugar a este expediente.

En el acta se hace constar que se propondrá la apertura de expediente sancionador, que no comprenderá la regularización comprendida en el punto 1, por entender que el sujeto pasivo ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, ha presentado una declaración veraz y completa, amparándose en una interpretación razonable, aunque errónea, de la norma.

La deuda tributaria resultante asciende a 23.449.272 ptas. (140.932,96 €), de las que 20.950.570 ptas. (125.915,46 €) corresponden a cuota, y 2.498.702 ptas. (15.017,5 €) a los intereses de demora.

## **Segundo.**

Se adjunta al acta el preceptivo informe ampliatorio en el que se desarrolla, principalmente, la primera de las regularizaciones propuestas. Según el informe, la operación ha supuesto incorporar los bienes en la adquirente por sus valores de mercado, sin coste fiscal alguno: la plusvalía que genera en la sociedad transmitente, por la diferencia entre el valor de mercado y el contable, no se grava en la sociedad transmitente por haberse acogido al régimen de diferimiento que establece el artículo 98 de la LIS; tampoco en la adquirente, al haber incorporado los bienes recibidos a su valor de mercado; la plusvalía que generó a los accionistas personas físicas de la entidad transmitente al vender el 100% del capital a la sociedad adquirente, antes de la operación de fusión, tampoco se gravó en el IRPF.

Así, Y, S.A. tiene los mismos socios que X, S.A., con la misma participación en el capital. Todos los socios son personas físicas. Mediante escritura pública de 17 de noviembre de 1988 se produce una venta de derechos de suscripción y ampliación de capital de Y, S.A. Los accionistas de ésta venden la totalidad de los derechos de suscripción a X, S.A., por 1.200.000.000 de ptas. (7.212.145,25 €) y ésta suscribe la totalidad de la ampliación de capital (75.000 acciones de 1.000 ptas.). Con esta operación X, S.A. pasa a tener el 75% del capital social, que pasa a ser de 100.000.000 de ptas.

El 29 de octubre de 1996 X, S.A. compra a los antiguos accionistas el 25% de capital restante, por 525.000.000 de ptas. (3.155.313,55 €) (valor nominal 25.000.000 de ptas.).

Los antiguos accionistas de Y, S.A. todos ellos personas físicas, no han tributado en el IRPF por los 1.200 millones de ptas. obtenidos en la venta de los derechos de suscripción, ni por la venta del 25% restante, al tener las acciones un coeficiente reductor del 100%.

Y, S.A. era una sociedad patrimonial, no realizaba ninguna actividad económica, sólo gestionaba un patrimonio inmobiliario. Hasta 1995 tributaba en régimen de transparencia fiscal (desde 1996 ya no, puesto que el 100% pertenecía a X, S.A.). Los inmuebles de su propiedad estaban valorados, a 31 de diciembre de 1996, en 123.220.749 ptas. (740.571,62 €).

Mediante escritura pública de 2 de octubre de 1997, tiene lugar la fusión, que se acoge al régimen especial establecido en el capítulo VIII de la LIS. Los inmuebles se incorporan a X, S.A. por un valor de 1.744.587.728 ptas. y una amortización acumulada de 21.322.828 ptas.

Las amortizaciones de los ejercicios 1998 y 1999 de los bienes adquiridos se realizan sobre los valores actualizados, no haciendo ningún ajuste al resultado contable, considerando como fecha de adquisición el 15 de junio de 1997 (fecha de fusión), y aplicando el artículo 2.º del RIS para bienes usados.

El informe afirma que el contribuyente ha interpretado que el artículo 103.3 de la LIS establece una norma de valoración de los elementos adquiridos, cuando la entidad adquirente tenga una participación igual o superior al 5% del capital en la transmitente, que consiste en actualizar los elementos adquiridos hasta el valor de la participación, en el caso de que se pueda imputar a dichos bienes, y por lo no imputado se crea un fondo de comercio fiscalmente deducible con el límite máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan unos determinados requisitos, que según el contribuyente se refieren exclusivamente al fondo de comercio. Que, sin embargo, con una interpretación literal, el 103.3 insiste en lo ya recogido en el artículo 99, mantener el valor que tenía en la transmitente; el artículo 103 no regula la valoración de los bienes, sino cómo proceder en la anulación de la participación, cuando la entidad adquirente participe en la transmitente; cuando el porcentaje de participación supere el 5%, la diferencia que se ponga de manifiesto en la adquirente, entre el precio de adquisición de la participación que se anula como consecuencia de la fusión y el valor teórico de dichos bienes en la transmitente, se imputará de conformidad con las normas contables, a los bienes adquiridos como consecuencia de la fusión, y lo que no se pueda imputar, será un fondo de comercio fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan unos requisitos. Es decir, la determinación de la cuantía imputable a los bienes adquiridos sólo tiene efecto para calcular el posible fondo de comercio, pero no para valorar los bienes adquiridos.

#### **Tercero.**

No habiendo presentado alegaciones la interesada, el Inspector-Jefe Adjunto al Jefe de la ONI practicó, en fecha 8 de marzo de 2002, liquidación definitiva. En ella se confirma la propuesta del actuario salvo en lo concerniente al punto 3, referido a la regularización de la amortización de un edificio por no haber separado el valor del suelo y el de la construcción; el punto número 4, relativo a la deducción de las cuotas de IVA soportado por «renting» se confirma pero se modifica el importe. Este acuerdo fue notificado a la obligada tributaria el mismo día 8.

#### **Cuarto.**

Disconforme con el mismo, la entidad interpuso el 21 de marzo de 2002 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Puesto de manifiesto el expediente, la interesada presentó escrito de alegaciones haciendo constar: A) La procedencia de las amortizaciones practicadas sobre los inmuebles adquiridos como consecuencia de la fusión por absorción de Y, S.A. y la correcta interpretación del artículo 103 de la LIS. B) La procedencia de aplicar el diferimiento por reinversión a los importes regularizados referidos a los ajustes extracontables negativos por el concepto «corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria». Con fecha 26 de abril de 2005 presenta alegaciones complementarias sobre la procedencia de las amortizaciones practicadas y la correcta interpretación del artículo 103 de la LIS, aportando la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2004 (R.G. 1199/2003).

#### **Quinto.**

En cuanto al expediente sancionador, con fecha 28 de septiembre de 2001, el Inspector-Jefe Adjunto al Jefe de la ONI autorizó al Equipo de Inspección número... a iniciar los procedimientos sancionadores que procedan. El 27 de noviembre de 2001, se acordó el inicio del expediente sancionador por infracción tributaria grave, tramitación abreviada, formulando al tiempo la correspondiente propuesta de resolución, notificada a la entidad el mismo día. En la propuesta se incluían las sanciones por los períodos 1996 a 1999. Transcurrido el plazo de alegaciones, sin que conste que se hayan presentado, con fecha 23 de mayo de 2002, el Inspector-Jefe Adjunto al Jefe de la ONI dictó resolución. Puesto que el acuerdo de liquidación modificaba la propuesta del Acta, y ésta era la que se había tomado para formular la propuesta de sanción, estas modificaciones se tuvieron en cuenta para modificar la sanción, acordando la imposición de una sanción del 50% (art. 87.1 Ley 230/1963 (NFL000010)), en los ejercicios 1997 y 1999, por la cuota dejada de ingresar como consecuencia, únicamente, de las regularizaciones por corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria. De todo ello resultó una deuda de 5.716,41 € (951.131 pesetas). Este acuerdo fue notificado el 24 de mayo de 2002.

#### **Sexto.**

Contra este acuerdo sancionador se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 6 de junio de 2002. Puesto de manifiesto el expediente, el

reclamante presentó alegaciones manifestando: 1.º Improcedencia de sancionar por inexistencia de ocultación, y por tanto, de culpabilidad. 2.º Aplicación del diferimiento por reinversión a los importes regularizados en concepto de «corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria», lo que supondría no sancionarlo.

#### **Séptimo.**

Dada audiencia al interesado el 14 de septiembre de 2004, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Transitoria 4.ª de la Ley 58/2003 (NFL008311), de 17 de diciembre, respecto a la aplicación, en su caso, de la nueva normativa de infracciones y sanciones regulada en la Ley 58/2003 (NFL008311), no se formularon nuevas alegaciones.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurre en el presente expediente el requisito de competencia de este Tribunal Central, por razón de la materia y de la cuantía del acto impugnado, para conocer en única instancia de las presentes reclamaciones económico-administrativas, habiéndose interpuesto en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, que se resuelven de forma conjunta de acuerdo con lo previsto en el artículo 34.4 de la Ley 1/1998 (NFL002816), de 26 de febrero, siendo las cuestiones a resolver las siguientes: 1.º La procedencia de las amortizaciones practicadas sobre los inmuebles adquiridos como consecuencia de la fusión por absorción de Y, S.A., y la correcta interpretación del artículo 103 de la LIS. 2.º La procedencia de aplicar el diferimiento por reinversión a los importes regularizados referidos a los ajustes extracontables negativos por el concepto «corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria». 3.º Calificación del expediente.

#### **Segundo.**

La primera de las cuestiones planteadas en el expediente es la procedencia de la regularización por la Inspección de las amortizaciones practicadas sobre los bienes adquiridos como consecuencia de la fusión por absorción. La reclamante consideró que el artículo 103 de la LIS le permitía incorporarlos a su patrimonio por su valor de mercado, y amortizar tomando este valor, y menciona, en apoyo de su tesis, la Resolución de este Tribunal de 25 de junio de 2004 (R.G. 1199/03). La Inspección, en cambio, considera que el artículo 103.3 se refiere únicamente a la forma de calcular el posible fondo de comercio de la fusión cuando la adquirente tenga una participación en la transmitente superior al 5 por ciento.

El artículo 103,3 de la Ley 43/1995 (NFL002349) (según redacción vigente hasta 1 de Enero de 2001) citado dispone: «Los bienes adquiridos se valorarán a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 de esta Ley.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en, al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico, se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con las normas contables de valoración, y la parte de aquella diferencia que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en la presente letra se entenderá cumplido:

a') Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la misma ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando

un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

b') Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que más del 50 por 100 del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1.<sup>a</sup> del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991 (NFL002404), de 20 de diciembre. El requisito previsto en esta letra no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando a su vez la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando no se cumpla el requisito establecido en la letra b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible».

Este Tribunal, en la resolución RG 1199/03 de 25 de junio de 2004, que menciona la entidad reclamante, entendió, para un supuesto en que era de aplicación la redacción anterior a la dada por la Ley 24/2001 (NFL003651), que:

«La correcta interpretación de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 103 de la Ley 43/1995 (NFL002349), siempre y cuando se cumplan todos los requisitos previstos en él, implica que el exceso de precio pagado, sobre el valor teórico en la adquisición de la participación de la entidad absorbida, tanto si este mayor precio correspondía a la contraprestación pagada por un Fondo de Comercio, o al mayor valor real de los activos, debe considerarse mayor coste a efectos fiscales para la entidad adquirente.

De esta forma, si el sobreprecio pagado fuera debido a la adquisición de un Fondo de Comercio, la consecuencia fiscal será que este importe podrá considerarse fiscalmente deducible con el límite máximo anual establecido.

De otra forma, si el sobreprecio pagado correspondiera a la valoración real de los activos contabilizados por la participada, deberá considerarse como valor de estos activos, a efectos fiscales, el valor que tenían en la entidad participada incrementado en el sobreprecio pagado por la adquirente.

El objetivo de la norma contenida en el artículo 103.3, objeto del conflicto, es el de eliminar la posible doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma, en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación y, posteriormente, se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición.

De no interpretarse esta norma, tal y como lo hace este Tribunal, se llegaría a la conclusión de que el legislador sólo ha querido eliminar el exceso de imposición cuando ésta se materializa como consecuencia de plusvalías tácitas identificables como Fondo de Comercio; pero no en el caso de que estas plusvalías se correspondan con otros activos, conclusión a la que no se le encuentra una apoyatura razonable.

En consecuencia, siempre que la entidad adquirente participara en el capital de la transmitente en al menos un 5% y que, en relación con la adquisición de la participación que aquélla realizó al socio anterior, se hubieran cumplido los requisitos establecidos en las letras a) y b) del apartado 3 del mencionado artículo 103, procederá considerar como coste fiscal de los distintos activos la parte del importe total pagado imputable a cada uno.»

No obstante lo resuelto allí, este Tribunal se ha planteado de nuevo la interpretación que debe darse de la redacción del artículo 103.3 aplicable a las operaciones inscritas con anterioridad a 1 de enero de 2002 y que fue modificada por la Ley 24/2001 (NFL003651), de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. A estos efectos, resulta trascendental tener en cuenta tanto las modificaciones que la nueva redacción introdujo como el contenido de las dos redacciones sucesivas dadas a la Disposición transitoria sexta de esta Ley.

Así la nueva redacción dada al artículo 103.3 por la Ley 24/2001 (NFL003651), de 27 de diciembre, fue la siguiente:

«3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991 (NFL002404), de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en la presente letra se entenderá cumplido:

a') Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la misma ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

El requisito previsto en esta letra no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11.

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en la letra b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible.»

Por su parte, la misma Ley 24/2001 (NFL003651) contenía una Disposición transitoria sexta con la siguiente redacción:

«Disposición transitoria sexta. *Efectos de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico en las operaciones realizadas por el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.*

La valoración resultante de la imputación a los bienes amortizables del inmovilizado que corresponda a la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico, según la redacción establecida por esta Ley al apartado 3 del artículo 103 de la Ley 43/1995 (NFL002349), de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tendrá efectos fiscales para aquellas operaciones que se hayan inscrito a partir de 1 de enero de 2002.»

Posteriormente, la disposición adicional sexta de la Ley 42/2002, de 18 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modifica las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades dio una nueva redacción a esta transitoria en los siguientes términos:

«Se da nueva redacción a la disposición transitoria sexta de la Ley 24/2001 (NFL003651) de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que quedará redactada de la siguiente forma:

Disposición transitoria sexta. *Efectos de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico en las operaciones realizadas por el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.*

La valoración resultante de la imputación a los bienes del inmovilizado que corresponda a la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico, según la redacción establecida por esta Ley del apartado 3 del artículo 103 de la Ley 43/1995 (NFL002349), de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tendrá efectos fiscales para aquellas operaciones que se hayan inscrito a partir del 1 de enero de 2002.

La diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico a que se refiere el citado apartado 3 del artículo 103 que no resulte imputable a los bienes y derechos adquiridos, derivada de operaciones inscritas antes del 1 de enero de 2002 que fueran deducibles según la redacción de dicho precepto entonces vigente, seguirán siendo deducibles con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.»

Dada la aplicación temporal prevista en la mencionada Disposición transitoria sexta, en cualquiera de sus dos redacciones, es importante destacar cuáles fueron las modificaciones introducidas en el artículo 103.3 sobre la redacción anterior (que es la aplicable a este caso), que fueron las siguientes:

1.º Se concreta la referencia a las normas contables aplicables para la imputación de la valoración, así la nueva redacción establece: «La diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico, se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991 (NFL002404), de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas» (la redacción anterior decía: «con las normas contables de valoración»).

2.º Se modifica el porcentaje de deducción fiscal de la valoración no imputable a los bienes y derechos; es decir, del denominado Fondo de Comercio, que pasa del 10% al 5%; así según la nueva redacción «... y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, ...» (la redacción anterior decía: y la parte de aquella diferencia que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe...).

3.º Se amplía el requisito exigido en la letra a) a todas las personas físicas residentes en territorio español, y no sólo a las vinculadas, como se establecía originalmente, así la nueva redacción dice: «Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades». (la anterior decía «Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español vinculadas con la entidad adquirente, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades»).

4.º Se entiende cumplido el requisito de la letra a) cuando, las personas físicas de las que procede la participación integraran en la base imponible la ganancia patrimonial, mientras que la redacción anterior se refería a la necesidad de que se hubiera integrado sólo el 50% de dicha ganancia.

5.º La nueva redacción reconoce expresamente que la valoración que resulte de la parte imputada a un tipo de los bienes y derechos adquiribles, los bienes de inmovilizado, tendrá efectos fiscales, siendo deducible, en su caso, la amortización contable con los límites establecidos con carácter general. A estos efectos, la Ley 24/2001 (NFL003651) añadió el siguiente párrafo, que quedó como penúltimo del número 3 del artículo 103: Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11.

Y además modificó el inicio del último párrafo añadiendo las siguientes palabras que figuran en negrilla: «Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en la letra b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible».

En definitiva, a los efectos que afectan a la cuestión aquí tratada, las modificaciones introducidas que suponen un cambio importante respecto a la regulación anterior son: 1) el importe máximo deducible del Fondo de Comercio (pasa del 10% al 5%); 2) se introduce como requisito, para que se produzcan efectos fiscales por la imputación de valor, que la participación no se hubiera adquirido directa, o indirectamente a través de otra vinculada, de una persona física residente (anteriormente la restricción se refería a las personas físicas sólo si eran vinculadas) y 3) se introduce una referencia a que la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes de inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible la amortización contabilizada.

Respecto a la interpretación del artículo 103.3 en su redacción anterior a la introducida por la Ley 24/2001 (NFL003651), caben dos posibilidades, al menos: 1) considerar que con la anterior redacción también debía tener efectos fiscales la valoración resultante de la imputación a los bienes y derechos adquiridos y que lo que hace la nueva redacción es expresarlo con mayor claridad que la original, o bien, 2) que la nueva redacción introduce una novedad al respecto permitiendo unos efectos fiscales que la redacción inicial no permitía. Es ésta una cuestión que ha generado opiniones muy controvertidas; no siendo la literalidad de la norma suficientemente clara como para dilucidar estas controversias, dado que la Disposición transitoria sexta contiene una limitación temporal respecto a los efectos de la nueva redacción; puede concluirse que el legislador considera, realizando lo que se denomina una interpretación auténtica de la norma, que la nueva redacción introduce una regulación diferente de la inicial. Es preciso, por tanto, realizar un minucioso análisis del contenido tanto de las modificaciones introducidas en la redacción del artículo 103.3 como de esta Disposición transitoria sexta (en cada una de sus dos redacciones) para encontrar alguna luz sobre cuál es la interpretación que el legislador parece darle a la redacción original.

Una cuestión resalta especialmente en este esfuerzo, se trata del hecho de que la nueva redacción del artículo 103.3, refiriéndose, en el segundo párrafo (en idénticos términos a como se refería la redacción original), a «los bienes y derechos adquiridos» se refiera exclusivamente a los bienes de inmovilizado en el penúltimo párrafo (en el que dice que la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado... tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la Base imponible, en el caso de bienes amortizables...) también la disposición transitoria sexta se refiere exclusivamente a este tipo de activos (en la que inicialmente se refiere a los bienes amortizables del inmovilizado y posteriormente sólo a los bienes del inmovilizado).

Y tres posibilidades se plantean ante este hecho: 1) que los efectos fiscales de la mayor valoración sólo se reconozcan respecto a estos bienes; 2) que los efectos fiscales reconocidos «ex novo» se refieran a la deducibilidad de las amortizaciones, o, por último, 3) que no existan efectos fiscales reconocidos «ex novo», sino exclusivamente una aclaración sobre estos efectos.

Por otra parte, la nueva redacción modifica también los requisitos exigidos para el reconocimiento de los efectos fiscales, incluyendo uno nuevo, el de que no se haya adquirido de una persona física aunque no sea vinculada.

Pues bien, si la cuestión se centra en cuál debe ser el régimen aplicable a los bienes y derechos adquiridos en estas operaciones que no tienen la consideración de bienes de inmovilizado, es posible que se pueda vislumbrar una interpretación razonable.

En definitiva, hay que concluir sobre los efectos fiscales del mayor valor imputable a los bienes del circulante (por ejemplo, de unos terrenos adquiridos que tuvieran la consideración de existencias, como es el caso analizado en la resolución de esta TEAC que se transcribe parcialmente en el inicio de este Fundamento). Situados en este punto, nada permite concluir que el legislador no pretendiera darle eficacia fiscal a la parte de la valoración que es imputable a los bienes de circulante. Y por ello, si la modificación introducida no los menciona expresamente a diferencia de lo que hace con los bienes de inmovilizado, una conclusión razonable es la de que reconociéndoles efectos fiscales, si no se mencionan expresamente es porque en la redacción anterior ya se establecían. Con esta interpretación, el resto de las piezas parecen encajar perfectamente: la disposición transitoria sexta prevé que la valoración imputable a los bienes del inmovilizado, según la nueva redacción, tendrá efectos fiscales desde 1 de enero de 2002. Por tanto, resulta evidente que el legislador reconoce que se ha producido una modificación del régimen aplicable al valor imputable a los bienes de inmovilizado que justifica la eficacia temporal regulada.

Dos pueden ser estas modificaciones: 1) el reconocimiento «ex novo» de la deducibilidad vía amortizaciones del mayor valor imputable, 2) la mayor exigencia de requisitos para reconocer esta eficacia.

Pues bien, la mayor exigencia de requisitos es indudable que se produce tras la nueva redacción. En cuanto a la deducibilidad del valor imputable vía amortizaciones, puede ser o una novedad o una mera aclaración.

Partiendo de la interpretación de que la mayor valoración tenía efectos fiscales ya con la primera redacción, no tendría mucho sentido concluir que estos efectos estaban limitados a la consideración del mayor coste sólo cuando los bienes salieran totalmente del patrimonio de la adquirente y no cuando se fueran incorporando parcialmente, vía amortizaciones. En consecuencia, a juicio de este Tribunal, la mención incorporada en el penúltimo párrafo del apartado 3, no contiene una regulación «ex novo» sino que se trata de una redacción clarificadora.

En lo que se refiere a la exigencia de nuevos requisitos para reconocer efectos fiscales a la mayor valoración, se produce la necesidad de conocer la eficacia temporal de esta mayor exigencia; así, para determinar la deducibilidad de las amortizaciones o la consideración como mayor coste del valor imputable a activos adquiridos en operaciones inscritas con anterioridad a la fecha para la que se

pretenden los efectos de la nueva redacción, es conveniente conocer si son exigibles los requisitos vigentes en el momento de realización de la operación de adquisición o los vigentes en el momento en el que el derecho pretenda ejercerse (ejercicio en el que sea imputable la amortización o ejercicio en el que se transmita el activo). A juicio de este Tribunal, eso es lo que pretende regular el legislador a través de la Disposición transitoria sexta, estableciendo que la nueva redacción será aplicable a las operaciones realizadas, es decir, inscritas a partir de 1 de enero de 2002. Si bien, la redacción de esta disposición no puede considerarse muy afortunada, pues aunque las características temporales del activo circulante hacen pensar que su permanencia en el patrimonio de la entidad adquirente será breve y que, por tanto, es muy probable que pocos bienes de esta característica adquiridos en operaciones anteriores a 1/1/2002 puedan verse afectados por el cambio de regulación; no cabe duda de que este hecho no justifica suficientemente su falta de mención en la regulación del régimen transitorio.

Una interpretación integradora llevaría, a juicio de este Tribunal, a concluir que el sentido de la disposición transitoria sexta es el de exigir los nuevos requisitos respecto de las operaciones inscritas a partir de 1 de enero de 2002, de tal manera que serían deducibles las amortizaciones correspondientes al mayor valor imputable al inmovilizado adquirido en operaciones inscritas con anterioridad, cuando se cumplieran los requisitos establecidos en la redacción original, aunque no se cumplan los establecidos con posterioridad en la nueva redacción.

En consecuencia, este Tribunal considera que la interpretación realizada en la mencionada resolución de 25 de junio de 2004, para el caso allí juzgado (bien inmueble con la consideración de existencias), es aplicable a cualquier tipo de activo adquirido en una operación acogida al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, en el sentido aquí expuesto, es decir, que el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico imputable a los bienes y derechos adquiridos en operaciones realizadas a partir de 1 de enero de 1996 (fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995 (NFL002349), y con ella de la redacción original del artículo 103.3 de la misma) tiene efectos fiscales, entre ellos el de que el importe de la amortización contabilizada correspondiente a esta parte del valor sea deducible con los límites previstos en el artículo 11 LIS, todo ello, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos.

Por último, la entidad aplicó como coeficiente de amortización el doble del máximo según tablas, considerando que se trataba de bienes usados.

A estos efectos, el artículo 1.º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997 (NFL002646), de 14 de abril, establece en su número 9 que «En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el sujeto pasivo prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización, para lo cual deberá formular un plan de amortización, en los términos previstos en el artículo 5.º de este Reglamento». En definitiva, tanto la filosofía del régimen aplicable, que se basa en una congelación de la situación anterior a la operación, como la regulación contenida en este artículo del Reglamento, determinan que como consecuencia de una operación de este tipo, los bienes no pueden cambiar su consideración en la empresa transmitente y pasar a tratarse como bienes usados, duplicando el coeficiente de amortización que les era aplicable hasta el momento de la transmisión.

Por lo tanto, la regularización propuesta por la Inspección en este aspecto es correcta.

Por lo expuesto, procede estimar parcialmente las pretensiones de la reclamante, ordenando modificar en este punto la regularización realizada por la Inspección, de conformidad con lo expuesto.

### **Tercero.**

La segunda cuestión planteada es la posibilidad de acoger los importes regularizados por el concepto «corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria» al diferimiento por reinversión.

El artículo 21 de la LIS dispone:

«1. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

2. La Administración Tributaria podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurran circunstancias específicas que lo justifiquen.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.

3. El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo al que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

4. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.

5. En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél.»

#### **Cuarto.**

Este precepto contempla la posibilidad de diferir a ejercicios siguientes el incremento de patrimonio derivado de la transmisión de elementos del inmovilizado y de acciones, correspondiendo al sujeto pasivo decidir si se acoge o no a esta previsión legal. Este beneficio fiscal, no es de aplicación automática porque el ejercicio del derecho a diferir el incremento de patrimonio que reconoce el artículo 21 de la Ley está sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos que dependen exclusivamente de las decisiones adoptadas por el sujeto pasivo. Así, entre estos requisitos se encuentran la obligación de reinvertir la totalidad de la renta obtenida en la adquisición de determinados elementos materiales dentro de un plazo concreto y también los establecidos en el artículo 38 del RD 537/1997 (NFL002646), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según el cual: «Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales los siguientes datos: a) Importe de la renta acogida al régimen previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto; b) Método de integración de la renta en la base imponible; c) Descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión; d) Importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que se produjeron las sucesivas incorporaciones; e) Importe de la renta positiva que queda por incorporar a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que deberá producirse su incorporación. Las citadas menciones deberán realizarse mientras quede renta por incorporar a la base imponible».

La memoria, junto con el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, conforman las cuentas anuales cuya formulación corresponde a los administradores de la sociedad (artículo 171 del R.D. Legislativo 1564/1989 (NFL001593) por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) y su aprobación a la Junta General de accionistas (artículo 212 RD Legislativo 1564/1989 (NFL001593)). Estas cuentas anuales deben ser revisadas por auditores de cuentas (artículo 203 RD Legislativo) que deberán redactar un informe que contendrá al menos «las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad» y «sobre cualquier otro hecho que hubieran comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad» (artículo 209 RD Legislativo 1564/1989 (NFL001593)). La memoria deberá recoger, entre otros datos, según señala el artículo 200, apartado décimo del RD Legislativo 1564/1989 (NFL001593): «La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir éstos con los principios contables de obligada aplicación».

En consecuencia, el cumplimiento de los requisitos de mención en memoria que establece la normativa tributaria conlleva que sea la Junta General de accionistas quien al aprobar las cuentas anuales asuma la decisión de acogerse al diferimiento por reinversión. Por consiguiente, el incumplimiento de los requisitos de contabilización -inclusión en la memoria del conjunto de datos que señala el artículo 38 del RD 537/1997 (NFL002646)-, así como, de las diferencias temporales, en este caso el impuesto diferido generado por no coincidir los criterios contables con los fiscales, correspondiendo a los auditores de cuentas poner de manifiesto la adecuación o no a la legalidad del contenido tanto de la memoria como del

balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias no puede considerarse un mero requisito formal con exclusiva trascendencia a efectos de control por parte de la Administración Tributaria, sino que la falta del mismo implica que la Junta de accionistas, al aprobar las cuentas anuales, decidió no acogerse al diferimiento por reinversión.

Por ello, no se puede admitir que posteriormente, en fase inspectora, los importes regularizados por corrección de rentas por depreciación monetaria se acojan al diferimiento, cuando, como hemos señalado anteriormente, la capacidad para tomar tal decisión corresponde a los accionistas de la entidad, debiendo cumplirse una serie de requisitos que constituyen el mecanismo de control establecido por las normas tributarias y mercantiles para garantizar el cumplimiento de la legalidad. La trascendencia jurídico-fiscal que conlleva la aplicación del artículo 21 de la Ley 43/1995 (NFL002349) impide considerar que estemos ante un beneficio fiscal de aplicación automática, pues será la Junta General, mediante la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se generó la renta quien tome la decisión respecto de la aplicación del diferimiento del incremento por reinversión. Tampoco se puede entender que como optó por acogerse en el resto de los elementos que enajenó, ello suponga automáticamente que también lo hubiese hecho en los casos objeto de regularización.

Hay que señalar que éste es el criterio mantenido con anterioridad por este Tribunal en resoluciones anteriores en las que se planteaban idénticos supuestos, así las de 27 de febrero de 2004 (R.G. 3031/03 y 1680/03) y 17 de septiembre de 2004 (R.G. 2709/03); las resoluciones citadas por la reclamante en sus alegaciones no se refieren al mismo supuesto, como ya cita ella misma, sino a la exención por reinversión regulada en la Ley 61/1978 (NFL000040).

Por lo expuesto, este Tribunal considera que no puede admitirse que las cuantías regularizadas puedan acogerse al diferimiento por reinversión.

#### **Quinto.**

En cuanto a la calificación del expediente, el artículo 77 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 25/1995 (NFL002306), de 20 de julio, dispone que: «Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia...», señalando el artículo 79 que constituyen infracciones graves, entre otras, las siguientes conductas: «a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...». En el caso presente está probado que la obligada tributaria incurrió en el supuesto tipificado por la Ley como infracción tributaria grave; no obstante, y como este Tribunal ha señalado en resoluciones anteriores siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, no toda infracción tributaria es sancionable, sino sólo aquellos casos en que se aprecie culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Conforme al artículo 77.4 apartado d) de la Ley General Tributaria, las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad cuando: «...se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».

En el caso que nos ocupa, no cabe entender que se ha puesto la diligencia debida, ya que en el ejercicio 1997, si la hubiera puesto, hubiera presentado la declaración correctamente, con la cifra adecuada, puesto que ha quedado claro que era consciente de cómo debía calcular dicho importe; en el ejercicio 1999, no aplicó una norma que como sociedad está obligado a conocer y aplicar, y no es posible pretender que los cambios en la legislación tributaria sean causa de exención de culpabilidad, puesto que con la mínima diligencia que le es exigible puede conocer estos cambios. Por lo tanto, en ambos ejercicios se aprecia la existencia, al menos, de negligencia.

Tanto en 1997 como en 1999 se aplica la sanción en su grado mínimo (50 por ciento).

No obstante, la estimación parcial realizada en el Fundamento de derecho Segundo determina la necesidad de realizar una nueva liquidación en la que resultará una base imponible diferente y, consecuentemente, modificará la base de la sanción. Por lo tanto, procede anular el acuerdo sancionador que deberá ser sustituido por otro que tenga en cuenta el resultado de la nueva liquidación, así como lo dispuesto en la Disposición Transitoria Cuarta de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003 (NFL008311).

POR LO EXPUESTO, EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidas por la entidad X, S.A., y en su nombre y representación por Don..., contra la liquidación practicada por la Oficina Nacional de Inspección de la

A.E.A.T. de fecha 8 de marzo de 2002, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 1996 a 1999, y el acuerdo de imposición de sanción, de fecha 23 de mayo de 2002,

**ACUERDA**

**1.º** Estimar en parte las reclamaciones.

**2.º** Anular los acuerdos impugnados que deberán ser sustituidos por otros de conformidad con lo dispuesto en los Fundamentos de Derecho SEGUNDO y QUINTO.