

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

Referencia: NFJ065694

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 157/2017, de 2 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3857/2015

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Amortizaciones. Amortización del inmovilizado inmaterial.** *Deducibilidad del fondo de comercio financiero en supuestos de adquisición de participaciones en sociedades no residentes.* Frente a lo que sostiene en su motivo la sociedad recurrente, el fondo de comercio ha de entenderse aforado con motivo de la primera consolidación mercantil de las empresas adquiridas, sin que a partir de esa primera consolidación sea ya posible el afloramiento de un nuevo fondo de comercio por las transmisiones entre empresas del grupo producidas en los meses siguientes.

Los precedentes normativos y jurisprudenciales -relacionados por los asuntos Autogrill España, S.A. contra Comisión Europea, y asunto Banco Santander, S.A. y Santusa Holding, S.L. contra Comisión Europea sustanciados ante el TJUE- podrían convertir en prejudicial para la decisión de esta Sala el nuevo pronunciamiento que ha de adoptar el TGUE tras recepcionar de nuevos los citados asuntos en ejecución de la STJUE, de 21 de diciembre de 2016, asuntos núms. C-20/15 P y C-21/15 P (acumulados) (NFJ064878). Sin embargo, al tratarse, el de este caso, de un fondo de comercio financiero que se pone en relación con adquisiciones de participaciones de entidades no residentes producidas con anterioridad al 21 de diciembre de 2007 -fecha de la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la incoación del expediente de la Comisión Europea, que es el punto de origen de las Decisiones impugnadas en esos asuntos ante el TJUE-, puede analizarse y decidirse el motivo de casación de que se trata, teniendo en cuenta lo establecido en el art. 12.5 Ley 43/1995 (Ley IS), coincidente con el 12.5 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), y, en su caso, la doctrina del TJUE sobre las ayudas de Estado.

**Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e investigación tecnológica (I+D+i).** *Gastos inherentes al centro tecnológico de la entidad directamente relacionados con la actividad de I+D como gastos de apoyo o generales (gastos de limpieza, almacén, sistemas anti-incendio y de seguridad).* Los gastos a que se refiere el recurso aunque, en cierto modo sean comunes por referirse al propio mantenimiento del centro tecnológico, merecen ser considerados dentro de la noción expresada por el art. 35 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) al resultar indispensables para la actividad en él desarrollada. Como expresa y ejemplifica la parte recurrida, no se puede disponer de un laboratorio sin sistema anti-incendios o de extracción de humos y tampoco se puede negar la vinculación a la actividad I+D de los gastos relativos a la manipulación de productos nocivos o peligrosos o el control y tratamiento medioambiental. Todo ello con independencia de que la propia Administración reconociera, en otros ejercicios, los mismos gastos como deducibles por su vinculación a la actividad de I+D.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 24 de septiembre de 2015, recurso n.º 404/2012 (NFJ065697), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 12.5.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12.5, 21 y 35.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 14 bis.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), art. 15.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 107.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 12.2.

**PONENTE:***Don Rafael Fernández Montalvo.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

### SENTENCIA

En Madrid, a 2 de febrero de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3857/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de "REPSOL, S.A", y por el Abogado del Estado, en representación de la Administración del Estado, contra la sentencia, de fecha 24 de septiembre de 2015, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 404/2012, en el que se impugnaba la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 24 de julio de 2012, estimatoria parcial de la reclamaciones económico-administrativas 2893/10, 2801/10, 2902/10, 2903/10, 4897/10 y 120/11, relativas al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2002, 2003, 2005 y 2005. Han sido partes recurridas la Administración General del Estado. en el recurso interpuesto por "REPSOL, S.A", y esta misma sociedad en el recurso de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En el recurso contencioso administrativo núm. 404/2012, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 24 de septiembre de 2015 , cuyo fallo es del siguiente tenor literal: " Debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de REPSOL, S.A. (antes REPSOL YPF, S.A.) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de julio de 2012 a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos en los términos recogidos en esta sentencia, por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad " (sic).

#### Segundo.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de REPSOL, S.A. y por el Abogado del Estado, en representación de la Administración del Estado, se prepararon sendos recursos de casación y, teniéndose por preparados, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

#### Tercero.

La representación procesal de REPSOL, S.A., por escrito fechado el 26 de enero de 2016, formaliza su recurso de casación e interesa se dicte sentencia por la que se case la sentencia recurrida y, en su lugar, se declare contrario a Derecho el ajuste practicado por la Inspección de los Tributos por el Impuesto sobre Sociedades de 2005,

con relación a la amortización del fondo de comercio financiero por la adquisición por REPSOL BUTANO de RYCOPESA y DURAGAS.

El Abogado del Estado, por su parte, también presentó escrito formalizando su recurso de casación, mediante escrito presentado el 10 de marzo de 2016, en el que interesaba que esta Sala desestimara el recurso contencioso-administrativo, "en lo referente como gasto no deducibles por Gastos de Investigación y Desarrollo, ejercicio 2005, la cantidad de 818.632,10 euros" (sic).

#### **Cuarto.**

Ambas partes formalizaron, asimismo, sus respectivas oposiciones al recurso de casación interpuesto por la contraria.

Así lo hizo el Abogado del Estado, por medio de escrito fechado el 15 de septiembre de 2018, en el que solicitaba resolución desestimatoria del recurso de casación interpuesto por "REPSOL, S.A."

Y la representación de esta última sociedad, por medio de escrito, de fecha 28 de septiembre de 2016, en el que solicitaba la desestimación del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en lo que se refería al ajuste I+D, en su día, practicado por la Inspección, y, por ende, se confirmase el pronunciamiento estimatorio de la sentencia de la Audiencia Nacional en relación con la inadecuación a Derecho del citado ajuste.

#### **Quinto.**

Por providencia de 4 de octubre de 2016, se señaló para votación y fallo el 24 de enero de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Antecedentes .**

I. Como consecuencia de actuaciones inspectoras, se practicaron a la demandante en instancia, REPSOL, S.A, liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, de las que no resultaba deuda tributaria respecto de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, pero sí por el ejercicio 2005 (liquidación núm. A2895010026000609) con una cuota de 30.731.566,44 € e intereses de demora de 5.058.108,71 €, lo que determinaba una deuda tributaria de 35.7689.675, 15 €. Asimismo, se adoptó acuerdo sancionador derivado de la liquidación correspondiente al acta suscrita (A01-76644650) relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2002, de manera que, previa comprobación de que no resultaba más favorable el régimen sancionador de la Ley 58/2003, se practicó liquidación, en concepto de sanción (ref. A23-75741182) por importe de 221.455,44 €.

Contra dichos actos, "REPSOL, S.A." interpuso reclamación económico-administrativa que fue resuelta por el TEAC mediante resolución de 24 de julio de 2012, cuya parte dispositiva es la siguiente: "1º ESTIMAR las reclamaciones 2893/10, 2902/10, 2903/10 y 1201/11 anulando por prescripción las liquidaciones tributarias relativas a los ejercicios 2002, 2003 y 2004, así como la liquidación sancionadora derivada del acta suscrita relativa al ejercicio 2002; 2º ESTIMAR EN PARTE la reclamación 2901/10, anulando la liquidación tributaria relativa al ejercicio 2005 y retro trayendo las actuaciones en los términos dichos en el fundamento jurídico octavo de la propia resolución; y 3º DESESTIMAR la reclamación número 4897/10 confirmando la liquidación sancionadora derivada del acta suscrita en conformidad relativa al ejercicio 2002".

II . Contra la referida resolución del TEAC, la representación procesal del "REPSOL, S.A." interpuso recurso contencioso- administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de la Audiencia Nacional, en el que suscitaron las siguientes cuestiones:

"[...] incongruencia omisiva al haberse abstenido el TEAC en ella [en la resolución impugnada] de conocer todas las cuestiones suscitadas [por la demandante] con relación a la liquidación del IS de 2005 y ordenar la retroacción de actuaciones para que se gire una nueva liquidación del IS de 2005, cuando dicha retroacción procede única y exclusivamente en cuanto al nuevo ajuste de la provisión de cartera de YPF GAS incorporado por la Oficina

Técnica directamente en el acuerdo de liquidación, por ser el ajuste afectado por el vicio formal apreciado por el TEAC.

Deducción de I+D, respecto de la que no procede la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC y que no ha perdido efectos con la resolución de dicho Tribunal Económico-administrativo. En particular, pedía a la Sala que, acogiendo la argumentación de la entidad recurrente sobre la improcedencia del ajuste realizado por la Inspección en este punto en el acuerdo de liquidación del ejercicio 2005, lo anule y deje sin efectos.

Deducción del fondo de comercio financiero por la adquisición de RYCOPESA y DURAGÁS, respecto del que no procede la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC, sólo si entiende que el ajuste de la Inspección rechazando la aludida deducción en el IS de 2005 no ha perdido efectos con la resolución de dicho Tribunal Económico-administrativo (a nuestro juicio, dicho ajuste es una mera proyección de un ajuste del ejercicio 2002 anulado por prescripción). En concreto, en esa hipótesis, le pedimos a la Sala que, acogiendo la argumentación de la entidad recurrente sobre la improcedencia del ajuste de la Inspección, lo anule y lo deje sin efectos.

Por confirmar el acuerdo de imposición de sanción del IS de 2002, derivado de acta de conformidad, cuando resulta contrario a Derecho. A ese respecto, solicitaba a la Sala que lo anulara y dejara sin efecto:

En primer lugar, por prescripción del derecho de a Administración a girar la liquidación del IS de 2002 derivada del acta de conformidad y, por ende, por prescripción del derecho de la Administración a imponer la sanción con origen en dicha acta. En segundo lugar, de no estimarse la aludida prescripción, por ausencia de culpabilidad en la conducta de mi representada."

#### **Segundo.** *Enumeración de los motivos de los recursos de casación.*

Estimado parcialmente el recurso contencioso administrativo en los términos antes reseñados, "REPSOL, S.A." y la Administración General del Estado interpusieron sendos recursos contencioso-administrativos, fundamentado, cada uno de ellos, en único motivo de casación formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA .

A. El motivo del recurso de casación de "REPSOL, S.A.", formulado por el cauce del artículo 88.1.d) LJCA , se refiere al ajuste practicado por la Inspección de los Tributos por el IS, ejercicio 2005, con relación a la amortización del fondo de comercio financiero por la adquisición de RYCOPESA Y DURAGAS, al incurrir la sentencia impugnada en infracción del artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), en su redacción original.

B. El motivo de casación que sustenta el recurso del Abogado del Estado, también por el cauce del artículo 88.1. d) de la LJCA , relativo a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica, es por vulneración del artículo 35 del citado Real Decreto Legislativo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJ y PAC) que establece el respeto a las exigencias derivadas de los principios de buena fe y de confianza legítima, así como el de respeto a los actos propios contenido en el aforismo "venire contra factum proprium non valet".

#### **Tercero.** *Amortización del Fondo de Comercio Financiero como consecuencia de la adquisición de RYCOPESA y DURAGAS.*

1. La representación procesal de "REPSOL, S.A.", en su motivo de casación, sostiene que la sentencia de instancia vulnera el artículo 12.5 del TRLIS, en su redacción original, cuyas previsiones se contenían, con el mismo texto, en el correspondiente artículo 12.5 de la Ley 43/1995 , de 27 de septiembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Señala la parte que la Inspección, en su acuerdo de liquidación de 21 de abril de 2010, correspondiente al IS de 2015, rechazó la deducción realizada por la entidad en su autoliquidación del fondo de comercio financiero generado en la adquisición por REPSOL BUTANO de RYCOPESA y DURAGAS practicando un ajuste en la base imponible de 3.685.169,81 € (2.712.476,00 y 972.693,81 €, respectivamente), con un efecto en cuota de 1.289.809,43 €.

La Inspección de los Tributos basó su ajuste en que no podía surgir un fondo de comercio financiero por la simple reorganización de las participaciones entre empresas del mismo grupo y porque el citado artículo 12.5 de la Ley solo es aplicable a las participaciones adquiridas a partir del 1 de enero de 2002.

La sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional impugnada se muestra contraria a la denegación del beneficio por el mero hecho de que las participaciones se adquieran a entidades vinculadas, pero sí se muestra partícipe del criterio de la Administración "en el sentido de que la amortización del fondo de comercio financiero deducida por la entidad demandante no podía ser admitida porque el artículo 12.5 de la Ley (se entiende la Ley 43/1995) solo es de aplicación a las participaciones adquiridas a partir de 1 de enero de 2002".

Pero, según dicha parte, "la posición de la Audiencia Nacional" resulta contraria a las normas del ordenamiento jurídico y a la jurisprudencia aplicables para decidir si la amortización en el IS de 2005 del fondo de comercio financiero de RYCOPESA y DURAGAS se ajusta o no a Derecho por los siguientes argumentos que resume en los siguientes términos:

a) Las adquisiciones por REPSOL BUTANO de RYCOPESA y DURAGAS, realizadas en el ejercicio 2002 "encajan en la finalidad perseguida por el legislador con el incentivo fiscal recogido en el artículo 12.5 TRLIS, esto es, favorecer la internacionalización de las empresas españolas. [...] las citadas adquisiciones forman parte de un conjunto de operaciones destinadas a potenciar la presencia en el extranjero de REPSOL BUTANO, sociedad española, como cabecera de gas licuado de petróleo [...] en diversos países [...]".

b) "[...] el ajuste del fondo de comercio financiero de REPSOL BUTANO de RYCOPESA y DURAGAS en su día practicado por la Inspección de los Tributos y declarado procedente por la Audiencia Nacional descansa sobre limitaciones a la aplicación de dicho beneficio fiscal no previstas en el precepto que lo regula [...] para realizar dicho ajuste, la Inspección no ha acudido a ninguna de las figuras previstas en nuestro ordenamiento tributario sobre negocios anómalos ni a las normas reguladoras de las operaciones vinculadas.

[...]

- Parte de la equiparación de dos conceptos diferentes, regulados en normas y ámbitos jurídicos distintos: el <<fondo de comercio de consolidación>>, al que se refieren los artículos 23 y 24 del Real Decreto 1815/1991, de 23 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas [...] y el llamado <<fondo de comercio financiero>>, definido a efectos fiscales en el artículo 12.5 de la LIS y del TRLIS.

- Exige, para la deducción del <<fondo de comercio financiero>> contemplada en el artículo 12.5 de la LIS y del TRLIS, el afloramiento de un <<fondo de comercio de consolidación>> en la misma operación en la que surge el <<fondo de comercio financiero>> que se va a amortizar, requisito en modo alguno deducible del tenor de la norma fiscal y que, [...] conduciría a resultados absurdos no buscados por el legislador.

- Llega a la conclusión de que, como, de acuerdo con los artículos 31 y 36 y siguientes del Real Decreto 1815/1991, las transmisiones de participaciones entre entidades del mismo grupo mercantil no pueden generar ningún fondo de comercio de consolidación, el incentivo fiscal recogido en el artículo 12.5 de la LIS y del TRLIS no es aplicable a las adquisiciones de RYCOPESA y DURAGAS por REPSOL BUTANO (...tanto REPSOL BUTANO -entidad adquirente- como REPSOL YPF COMERCIAL DEL ECUADOR S.A. y REPSOL YPF PERU BV- entidades transmitentes pertenecen al mismo grupo mercantil REPSOL YPF, S.A.) [...]".

A su escrito de oposición al recurso de casación del Abogado del Estado, en apoyo de su tesis en su propio recurso, la representación procesal de REPSOL, S.A. acompañaba copia de nuestra reciente sentencia de 20 de mayo de 2016 (rec. núm. 2945/2014).

2. El Abogado del Estado se opone al motivo de casación descrito afirmando que los argumentos de la recurrente no desvirtúan los fundamentos de la sentencia impugnada y que el artículo 12.5 del TRLIS prevé el beneficio fiscal de que se trata como una medida de política económica encaminada a incentivar la presencia de las empresas españolas en extranjero, "finalidad que no se cumple. La presencia de REPSOL, S.A. en el extranjero, en Bolivia y Perú, es la misma antes y después de llevar a cabo las adquisiciones de capital en las sociedades del grupo [...]".

Además, el criterio del TEAC sobre el alcance y la interpretación del beneficio fiscal regulado en el artículo 12.5 de la LIS está contenida en su resolución de 28 de mayo de 2013 (RG 2794/2010) en la que se subraya el carácter finalista del beneficio fiscal aludido que se orienta a incrementar la presencia de las empresas españolas



en el extranjero. Y es obvio que, con la reordenación de la participación de la sociedad matriz en otras sociedades del grupo empresarial no se incrementa esa presencia de la recurrente en el extranjero. La participación de la recurrente en los fondos propios de las sociedades filiales sigue siendo la misma, antes y después de las adquisiciones llevadas a cabo en el ejercicio 2002.

3. A) El fondo de comercio financiero es la parte del precio de adquisición de la participación en el capital de otra sociedad que excede del valor teórico de la misma y que se corresponde con un fondo de comercio tácito de la entidad participada no registrado en su contabilidad. O, dicho en otros términos, es la diferencia entre el precio de adquisición de una participación en el capital de una entidad y el patrimonio neto de la misma entidad que, en proporción, corresponde a dicha participación en la fecha de la adquisición, en la parte que no sea imputable a un mayor valor de los activos materiales e inmateriales de la entidad participada no registrado en la contabilidad.

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de orden social introdujo, en el Impuesto sobre Sociedades, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, la deducibilidad fiscal de fondo de comercio financiero que se pusieran de manifiesto en la adquisición de participaciones en entidades no residentes cuando concurrieran determinados requisitos.

Para ello incorporó un nuevo apartado 5 al artículo 12 de la derogada Ley 43/1995, coincidente con el mismo artículo 12.5 del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 43/2004, de 4 de marzo. El desarrollo reglamentario de dicho apartado se efectuó por RD 252/2003, de 28 de febrero, que incorporó un nuevo artículo 14.bis al RD 537/1997, de 14 de abril, que regulaba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y que después se integró en el artículo 15 del RD 1777/2004, de 30 de julio.

Los requisitos para la amortización fiscal del fondo de comercio financiero se establecen en el artículo 21 del TRLIS, según el cual se requiere:

- a) Que se trate de participaciones superiores al 5% en sociedades no residentes.
- b) Que la entidad participada extranjera esté sujeta a un impuesto sobre Sociedades similar al aplicable en España, presumiéndose cumplido este requisito cuando resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.
- c) Que los ingresos de la entidad participada extranjera provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- d) Que el importe del fondo de comercio no se hubiese incluido en la base de la deducción por actividades de exportación.

El ajuste anual por este concepto no puede exceder del 5% anual en territorio de régimen común (y de otros porcentajes en Navarra y Territorios Históricos Vascos).

B) Este marco legal de la fiscalidad del fondo de comercio financiero de sociedades no residentes se ha visto sustancialmente afectado por la Decisión del Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 (C45-2007), por las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) de 7 de noviembre de 2014 (asunto Autogrill España, S.A. contra Comisión Europea, y asunto Banco Santander, S.A. y Santusa Holding, S.L. contra Comisión Europea) y la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 21 de diciembre de 2016, asuntos acumulados 20/2015 y 21/2015, que tienen por objeto dos recursos de casación interpuestos por la Comisión Europea contra las mencionadas sentencias del Tribunal General.

a) En la mencionada Decisión, la Comisión Europea consideró que la amortización fiscal del fondo de comercio financiero de sociedades no residentes constituía una ayuda de Estado incompatible con la normativa europea.

El artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) no establece una definición de las ayudas de Estado, pero de acuerdo con la doctrina del TJUE una medida es ayuda de Estado en el sentido de dicho precepto cuando concurren los siguientes requisitos: 1º) tratamiento ventajoso; 2º) empleo de recursos públicos; 3º) favorecimiento a determinadas empresas, producciones de bienes o prestaciones de servicios; 4º) falseamiento o amenaza de falseamiento de la competencia; y 5º) deterioro en el comercio de los Estados miembros.

En definitiva, la regulación nacional, según la Decisión de la Comisión: suponía una ventaja legal para sus destinatarios, originada en una transferencia de fondos públicos, resultaba selectiva, y afectaba a los intercambios comerciales dentro del mercado interior.

Si bien, en atención al principio de confianza legítima, la Decisión estimó que procedía mantener el beneficio fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero cuando se tratase de adquisiciones de entidades residentes en la Unión Europea que se hubiesen producido con anterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha de la publicación de la incoación del correspondiente expediente en el Diario Oficial de la Unión Europea.

b) Atendiendo al contenido de la reiterada Decisión de la Comisión Europea, el legislador estatal (también el navarro) modificó la regulación de la amortización del fondo de comercio financiero mediante la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, de manera que el TRLIS recogió la posibilidad de amortizar y deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, mediante el correspondiente ajuste extracontable, el fondo de comercio financiero asociado a instrumentos financieros correspondientes a entidades no residentes en territorio español siempre que no sean residentes en la Unión Europea. Esto es, la deducción establecida en este apartado 5 del artículo 12, según el artículo 74 de dicha Ley "no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.». Texto que sería luego objeto de la modificación introducida por el artículo 9.1.3 del Real Decreto Ley 9/2011, de 19 de agosto , y artículo 2.2.3 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre , de manera que "cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley , el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley , sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación. La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo. La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 y en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011, relativas a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, asunto C-45/2007, respecto a las adquisiciones relacionadas con una obligación irrevocable convenida antes del 21 de diciembre de 2007. No obstante, tratándose de adquisiciones de valores que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en otro Estado no miembro de la Unión Europea, realizadas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, podrá aplicarse la deducción establecida en este apartado cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011".

La Ley 22/2015 de Auditorias de Cuentas introduce una nueva regulación tanto desde la óptica contable como fiscal para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, modificando el apartado 2 del artículo 12 del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 27/2014, de 27 de noviembre . Por un lado, vuelve a instaurar la amortización contable de los fondos de comercio, previendo que se amorticen en función de su vida útil, presumiéndose (salvo prueba en contrario) que es de diez años. Por otra parte, modifica la reciente Ley del Impuesto sobre Sociedades, limitando la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio a la veinteva parte de su importe, y derogando el artículo en el que se previó la deducibilidad fiscal (sin inscripción contable) del fondo de comercio.

c) La STGUE de 7 de noviembre de 2014 anuló las Decisiones impugnadas por considerar que la Comisión no había demostrado el carácter selectivo del artículo 12.5 TRLIS.

d) La mencionada STJUE de 21 de diciembre de 2016 tiene en cuenta que, conforme a la Ley española del IS, cuando la adquisición de participaciones de una empresa que tributa en España en una sociedad extranjera es, de al menos, el 5% y se posee de manera ininterrumpida durante al menos un año, el fondo de comercio financiero resultante de esta adquisición de participaciones puede deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del IS adeudado por la empresa. La Ley precisa que, para ser calificada como sociedad extranjera, una sociedad

debe estar sujeta a un impuesto similar al impuesto aplicable en España, y sus rendimientos deben proceder esencialmente de la realización de actividades en el extranjero. Y, sin embargo, la adquisición de participaciones por una empresa que tributa en España de una sociedad domiciliada en España no permite contabilizar por separado, a efectos fiscales, el fondo de comercio financiero resultante de su adquisición.

En consecuencia, el TJUE declara que, al aplicar el requisito de selectividad -uno de los requisitos que deben cumplirse para poder calificar una medida como ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1- el TGUE incurrió en error de Derecho al anular las Decisiones controvertidas de la Comisión aduciendo que ésta no había identificado una categoría de empresas que fuera la única favorecida por la medida. El Tribunal recuerda que el único parámetro pertinente para demostrar el carácter selectivo de una medida fiscal nacional consiste en comprobar si ésta puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable en relación con el objetivo fiscal general de que se trate y que, de este modo, están sujetas a un trato diferenciado que puede calificarse de discriminatorio. Por consiguiente, considera que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al anular parcialmente las Decisiones controvertidas sin haber comprobado si la Comisión había demostrado el carácter discriminatorio de la medida en cuestión. En definitiva, el TJUE acuerda: "Anular las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión ( T-219/10 , EU:T:2014:939 ), y de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión ( T- 399/11 , EU:T:2014:936 )".

C) Los precedentes normativos y jurisprudenciales expuestos podrían convertir en prejudicial para la decisión de esta Sala el nuevo pronunciamiento que ha de adoptar el TGUE. Sin embargo, al tratarse de un fondo de comercio financiero que se pone en relación con adquisiciones de participaciones de entidades no residentes producidas con anterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha de la publicación de la incoación del correspondiente expediente de la Comisión Europea en el Diario Oficial de la Unión Europea a que se ha hecho referencia, puede analizarse y decidirse el motivo de casación de que se trata, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 12.5 de la LIS/1995, coincidente con el 12.5 TRLIS/2004, y, en su caso, la doctrina del TJUE sobre las ayudas de Estado.

4. A) En el recurso de casación formulado la resolución a contemplar, para determinar si es o no conforme a Derecho, es la sentencia de instancia. En ella después de rechazarse que la prescripción referida al ejercicio 2002 sea un impedimento para que la Administración investigue o compruebe las consecuencias de las operaciones realizadas en dicho ejercicio respecto a ejercicios posteriores no prescritos, y de haber enunciado los dos motivos por los que la Administración tributaria había realizado el ajuste en lo relativo a la pretendida amortización del fondo de comercio financiero, rechaza uno de los argumentos del acuerdo de liquidación, consistente en que la pertenencia de las sociedades a un grupo sea de por sí motivo suficiente para negar la aplicación del beneficio fiscal discutido. Por consiguiente, la verdadera "ratio decidendi" de la sentencia de instancia, al negar la procedencia de la amortización del fondo de comercio financiero, es únicamente la segunda de las razones de la liquidación practicada y que consiste, según el propio texto de la sentencia que se revisa, en que "el artículo 12.5 de la Ley (se entiende la Ley 43/1995) solo es de aplicación a las participaciones adquiridas a partir de 1 de enero de 2002, [que] no ha resultado combatido en la demanda, y aunque lo hubiera sido, tampoco resultaría aceptable [la aplicación del beneficio fiscal] dado que esta Sala [la de instancia] comparte íntegramente las manifestaciones expuestas en tal sentido por los órganos administrativos" (sic).

Se trata, por tanto, de una muy breve motivación, a pesar de la extensión formal de la sentencia recurrida, formulada "in aliunde", que debe integrarse por lo señalado, a este respecto, por la Administración tributaria. Más aún si se tienen en cuenta las fechas de las que parte el Tribunal "a quo": "[...] la actora adquirió en enero de 2002 de REPSOL YPF COMERCIAL DEL ECUADOR S.A. (sociedad ecuatoriana) una participación del 100% del capital de DURAGAS por un precio total de 32.023.149,77 €. Como consecuencia de la adquisición de dicha participación, determinó el contribuyente la existencia de un fondo de comercio financiero de 19.453.876,17 €, deduciendo en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002 a 2005 un importe anual equivalente al 5% de dicho fondo de comercio, es decir 972.693,81 €. Asimismo, en abril de 2002, adquirió el obligado tributario de REPSOL YPF PERÚ BV(sociedad holandesa) una participación del 99,6056% del capital social de RYCOPESA por un precio total de 135.018.093,98 €, deduciendo en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2002 a 2005 un importe anual equivalente al 5% de dicho fondo de comercio, es decir 2.712.476,00 €".



B) En el presente caso, como pone de manifiesto el acuerdo de liquidación, "las participaciones de RYCOPESA y de Duragas, S.A. fueron adquiridas por Repsol Butano, S.A. en 2002 a otras sociedades pertenecientes al mismo grupo mercantil. Estas sociedades se habían adquirido con anterioridad a dicho 2002 a terceros, por lo que el fondo de comercio financiero se originó cuando se adquirieron las participaciones a terceros, sin que una mera reorganización de las participaciones entre empresas del grupo pueda originar un nuevo fondo de comercio. Tal como indica el obligado en sus alegaciones, en el apartado 7 de la memoria consolidada figura un importe del fondo de comercio de consolidación con respecto a las dos sociedades adquiridas, por los siguientes importes en millones de euros:

|                                     | 2000 | 2001 | 2002 |
|-------------------------------------|------|------|------|
| Repsol YPF Comercial del Perú, S.A. | 56   | 56   | 56   |
| Duragas, S.A.                       | 20   | 21   | 20   |

De acuerdo con estos datos, [el] fondo de comercio financiero surgió en el momento de adquirir las citadas entidades a terceros, hecho que ocurrió antes de 31 de diciembre de 2001. Por ello no es posible aplicar el artículo 12.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a los fondos de comercio originados por la adquisición de entidades no residentes en períodos impositivos iniciados antes de 31 de diciembre de 2001, por expresa voluntad del legislador[...]."

Frente a lo que sostiene en su motivo la sociedad recurrente, el fondo de comercio ha de entenderse afluído con motivo de la primera consolidación mercantil de las empresas adquiridas, sin que a partir de esa primera consolidación sea ya posible el afloramiento de un nuevo fondo de comercio por las transmisiones entre empresas del grupo.

De acuerdo con las memorias consolidadas, a 31 de diciembre de 2001 existía un fondo de comercio financiero de consolidación por importe de 56 millones con respecto RYCOPESA. Y no es posible que en la transmisión de las participaciones de ésta a otra sociedad del grupo, el 1 de abril de 2002, aflore un fondo de comercio por importe de 54.249.519,98 distinto del que ya existía el 31 de diciembre de 2001. Y lo mismo ocurre con respecto a DURAGAS que tenía reconocido en la memoria consolidada de 31 de diciembre de 2001 un fondo de comercio de 21 millones de euros, siendo inconcebible que, en tan solo un mes, se haya generado un nuevo fondo de comercio, con motivo de la adquisición de la participación por otra del grupo, por importe de 19.453.876,17 euros.

En definitiva, ha de desestimarse el motivo y el recurso formulado por representación de "REPSOL, S.A".

#### **Cuarto. Deducción en el Impuesto sobre Sociedades por Actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica.**

1. El Abogado del Estado, en su motivo, después relatar los antecedentes, manifiesta que no comparte los argumentos de la sentencia que impugna, en este concreto aspecto, porque los gastos asociados al Centro Tecnológico Repsol (CTR) deben ser calificados como "indirectamente" relacionados con la actividad I+D, remitiéndose al minucioso estudio realizado a este respecto por la Inspección.

Y tampoco está conforme con que la Inspección no recogiera en la liquidación una explicación de por qué aquellos gastos que considera deducibles en el 2005, no lo fueran en ejercicios anteriores.

2. El motivo formulado en los términos expresados no puede ser acogido por las siguientes razones:

A) La actividad de investigación y desarrollo estaba definida en el invocado artículo 35, y el gasto se considera vinculado a la misma cuando tiene relación con su desarrollo, aunque afecte a dos o más proyectos de dicha naturaleza.

B) Los gastos a que se refiere el recurso realizados en CTR de Móstoles, aunque, en cierto modo sean comunes por referirse al propio mantenimiento del Centro, merecen ser considerados dentro de la noción expresada por dicho precepto al resultar indispensables para la actividad en él desarrollada.

Como expresa y ejemplifica la parte recurrida, no se puede disponer de un laboratorio sin sistema anteincendios o de extracción de humos. Y tampoco se puede negar la vinculación a la actividad I+D de los gastos relativos a la manipulación de productos nocivos o peligrosos o el control y tratamiento medioambiental.

Ello con independencia de que la propia Administración reconociera, en otros ejercicios, los mismos gastos como deducibles por su vinculación a la actividad de I+D.

En definitiva, procede la desestimación del motivo y, consecuentemente, del correspondiente motivo del Abogado del Estado.

**Quinto. Decisión de la Sala.**

Los razonamientos justifican la desestimación de dos recursos de casación interpuestos; sin que, conforme al artículo 139 LJCA, proceda la imposición de las costas a ninguna de las partes.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos desestimar y desestimamos los dos recursos interpuestos, uno por la representación procesal de "REPSOL, S.A", y otro por la Administración General del Estado contra sentencia de fecha 24 de septiembre de 2015, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 404/2012. Sentencia que confirmamos, sin imponer las costas a ninguna de las partes.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.