

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia:NFJ053494

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 16 de enero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1931/2011***SUMARIO:**

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente. Amortización del fondo de comercio financiero resultante de una operación de fusión. Participaciones adquiridas a entidades vinculadas. La entidad recurrente entiende que como la operación que le hacía vinculada no se presentó a inscripción hasta después de la fusión, a fecha de esta última no podía entenderse que lo fuera; sin embargo, quien está obligado a promover la inscripción no puede aprovecharse de su conducta omisiva, ignorando los efectos que la inscripción produce. Por otro lado, en el aumento de capital de las sociedades existe un proceso complejo de relaciones y compromisos entre las partes protagonistas de ella, determinantes de efectos y consecuencias, que no pueden negarse respecto de terceros alegando falta de inscripción en el Registro Mercantil o, como en el presente caso, una presentación retrasada por voluntad de la propia sociedad obligada. No es procedente por tanto el ajuste extracontable positivo realizado por la entidad recurrente en orden a permitir la amortización del fondo de comercio derivado de las participaciones adquiridas.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 103.
RD 1784/1996 (RRM), art. 4.

PONENTE:

Don Manuel Martín Timón.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Enero de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Srs. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, número 1931/11, interpuesto por D. Jorge Deleito García, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad PROMOTORA DE NEGOCIOS E INVERSIONES CANARIAS, S.L. , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 2 de marzo de 2011, dictada en el recurso contencioso administrativo 23/2008 , deducido respecto de resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 22 de noviembre de 2007, en materia de liquidación del Impuesto de Sociedades, de los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003.

Ha comparecido y se ha opuesto al recurso de casación, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, de LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada, en el Fundamento de Derecho Segundo, nos pone al corriente de los antecedentes a tener en cuenta para resolver el recurso de casación, a partir de la formalización del Acta de Inspección, modelo A02, en 3 de octubre de 2005, respecto de la entidad PROMOTORA DE NEGOCIOS E INVERSIONES CANARIAS, S.L (en lo sucesivo, PRONINCA, S.L), como cabecera del grupo consolidado 82/98, en la que se advertía que "la actuación es parcial, limitada a la comprobación del fondo de comercio realizada por la denominada GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A, y con anterioridad al 14 de marzo de 1997, denominada Beatrichol, S.A".

En efecto, en el referido Fundamento de Derecho Segundo se indica:

"Consta en el acta que Kalise había absorbido en 1998 en virtud de las escrituras públicas de fusión de 5 de octubre de 1998 tres entidades participadas al 100%: Bigpool S.L., Interglas S.A. y Helados La Menorquina S.A., entendiéndose la Inspección que no concurrían en la primera los requisitos comprendidos en el art. 103.3 de la Ley 43/1995 para que la amortización del fondo de comercio generado en tales fusiones fuera deducible, como así había sido considerado por ambas sociedades dominada y dominante.

La Inspección incrementó la base imponible declarada de los ejercicios objeto de regularización en 1.532.645,17 € en cada uno. En el ejercicio 2003 la hoy recurrente había realizado el oportuno ajuste extracontable positivo para hacer tributar la amortización del fondo de comercio contabilizada.

La deuda tributaria resultante estaba integrada por una cuota de 1.609.277,43 € más intereses de demora por 225.677,27 €.

En el Informe Ampliatorio, consta que Kalise había absorbido en 1998 (escrituras públicas de fusión de 5-10-98) tres entidades participadas al 100%: Bigpool SL, Interglas SA y Helados la Menorquina S.A., entendiéndose la Inspección que no concurrían en la primera los requisitos exigidos por el art. 103.3 de la Ley 43/95 para que la amortización del fondo de comercio generado en tales fusiones fuera deducible, como se había considerado tanto por la sociedad dominada como por la dominante.

En consecuencia, se incrementan las bases imponibles declaradas de los ejercicios 2000, 2001 y 2002 en 1.532.645,17€ en cada uno de ellos. En el ejercicio 2003, el propio sujeto pasivo había realizado el oportuno ajuste extracontable positivo para hacer tributar la amortización del fondo de comercio contabilizada.

Resulta así una cuota impositiva de 1.609.277,43 € e intereses de demora por 225.677,27 €.

Consta en el Informe Ampliatorio el Acta que KALISE adquirió el 100% de las participaciones de BIGPOOL SL por aportación <<in natura>> realizada por PRONINCA con motivo de la ampliación de capital formalizada en escritura pública de 14-3-97, siendo aportadas por BLEDISLOE FINANCE BV (Holanda).

A la fecha de adquisición por KALISE de las participaciones BIGPOOL, el 14-3-97, existía vinculación entre la primera y PRONINCA, pues ésta última había adquirido el 7, 48 % de las acciones de Kalise por aportación in natura efectuada por D. Borja con motivo de la ampliación de capital de Proninca formalizada en escritura pública de 11-12-96.

Estamos por tanto ante la adquisición por la sociedad absorbente, Kalise de las participaciones de la absorbida, Bigpool, a una entidad vinculada (Proninca), quien a su vez las adquirió de una entidad no residente (BledisloeFinance BV) por lo que no procede la deducción a efectos fiscales del fondo de comercio afluente en la fusión conforme al art. 103.3 de la Ley 43/95 .

Por acuerdo del jefe de la Oficina Técnica de la ONI, de 28-12-05, se ratifica la propuesta de liquidación contenida en el acta. Se notifica dicho acuerdo el 16-1-06.

Consta en dicho acuerdo que las otras dos sociedades absorbidas por Kalise, Helados Menorquina SA e Interglas SA (participada por Bigpool en el 40% de su capital) se habían adquirido por Kalise a entidades no residentes (BCI Beatrice Worldwidelnc, residente en EEUU) o a personas vinculadas, por lo que tampoco se cumplen los requisitos del art. 103.3 de la LIS .

Contra la expresada liquidación se interpuso por la interesada reclamación económico administrativa ante el TEAC que fue desestimada por el Acuerdo de 22 de noviembre de 2007, objeto del presente recurso."

Segundo.

La representación procesal de PRONINCA, S.L. interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 23/2008, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 2 de marzo de 2011 .

Tercero.

No conforme con la sentencia dictada, la representación procesal de PRONINCA, S.L preparó recurso de casación contra la misma y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 3 de mayo de 2011, en el que solicita su anulación y la de los actos administrativos de que trae causa.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 28 de julio de 2011, en el que solicita su desestimación con costas.

Quinto.

Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo, la audiencia del día quince de enero de dos mil catorce, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La sentencia impugnada nos ofrece la explicación de la controversia en los siguientes términos contenidos en el Fundamento de Derecho Tercero: "La única cuestión sometida a debate en el presente recurso, se centra en determinar si efectivamente concurre en Kalise, en cuanto sociedad absorbente de Bigpool el requisito exigido en el art. 103.3 de la LIS .

El TEAC rechazó la deducibilidad del fondo de comercio con origen en las operaciones de fusión efectuadas por entender que no se han cumplido los requisitos exigidos por el expresado artículo.

Afirma el TEAC que, pese a la oscuridad del precepto, lo que pretende el art. 103.3 en aras de una teórica neutralidad fiscal conjunta, es conceder el beneficio de la amortización fiscal del fondo de comercio únicamente cuando esa plusvalía realizada en la previa adquisición de las acciones de la absorbida por la absorbente, haya tributado efectivamente en España con motivo de tal transmisión, y de ahí que el expresado artículo no permita la amortización fiscal del fondo de comercio cuando la absorbente haya adquirido las acciones de la absorbida de un no residente o de una persona física residente y vinculada con aquella. Añade el TEAC que dada la facilidad de la eventual interposición de una entidad vinculada residente en España entre la entidad no residente o persona física vinculada y residente que venga a convertir en inoperante la limitación que nos ocupa, el art. 103.3 fija idéntico veto a la deducción fiscal de la amortización del fondo de comercio en los supuestos en que la absorbente hubiera adquirido las acciones de la absorbida a tal entidad vinculada, que a su vez hubiera adquirido dicha cartera de un no residente o persona física residente y vinculada, como es el caso planteado.

Concluye el TEAC determinando que los datos obrantes en el expediente conducen a presumir que el conjunto de operaciones previas a la absorción de Bigpool por Kalise fue cuidadosamente planificado al objeto de lograr la deducibilidad del fondo de comercio de fusión al amparo del art. 103.3 de la LIS , partiendo de los hechos incontestables de que el 100% del capital de Bigpool se adquiere por Proninca el 10 de marzo de 1997, un mes antes de que ésta transmitiera tal cartera a Kalise en la ampliación de capital de esta el 14 de marzo de 1997, siendo BledisloeFinance BV, entidad residente en Holanda, quien transmite el 100% de Bigpool a Proninca el 10 de marzo de 1997, lo que implica la interposición de una entidad residente, Proninca, en la transmisión a Kalise de Bigpool al objeto de evitar la transmisión directa por parte de Kalise a una no residente lo que conllevaría la imposibilidad de amortizar el fondo de comercio de la futura fusión, conforme al art. 103.3 LIS .

De otro lado, considera el TEAC que el retraso de casi un año en inscribir la adquisición por Proninca del 7,48 % de Kalise, a través de la ampliación de capital que se protocolizó por Acuerdo de 11 de diciembre de 1996 parece perseguir evitar la vinculación entre Proninca y Kalise y el hecho de que D. Borja fuera el único suscriptor de la ampliación de capital de Proninca mediante aportaciones no dinerarias que incluían el 7,48% del capital de Kalise, abona en la expresada tesis.

La postura de la parte, por el contrario es la de la procedencia de la deducibilidad del referido fondo, alegando que el mencionado fondo no había sido generado directamente por la entidad dependiente Kalise Menorquina S.A. sino que tiene su origen en las operaciones de fusión que con carácter previo a la absorción había llevado a cabo la anterior grupo Kalise Menorquina S.A. mediante escrituras de 5 de octubre de 1998 y que consistieron en la absorción de Helados la Menorquina S.A., Bigpool S.L. e Interglas S.A.

Finalmente reconoce que la supuesta falta de deducibilidad fiscal de las amortizaciones practicadas en los ejercicios 2000, 2001 y 2002, proviene de la supuesta falta de concurrencia en un fondo con origen en la absorción de Interglas y Bigpool por la originaria GupoKalise Menorquina (antes Beatrichol) de los requisitos establecidos en el art. 103.3 de la LIS , por lo que la procedencia de las amortizaciones en sede del Grupo fiscal exige la verificación del cumplimiento de tales condiciones en aquellas previas operaciones de fusión por absorción realizadas por esta entidad."

Tras ello, la sentencia basa el fallo desestimatorio en la argumentación contenida en el Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se contiene una transcripción de sentencia de la propia Sala , de 13 de julio de 2009 (recurso contencioso administrativo 83/2007 , interpuesto por GRUPO KALISE MENORQUINA respecto de la liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 1998) y en la que, en lo que interesa, se dice:

1. Absorción de BIGPOOL. La reclamante adquiere la totalidad del capital de dicha entidad como consecuencia de la aportación de esas acciones efectuada por PRONINCA, con motivo de la ampliación de capital realizada por la reclamante. Dicha ampliación se documentó en escritura de 14-3-97, presentada a inscripción en el Registro Mercantil el 2-5-97 e inscrita el 14-5-97. La Inspección consideró que la fecha a tomar para determinar si existía vinculación era la de la escritura, el 14-3-97, mientras que la reclamante considera que en este caso se debe atender a la fecha del asiento de presentación en el Registro.

En relación con la inscripción de los aumentos de capital, el artículo 162 del TRLSA establece lo siguiente:

"1.El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil.

2. Los suscriptores quedan obligados a hacer su aportación desde el momento mismo de la suscripción, pero pueden pedir la resolución de dicha obligación y exigir la restitución de las aportaciones realizadas si, transcurridos seis meses desde que se abrió el plazo de suscripción, no se hubieran presentado para su inscripción en el Registro los documentos acreditativos de la ejecución del aumento del capital."

Consideramos que lo relevante en el aumento de capital, a diferencia de lo que sucede con la fusión (fundamento anterior), no es su inscripción en el Registro Mercantil, sino el momento de la aportación por el socio que suscribe la ampliación. En este sentido, debemos atender a la fecha de la escritura de ampliación, el 14-3-97, puesto que, tal y como señala el artículo 162 anterior, desde el momento de la suscripción, el accionista queda obligado a la aportación. En este caso, la inscripción en el Registro Mercantil no tiene efectos constitutivos, como sí los tiene en la fusión. Si la inscripción del aumento de capital fuera constitutiva, los suscriptores sólo estarían obligados a la aportación desde el momento de la inscripción. No es esa sin embargo la voluntad del legislador, quien ha querido que la aportación sea obligatoria desde la suscripción, si bien pueden los suscriptores pedir la restitución de las aportaciones realizadas si, transcurridos seis meses, no se hubiera solicitado la inscripción en el Registro.

Por lo tanto, es a fecha 14-3-97 cuando se debe valorar si existe vinculación entre la reclamante y PRONINCA. Según consta en el expediente, PRONINCA pasó a ser socio de la reclamante como consecuencia de la ampliación de capital efectuada por dicha entidad, y que suscribió íntegramente D. Borja aportando, entre otras, acciones de BEATRICHOL, actual GRUPO KALISE MENORQUINA. Encontrándonos de nuevo ante una operación de aumento de capital, debemos atender, tal y como hemos expuesto, a la fecha de la escritura de ampliación, en este caso, de 11-12-96. En consecuencia, a 14-3-97, PRONINCA ya era socio de la reclamante (lo era desde 11-12-96), encontrándose por tanto vinculadas en el sentido del artículo 16.2 LIS , letra a), supuesto para el cual no se exige participación mínima."

Concluye la sentencia afirmando "la improcedencia de la deducibilidad del fondo de comercio pretendido, en los ejercicios 2000, 2001 y 2002, decisión que por otro lado, parece haber sido aceptada por la parte, habida cuenta de que en el ejercicio 2003, también objeto de regularización por la Inspección, la entidad recurrente ya había realizado un ajuste extracontable positivo para hacer tributar la amortización del fondo de comercio de contabilizada.". Y ello, naturalmente, determina la desestimación del recurso.

Segundo.

El recurso de casación se articula sobre la base de un solo motivo, en el que, con invocación del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción , se alega infracción por la sentencia del artículo 103.3. de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , por fundarse su aplicación en una interpretación errónea del artículo 162 de la Ley de Sociedades Anónimas , Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo, de 22 de diciembre.

Según la recurrente, la sentencia parte de la existencia de vinculación entre GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. y PRONINCA, S.L, por atender para ello a la fecha del acuerdo de aumento de capital de 11 de diciembre de 1996 de ésta y no a la del asiento de presentación para su inscripción en el Registro Mercantil, en 9 de octubre de 1997. En defensa del carácter constitutivo de la operación se invoca la Sentencia de esta Sala de 20 de diciembre de 2009 (recurso de casación 10220/2003) y, entre otras, la Resolución de la Dirección General de los Registros de 28 de marzo de 1995.

Y como el acuerdo de ampliación de capital de GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. (a consecuencia del cual PRONINCA aportó el 100% de las participaciones de BIGPOOL, S.L) es de 14 de marzo de 1997, con presentación a inscripción en el Registro Mercantil en 2 de mayo de 1997, es por lo que se defiende que a tales fechas no existía todavía la vinculación pretendida por la Administración y confirmada por la sentencia.

El Abogado del Estado, en la línea de la sentencia, opone al criterio de la recurrente, que lo relevante, a diferencia de lo que sucede con la fusión, no es la inscripción de la ampliación del capital en el Registro Mercantil, sino el momento de la aportación por el socio que suscribela ampliación.

Pero además, el Abogado del Estado pone de manifiesto la singularidad de las aportaciones "in natura", en las que la transmisión de los bienes por el socio a la sociedad, como transmisión a título oneroso que es, se produce por la suscripción de las acciones y el desembolso. Esto es, se añade, "aplicando la teoría del título y el modo, propia de nuestro Derecho Civil, el título sería la suscripción de las acciones y el modo la entrega de los bienes que se aportan <<in natura>>. Y ello tiene lugar cuando se otorga la escritura pública de aumento de capital. En ese momento se produce la transmisión del dominio de los bienes aportados por el socio a la sociedad. Aunque quede pendiente, desde el punto de vista mercantil, la inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil, que es cuando produce efectos frente a terceros. Pero entre el socio y la sociedad, la transmisión del dominio de los bienes aportados, se produce de acuerdo con la teoría del título y el modo, con al otorgamiento de la escritura pública de aumentos de capital social."

Tercero.

Expuestas las posiciones de las partes, comenzamos por señalar que según el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, el fondo de comercio es "el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa". Y el reconocimiento del mismo se produce cuando con ocasión de adquisición, fusión o consolidación de sociedades, se paga por la participación en el capital de las mismas un precio que excede de su patrimonio neto.

Pues bien, el artículo 103.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, señala que " 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..." (a partir de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, el límite se redujo a la veinteva parte).

Ahora bien, esta deducibilidad está sometida a los siguientes requisitos:

1º) Que la participación previa de la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida) sea igual o superior al 5%.

2º) Que en caso de que la participación en la entidad transmitente (absorbida) hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, se cumplan determinados requisitos respecto de la tributación de la transmisión o transmisiones previas de dicha participación.

En efecto, si la participación se ha adquirido a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la adquirente, que a su vez, adquiriera la participación de las referidas personas o entidades, se exige, bien que el importe equivalente a la diferencia antes referida haya tributado en España, a través de cualquier transmisión de la participación, bien que la tributación se haya producido en otro Estado de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido por la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al del Impuesto de Sociedades español.

Si por el contrario, la participación se adquirió de personas físicas residentes, vinculadas con la adquirente o a una entidad vinculada que la hubiera adquirido, a su vez, de aquellas, solo se exige probar que más del 50% del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas, se ha integrado en la base imponible del IRPF.

3º) Que la entidad adquirente (absorbente) y la entidad de la que hubiera adquirido su participación en la entidad absorbida, no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio .

Cuarto.

En el caso que se nos propone concurren las circunstancias, reseñadas en la sentencia impugnada, por transcripción de la de la Audiencia Nacional, de 13 de julio de 2009 y que fueron recogidas también en la de esta Sala de 3 de diciembre de 2012, que resolvió el recurso de casación 6043/1999, planteado por GRUPO KALISE MENORQUINA S.A contra ella, circunstancias que nosotros exponemos ahora de forma resumida para lograr una mayor claridad del supuesto:

1º.- La que luego sería sociedad GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. se había constituido en 2 de enero de 1996, bajo la denominación de BEATRICHOL, S.A, con un capital de 10.600 millones de pesetas.

2º.- Por otra parte, en 10 de marzo de 1997, la entidad BledisloeFinance BV -residente en Holanda- transmitió el 100% de las participaciones de BIGPOOL, S.L a PRONINCA S.L, entidad aquí recurrente.

3º.- El 14 de marzo de 1997, es decir, solo unos días después, la sociedad GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. (nombre adoptado a partir de dicha fecha por BEATRICHOL) amplió su capital en 8.000 millones de pesetas, de los que 5.600 millones fueron suscritos por PRONINCA, SL, mediante la aportación del 100% de las participaciones de BIGPOOL SL (tenedora del 40% de INTERGLAS), adquiridas a BledisloeFinance BV y el resto de la ampliación la suscribió Beatrice Netherland (también, sociedad holandesa).

Por tanto, las acciones de BIGPOOL, S.L. pasaron desde BledisloeFinance BV -entidad residente en Holanda- hasta GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A, a través de la intermediación de PRONINCA, S.L.

En la fecha indicada, de 14 de marzo de 1997, sin perjuicio de lo que es objeto de la controversia que se ha de resolver por medio de esta sentencia, existiría vinculación entre GRUPO KALISE MENORQUINA,S.A y PRONINCA, S.L, como consecuencia de que ésta última había adquirido el 7,48% de las acciones de aquella, por aportación "in natura" llevada a cabo por D. Borja , con motivo de la ampliación de capital formalizada en escritura pública de 11 de diciembre de 1996 (artículo 16 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades), presentada a inscripción en el Registro Mercantil en 9 de octubre de 1997 (sin embargo, la presentación a inscripción del aumento de capital de GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. y la adquisición por ésta del 100% de las acciones de BIGPOOL,S.L. por aportación de PRONINCA, S.L, tuvo lugar en 2 de mayo de 1997).

4.- En 1998, GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A., absorbió a las sociedades participadas, HELADOS LA MENORQUINA, SA, BIGPOOL S.L e INTERGLAS, S.A y (de las que poseía el 100 por 100 de su capital), según escrituras, de 5 de octubre de 1998, que respectivamente fueron inscritas en el Registro Mercantil el 8/7/99, el 3/6/99 y el 3/6/99. Se estableció una retroacción de los efectos contables desde 1/1/1998.

La consideración de vinculadas o no entre GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A. y PRONINCA, S.L, a que antes se ha hecho referencia, resulta esencial para resolver la controversia que se nos plantea, pues, como hemos indicado, la primera, absorbente de BIGPOOL,S.L. había adquirido las participaciones de esta, de la segunda, que a su vez las había adquirido de una entidad no residente (Bledisloe Finance BV), por lo que de darse la situación de vinculación, no procedería la deducción del fondo de comercio, por no cumplirse uno de los requisitos que hemos enumerado en el Fundamento de Derecho anterior, al que nos remitimos.

Dicho lo anterior, señalemos que la sentencia impugnada, confirmando el criterio de la Administración, entiende que cuando en 14 de marzo de 1997 , PRONINCA, S.L. aportó el 100% de las participaciones de BIGPOOL, S.L a GRUPO KALISE MENORQUINA, S.A., en la ampliación de esta última, existía vinculación entre ambas, pues, como se ha señalado anteriormente, PRONINCA, S.L. era titular del 7,48% del capital de KALISE MENORQUINA, S.A, adquirido mediante la aportación "in natura" de D. Borja , en la ampliación de capital de aquella, formalizada el 11 de diciembre de 1996.

Y es aquí donde se centra la controversia en función del efecto que se atribuye a los acuerdos de ampliación de capital y suscripción de acciones o a la inscripción en el Registro Mercantil porque frente a la posición que acaba de exponerse, la entidad recurrente entiende que la ampliación de capital de las sociedades tiene carácter constitutivo y como la de PRONINCA,S.L., de 11 de diciembre de 1996, no se presentó a inscripción hasta el 9 de octubre de 1997, no se puede hablar de vinculación en 2 de mayo de 1997, que es la fecha en que se presentó al Registro Mercantil la escritura de aumento de capital de KALISE MENORQUINA, S.A., no debiendo excluirse la deducción fiscal del fondo de comercio generado por la absorción de BIGPOOL.S.L.

Sin embargo, no podemos dar la razón a la entidad recurrente.

En efecto, dejando al margen el carácter de la inscripción de aumento de capital (cuestión en la que, a diferencia de la fundación de sociedades, preciso es reconocer que no existe un criterio unánime), la sentencia de esta Sala de 20 de diciembre de 2009 , que se invoca por la recurrente, resuelve la cuestión planteada por los socios de un sociedad en régimen de transparencia fiscal que alegaban que a virtud de una ampliación de capital con renuncia al derecho de suscripción (no inscrita en el Registro Mercantil), se había producido una modificación en la participación en el capital, tesis que esta Sala rechaza, confirmando la de la sentencia de instancia, y lo hace razonando que "al no estar acreditada la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de ampliación de capital, ésta no goza de los requisitos que se precisan para que pueda surtir efectos frente a terceros y en consecuencia frente a la Hacienda Pública.", a lo que se añade: "Nos encontramos ante un caso de documento sujeto a inscripción pero no inscrito, que, por tanto, no perjudica a tercero conforme al art. 21.1 del Código de Comercio y al art. 9 del Reglamento. Frente a terceros es inoponible el aumento de capital" . Por ello, concluye con la afirmación de que "para que el aumento o ampliación de capital surta efectos frente a terceros , se exige, con carácter constitutivo, que el acuerdo se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil y publicación en su Boletín Oficial, de tal forma que la ausencia de tales requisitos determinará que la pretendida ampliación no surta efectos frente a terceros."

Por lo tanto, pese al empleo del término "constitutivo", la resolución de la controversia se lleva a cabo en función del aspecto negativo del principio de publicidad, que supone que lo no inscrito no perjudica a tercero, y así lo demuestra referencia a los artículos 21.1 del Código de Comercio y 9 del Reglamento del Registro Mercantil .

En cambio, en el presente caso, se trata de que quien está obligado a promover la inscripción en el Registro Mercantil pretende aprovecharse de su conducta omisiva o de retardo, tratando de ignorar los importantes efectos producidos hasta el momento de tener lugar la referida inscripción. (PRONINCA,S.L. no presentó a inscripción la escritura pública de ampliación de capital de 11 de diciembre de 1996 hasta el 9 de octubre de 1997),

Y es que en el aumento de capital de la sociedades existe un proceso complejo de relaciones y compromisos entre las partes protagonistas de ella, determinantes de efectos y consecuencias, que no pueden negarse respecto de terceros, alegando falta de inscripción en el Registro Mercantil o, como en el presente caso, una presentación retrasada por voluntad de la propia sociedad recurrente, a cuyo efecto, debemos poner de manifiesto que el artículo 4.2 del Reglamento del Registro Mercantil , aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, dispone que " la falta de inscripción no podrá ser invocada por quien esté obligado a procurarla." A esta segunda faceta del aspecto negativo de la publicidad se refirió la Sentencia de Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo, de 27 de marzo de 1984 , al poner de relieve que " la falta de constancia tabular reviste significación únicamente en cuanto a tercero pero no respecto de los socios, a los que no será permitido desconocer la existencia de la decisión adoptada - arts. 24 y 26 del C. Com . y 2 párr. 3.º, del Regl. Registro Mercantil".

Lo que hemos denominado proceso complejo de ampliación de capital de sociedades comienza con el acuerdo de la Junta General decidiendo aquél (artículo 71 y siguientes de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 144 y siguientes de la Ley de Sociedades Anónimas , Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre) y concluye con la inscripción en el Registro Mercantil, de la escritura pública que describe la operación llevada a cabo, y entre dichos momentos se producen una serie de compromisos entre partes, de gran trascendencia, y que no podemos dejar de tener en consideración. En este sentido, y recordando que PRONINCA es sociedad de responsabilidad limitada, ha de indicarse que es cierto que el artículo 78.2 de la Ley 2/1995 , de marzo, dispone que " El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse en el Registro Mercantil ", pero no lo es menos que el apartado 1 del mismo precepto establece: " La escritura que documente la ejecución deberá expresar los bienes o derechos aportados y, si el aumento se hubiere realizado por creación de nuevas participaciones sociales, la identidad de las personas a quienes se hayan adjudicado, la numeración de las participaciones atribuidas, así como la declaración del órgano de administración de que la titularidad se ha hecho constar en el Libro registro de socios. ". Pero es que además, el apartado 3 del artículo 78 dispone (y en el mismo sentido el artículo 162 del TRLSA): "Si, transcurridos seis meses, desde que se abrió el plazo de suscripción, no se hubieran presentado para su inscripción en el Registro Mercantil los documentos acreditativos de la ejecución del aumento, los aportantes podrán exigir la restitución de las aportaciones realizadas" y si dicha falta de presentación "fuere imputable a la sociedad, podrán exigir también el interés legal".

Lo anteriormente expuesto demuestra que la asunción de las participaciones obliga frente a la sociedad al desembolso de su importe, pero legítima también para obtener la entrega de las participaciones asumidas y para pedir la resolución del negocio, en su caso con el interés legal, si no se inscribe la operación de ampliación de capital en el plazo de seis meses, resolución que, innecesario sería decirlo, no tuvo lugar en el presente caso.

Y si en cumplimiento de la obligación de desembolso se lleva a cabo la oportación "in natura", que es reflejada en escritura pública, hay que dar la razón al Abogado del Estado, en el sentido de que la formalizada con ocasión de la ampliación de capital de PRONINCA,S.L que reflejaba la del 7,48% de las participaciones de KALISE, por parte de D. Borja , determinó la adquisición de la propiedad de ellas desde dicho momento, con la producción del consiguiente efecto de vinculación, que desencadena la aplicación posterior de lo dispuesto en el artículo 103.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades .

Se trata de un efecto entre partes que, por ello, no puede desconocerse por la recurrente, la cual, como se ha indicado, tampoco puede ampararse en la falta de inscripción del aumento de capital en el Registro Mercantil, por lo que la conclusión no puede ser otra que la de que la vinculación entre KALISE,S.L. y PRONINCA,S.L. existía desde que ésta última adquiere el 7,48% de las acciones de aquella, en la escritura pública de ampliación de capital, de 11 de diciembre de 1996.

Lo que acaba de expresarse debió entenderse así igualmente por la recurrente, que, como pusieron de relieve tanto la Administración como la sentencia, llevó a cabo en el ejercicio 2003, un ajuste extracontable positivo para hacer efectiva la amortización del fondo de comercio contabilizado, argumento éste, recogido en el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia y que no es objeto de impugnación en el recurso de casación

Todo lo anteriormente expuesto justifica que el motivo no pueda prosperar.

Quinto.

La desestimación del recurso de casación ha de hacerse con condena en costas de la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción , limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto a la cifra máxima de 8.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación, número 1931/11, interpuesto por D. Jorge Deleito García, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad PROMOTORA DE NEGOCIOS E INVERSIONES CANARIAS, S.L , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Audiencia Nacional (Sección SEGUNDA), de 2 de marzo de 2011, dictada en el recurso contencioso administrativo 23/2008 , con condena en costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación contenida en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certificado. 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.