

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059880

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 21/2015, de 2 de julio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 272/2012***SUMARIO:**

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones y canje de valores. Fondo de comercio. *Amortización del fondo de comercio surgido con ocasión de una fusión de un ejercicio prescrito.* Posibilidad de regularizar elementos de la deuda tributaria que proceden de ejercicios prescritos [Vid. STS de 19 de febrero de 2015, recurso n.º 3180/2013 (NFJ057734)]. El art. 106.4 LGT autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuota o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los no prescritos en que se compensan o aplica. No resulta aplicable al ejercicio 2003, pero sí al 2004. El régimen del art. 23.5 Ley IS es aplicable *mutatis mutandis* a supuestos análogos como el del fondo de comercio. *Cuantificación del fondo de comercio.* Se discute si la cuantificación ha de realizarse en relación al momento final de la adquisición de la entidad o en atención a cada uno de los negocios combinados que determinan la fusión. La finalidad del art. 103.3 Ley IS es evitar la doble imposición sobre plusvalías latentes y fondo de comercio gravados en la transmitente [Vid. STS de 14 de octubre de 2013, recurso n.º 5719/2011 (NFJ052820) y consulta DGT V1623/2009, de 9-07-2009 (NFC034622)]. Diferencia esencial entre fondo de comercio del grupo consolidado y fondo de comercio de fusión. La cuantificación del fondo se ha de referir al momento de la fusión. Es en la adquisición en bloque de un patrimonio en la fusión lo que determina el fondo de comercio de fusión.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10, 23, 97 y 103.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 25.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 24.

RD 1815/1991 (Normas para la formulación de la cuentas anuales consolidadas), arts. 22, 23 y 24.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 19.^a.**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000272 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00272/2012

Demandante: BANCO GALLEGO S.A

Procurador: D.MIGUEL TORRES ALVAREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a dos de julio de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Banco Gallego S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Miguel Torres Álvarez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de mayo de 2012 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2003 a 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 1.121.595,62 euros, y la cuota de los ejercicios impugnados superior a 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por promovido Banco Gallego S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Miguel Torres Álvarez, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de mayo de 2012, solicitando a la Sala, que dicte sentencia en la que anule y deje sin efecto la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada y el acuerdo de liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2006, del que trae causa, por no ser ajustados a Derecho.

Segundo :

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro del plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto y declarando la conformidad de la Resolución recurrida.

Tercero :

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo para lo que se acordó señalar el día dieciocho de junio de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

Cuarto :

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero :**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de mayo de 2012, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a liquidación relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicios 2003 a 2006.

Las cuestiones a dilucidar, en los términos planteados por el TEAC y recogidos en la demanda, son: a) prescripción del derecho de la Administración a liquidar, y b) improcedencia de la regularización practicada.

Segundo :

La regularización afecta a la amortización del fondo de comercio surgido con ocasión de una operación de fusión llevada a cabo en 1998. El periodo de 1998 a 2002, ambos inclusive, es un periodo prescrito y no fue objeto de inspección.

El primer problema que plantea el presente recurso, en los términos recogidos en la demanda, es la posibilidad de regularizar aquellos componentes de la deuda tributaria que proceden de ejercicios ya prescritos.

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en su sentencia de 19 de febrero de 2015, recurso 3180/2013 :

"CUARTO. Sentado lo anterior, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 extiende a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar que "en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales, " debemos estar a lo que hemos declarado respecto a la interpretación del apartado 5 del art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en relación a las bases imponibles negativas compensadas en periodos posteriores al 1 de enero de 1999, aunque se hubieran originado con anterioridad a tal fecha, sentencias de 6 de noviembre de 2013 (rec. 4319/2011), 14 de noviembre de 2013 (rec. 4303/2011) y 9 de diciembre de 2013 .

En la primera de ellas la Sala afirma que "demostrada la concordancia de las bases o cuotas o deducciones que se pretenden compensar en el ejercicio no prescrito, con las consignadas en el ejercicio prescrito si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas, como jurídicas, recae sobre ella la carga de acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia".

Esta postura es seguida luego por la sentencia de 14 de noviembre de 2013 , en cuanto señala que la carga de la prueba queda cumplida por parte del obligado tributario con la exhibición de la documentación, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al Ordenamiento Jurídico, aunque matiza que las facultades de comprobación son las mismas que la Administración tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación, agregando que no tendría sentido el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto de Sociedades , en la redacción aquí aplicable, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autoriza a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico.

Finalmente, la sentencia de 9 de diciembre de 2013 reitera el criterio que siguen las sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013, si bien rechaza que pueda denegarse la compensación de bases de periodos prescritos, recalificando fiscalmente un conjunto o entramado de operaciones societarias llevadas a cabo por diversas entidades integrantes del mismo grupo, que según la Inspección habían generado artificiosamente bases negativas a fin de compensar las plusvalías que se pondrían de manifiesto con la transmisión de los títulos en periodos posteriores.

Estas sentencias son recordadas en los posteriores pronunciamientos de 17 de enero y 4 de julio de 2014 (recursos 3047/2011 y 581/2013).

En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico.

QUINTO. Surge, sin embargo, la cuestión relativa a la eficacia en el tiempo de la reforma legal producida por la Ley General Tributaria que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar.

La parte recurrida alega que como la ley 58/2003, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 no resulta de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantiene la Sala, en su sentencia de 5 de diciembre de 2013, que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirma una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003, mantiene que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003, al no ser de aplicación.

Ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (cas. 4073/2011) de que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho.

Ante esta doctrina, no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley, 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos (sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008, rec. 4447/2003, 25 de enero de 2010, rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010, rec. 4427/2005).

En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración.

En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos.

En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003."

En relación con la amortización del fondo del comercio, la sentencia del Alto Tribunal de fecha 9 de octubre de 2012, recurso 5003/2011, afirma:

"QUINTO. En el motivo cuarto se alega infracción del artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, por negar la sentencia la deducibilidad de un fondo de comercio

aflorado, contabilizado y acreditado en un ejercicio que en el momento en que se iniciaron las actuaciones inspectoras se hallaba ya prescrito.

También esta cuestión fue resuelta en la sentencia de esta Sala de 19 de enero de 2012 . En aquella sentencia se dijo que:

<<" A.- En el primer submotivo se sostiene la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección en relación con la amortización del fondo de comercio aflorado con ocasión de la fusión por absorción de las sociedades AGBAR y ADASA, al inadmitir la deducción practicada en la base imponible por SGAB por importe de 886.961.523 ptas.

Pues bien, el Abogado del Estado sostiene que aunque los ejercicios anteriores a 1998, que es el que se comprueba, puedan estar prescritos, la Inspección puede comprobarlos en relación a su extensión de efectos en ejercicios no prescritos. No se trata de que haya o no prescrito la facultad de la Administración de comprobar y modificar las bases declaradas, correspondientes a ejercicios prescritos y, en su caso, exigir lo liquidado practicando una nueva liquidación fijando una cantidad distinta a la declarada por el sujeto pasivo en su correspondiente declaración, sino de determinar si está acreditada la existencia, en este caso, de un fondo de comercio que se ha ido amortizando desde 1992, y que se trata de deducir en el ejercicio objeto de comprobación.

La jurisprudencia que se cita en el escrito de interposición responde a actuaciones inspectoras practicadas con anterioridad a la Ley 40/1998 que modificó el entonces artículo 23 de la LIS añadiendo un apartado 5 en el que el legislador explícito su criterio sobre esta cuestión al establecer el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron. Aun cuando esa norma se refiere solo expresamente a las bases imponibles negativas es aplicable mutatis mutandis a supuestos análogos como el aquí planteado.

La tesis del Abogado del Estado coincide con el criterio de esta Sala de que la actividad inspectora puede producirse en todo momento, sin que pueda sujetársele a plazo alguno, aunque su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT , de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del artículo 64 de la LGT , sí pueden ser objeto de investigación y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración. Es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad.

Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvieran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente.

No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos".>>

Por las mismas razones, procede desestimar el motivo."

La doctrina contenida en las sentencias parcialmente transcritas, y que, como resulta de su texto, recogen líneas jurisprudenciales ya consolidadas, nos ofrecen la base interpretativa para resolver la primera de las cuestiones planteadas en el presente recurso.

Los artículos aplicables son:

a) artículo 23.5, en la redacción dada por el artículo 2.8 de la Ley 24/ 2001 : "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

b) artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 : "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

c) artículo 106.4 Ley 58/2003 : "4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en

ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

De la doctrinal jurisprudencial antes citada en la interpretación de estos preceptos, resulta lo siguiente:

1.- La inspección tiene facultades para inspeccionar ejercicios prescritos, a efectos de comprobación de bases imponibles negativas que van a ser compensadas en ejercicios no prescritos, en base al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 y el artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, tanto en la redacción aplicable al supuesto de autos, como en la anterior. Los efectos de esta comprobación de no pueden afectar a los ejercicios prescritos, pero si a la correspondiente compensación en los ejercicios no prescritos.

2.- Aún cuando el fondo de comercio no puede ser calificado de "base imponible negativa", el Alto Tribunal considera que el régimen del artículo 23.5 y, por ello, el del 25.5 antes citados, es aplicable mutatis mutandis a supuestos análogos como considera al fondo de comercio. En esta línea se desarrolla, igualmente, el razonamiento del TEAC, que, si bien afirma que el supuesto de bases imponibles negativas no engloba el fondo de comercio, justifica la aplicación del régimen de comprobación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en que la afloración del fondo de comercio es un hecho económico de efectos duraderos en diversos ejercicios, pero que sus efectos sobre los mismos son independientes del ejercicio en que surgió, pues no se trata de compensaciones consecuencias de la mecánica del tributo, sino de un hecho económico cuyo tratamiento fiscal se realiza en ejercicios sucesivos.

Resulta claro que la jurisprudencia somete el tratamiento fiscal del fondo de comercio, al régimen previsto para la compensación de bases imponibles negativas.

3.- La modificación introducida por el artículo 106.4 de la Ley 58/2003, implica la extensión del régimen previsto para la compensación de bases imponibles negativas a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios, lo que implica que tal regulación es aplicable a partir del ejercicio de 2004, pero solo respecto a la deducción aplicada o pendiente de aplicación y a las cuotas compensadas o pendientes de compensación, pero no respecto a la compensación de bases imponibles negativas, que ya estaba prevista con anterioridad.

En conclusión, aplicando lo expuesto al presente supuesto: a) la inspección puede comprobar ejercicios prescritos para determinar el efecto de la deducción por amortización del fondo de comercio sobre ejercicios no prescritos, b) esta facultad no viene determinada por el momento en que se inician las actuaciones inspectoras, sino por el ejercicio no prescrito al que se aplica la deducción, y c) en nuestro caso, la facultad estaba prevista en la Ley 43/1995, y se mantuvo en la reforma dada por Ley 24/ 2001, por lo que afecta a todos los ejercicios inspeccionados.

Tercero :

La segunda cuestión que debemos examinar es la relativa a la cuantificación del fondo de comercio. La controversia se plantea en los siguientes términos: a) la recurrente adquirió acciones de la sociedad absorbida en 1993, 69,83%, en 1997, 3,29% y 1998, 26,36%; b) la determinación de la cuantificación del fondo de comercio de la fusión se realizó por la recurrente en base a la suma de las diferencias existentes entre el precio de adquisición de las acciones y el porcentaje que dicha participación representaba en el valor teórico de la sociedad adquirida, en cada uno de los tres momentos en que se realizaron las señaladas adquisiciones. El valor teórico fue incrementado en la diferencia entre el valor contable de los bienes inmuebles de la sociedad absorbida y su valor real; c) la Administración considera que el fondo de comercio generado por la fusión, debió calcularse por el total de la inversión realizada por la sociedad absorbente y el valor teórico de la sociedad absorbida en el momento de la fusión, considerando por tal el momento de la inscripción en el Registro Mercantil, incrementando el importe en la diferencia entre el valor real y contable de los inmuebles.

Durante los años transcurridos entre las distintas adquisiciones de participaciones y la fecha de la fusión, la entidad absorbida obtuvo beneficios que provocaron el incremento de fondos propios y con ello la disminución por la Inspección de los ajustes extracontables realizados por la recurrente.

Esta es, exclusivamente, la discrepancia que provoca la actual controversia.

De lo expuesto anteriormente, resulta que en el supuesto de autos la adquisición de la entidad absorbida se realiza mediante una toma de control total, por absorción, mediante una combinación de negocios; y la cuestión a decidir, no es otra, que la determinación de si la cuantificación del fondo de comercio ha de realizarse en relación al momento final de la adquisición de la entidad, o en atención a cada uno de los negocios combinados que determinan la fusión.

Veamos las normas de aplicación:

El artículo 10.3 de la Ley 43/1995 : " 3. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado

contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Este precepto, por si solo, no contradice los argumentos del TEAC, pues en su razonamiento parte de una interpretación sistemática para determinar el criterio temporal de cálculo que sostiene, con fundamento en la regulación contenida en la Ley 43/1995.

Es cierto, como señala la actora, que el artículo 103 no determina la fecha relevante a considerar para calcular el fondo de comercio, pero ello no nos lleva a la conclusión de aplicar automáticamente el resultado contable, como se afirma por la recurrente. Este no es el sentido del precepto. De una parte, el precepto no excluye la aplicación de los criterios interpretativos del artículo 3 del Código Civil y, de otra, lo que resulta de su texto, es la plasmación normativa de la sustantividad de las normas fiscales respecto de la contables, pues se señala que el cálculo de la base imponible se realiza " corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable..."

Veamos ahora la dicción literal del artículo 103.3 de la Ley 43/1995 :

"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, 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 veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:..."

La finalidad de esta norma ha sido tratada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de octubre de 2013, recurso 5719/2011 :

"CUATRO.- La doble imposición se produce por la amenaza de que se produzca una primera tributación por las plusvalías latentes y el fondo de comercio en sede de la sociedad transmitente como consecuencia de previas transmisiones, cuando se da el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un 5% o más, se prevé el mecanismo del artº 103.3 de la LIS para evitar la doble imposición y que la absorbente vuelva a tributar por las plusvalías latentes y el fondo de comercio gravados en sede de la transmitente, cuando proceda a la transmisión posterior o durante la generación de ingresos sin el reconocimiento de la deducción del gasto por la depreciación o deterioro de las plusvalías de los activos y el fondo de comercio preexistentes a la fusión; en dicho sentido se pronunció la propia DGT, por ejemplo, en Consulta V1623/2009, de 9 de junio, cuando en referencia al nuevo artº 89.3 -de similar significado que el antiguo 103.3- afirma que su finalidad "no es otra que evitar supuestos de doble imposición en territorio español en los casos en que el precio de adquisición de la participación en la entidad absorbida exceda del importe de sus fondos propios en el momento en que tiene lugar la transmisión del patrimonio de dicha entidad con ocasión de la operación de fusión, correspondiendo ese exceso tanto a mayores valores de los elementos del inmovilizado que integran ese patrimonio como a activos intangibles, de manera que si el importe del referido exceso se ha manifestado como renta en la persona o entidad del transmitente de la participación y, por ello, ha supuesto que dicha renta se ha integrado en su base imponible sin reducción alguna estando sometida a una tributación efectiva, el objeto de que ese mismo importe no salga a relucir de nuevo en forma de renta en sede de la entidad absorbente una vez realizada la operación de fusión y, en consecuencia, no resulta una doble imposición sobre esa misma renta".

Desde la perspectiva contable, el citado artículo 103, se remite, a su vez, a los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre , por el que se aprueban las Normas para formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, a la hora de imputar a los bienes y derechos adquiridos el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico.

El artículo 22, sobre "*Eliminación de fondos propios*", dispone: "1. La eliminación inversión-fondos propios es la compensación del valor contable representativo de la participación, directa o indirecta, de la sociedad dominante en el capital de la sociedad dependiente con la parte proporcional de los fondos propios de la mencionada sociedad dependiente, que represente dicha participación en la fecha de la primera consolidación y previamente homogeneizados conforme a los artículos 17 a 20 anteriores.

2. Se entenderá como fecha de primera consolidación para cada sociedad dependiente aquella en que se produzca su incorporación al grupo de sociedades.

3. No obstante lo establecido en el número anterior, se podrá considerar que se produce la incorporación de una sociedad dependiente al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que el grupo estuviera

obligado a formular cuentas consolidadas, o que las formulara voluntariamente, siempre que cualquiera de estas fechas sea posterior a la de la efectiva incorporación al grupo. Cuando un grupo se acoja a lo dispuesto en este número será de aplicación a todas las sociedades dependientes."

En su artículo 23, de rúbrica "Diferencia de primera consolidación", se establece: "1. Se denomina diferencia, positiva o negativa, de primera consolidación la existente entre el valor contable de la participación, directa o indirecta, de la sociedad dominante en el capital de la sociedad dependiente y el valor de la parte proporcional de los fondos propios de la mencionada sociedad dependiente atribuible a dicha participación en la fecha de primera consolidación.

2. A los efectos de lo previsto en el número 1 anterior, el valor contable de la participación estará formado por el precio de adquisición de tal participación, determinado conforme a las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, minorado en las correcciones de valor, provisiones o pérdidas, efectuadas antes del momento correspondiente a la primera consolidación y previa la homogeneización prevista en el artículo 18.

3. Tendrán la consideración de fondos propios los definidos como tales en el Plan General de Contabilidad minorados en el importe de las acciones propias, sin perjuicio del recálculo del porcentaje de participación que corresponda.

4. Cuando la diferencia de consolidación sea positiva, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la sociedad dependiente, aumentando el valor de los activos o reduciendo el de los pasivos, y hasta el límite que sea atribuible a la sociedad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor de mercado en la fecha de la primera consolidación, calculado en función del porcentaje de participación en el capital social de la sociedad dependiente..."

En relación con el concepto de "Fondo de comercio de consolidación", el artículo 24 del citado Real Decreto 1815/1991, establece: "1. Se entenderá por Fondo de comercio de consolidación la diferencia positiva a que se refiere el número 1 del artículo anterior minorada en el importe de las revalorizaciones de activos o las reducciones de valor de pasivos conforme a lo establecido en el número 4 del mencionado artículo.

2. El Fondo de comercio de consolidación se inscribirá en una rúbrica del activo del balance consolidado bajo esta denominación.

3. El Fondo de comercio de consolidación deberá amortizarse de modo sistemático, en la medida y en el período en que dicho Fondo contribuya a la obtención de los ingresos para el grupo de sociedades con el límite máximo de diez años. Cuando la amortización supere los cinco años, deberá recogerse en la memoria la oportuna justificación."

Para determinar la incidencia de las normas previstas para formular las cuentas anuales consolidadas, hemos de recordar lo expresado en el artículo 103.3 de la Ley 43/1995 : "... 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, 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..."

Los criterios establecidos en el citado Real Decreto, se aplican, únicamente, con la finalidad de imputar la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el valor teórico de la misma, no para el cálculo de la misma. De forma que, determinada la citada diferencia e imputada conforme a los criterios expuestos, en el caso de que subsista parte de esa diferencia que no haya podido ser imputada a los bienes y derechos de la sociedad transmitente, como el fondo de comercio de fusión, podrá deducirse fiscalmente para la determinación de la base imponible de la entidad adquirente. Por ello, estas normas no determinan el momento del cálculo del fondo de comercio de fusión.

El sistema previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 viene referido al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, no a las especialidades tributarias de los grupos consolidados que aparecen recogidas en el capítulo anterior. Partiendo de la idea de que ambos regímenes difieren, las normas relativas a cuentas consolidadas, han de aplicarse, en la remisión que realiza el artículo 103.3 de la Ley 43/1995, desde la perspectiva de la diferencia de tratamiento fiscal de una situación y otra.

El artículo 97 define la fusión:

"1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social."

La fusión requiere la transmisión en bloque del patrimonio de una entidad a otra, y, en tanto ello no se produzca, no se ha producido la adquisición de dicho patrimonio mediante la fusión. El problema se nos plantea en la medida en que, en el presente caso, la adquisición se realiza mediante una combinación de negocios, lo que nos obliga a determinar la relevancia de cada negocio combinado a efectos fiscales.

Desde ahora debemos realizar dos precisiones:

1.- La consideración individual de cada uno de los negocios combinados, no determina la fusión, sino la integración de la entidad posteriormente absorbida, en un grupo empresarial definido en el artículo 42 del Código de Comercio .

2.- La existencia de un grupo empresarial no implica fusión alguna, pues ésta requiere la adquisición en bloque por una entidad, existente o de nueva creación, de la totalidad del patrimonio de otra que se disuelve sin liquidación.

Existe una diferencia conceptual esencial entre el concepto fiscal de grupo empresarial consolidado y fusión. Y, por ello, existe también una diferencia esencial entre fondo de comercio del grupo consolidado y el fondo de comercio de fusión.

El fondo de comercio de fusión surge por la absorción de la entidad participada, y a este régimen especial de tributación se ha acogido la recurrente, lo que implica que, siendo la circunstancia determinante de la manifestación del fondo de comercio la fusión, a ella se refiera el momento de la cuantificación del mismo.

La recurrente cita un conjunto de normas de las que deduce que el momento de la cuantificación viene determinado por la adquisición de cada una de las participaciones. Estas normas son posteriores a los ejercicios que examinamos, y por ello no pueden aplicarse al supuesto de autos. Ahora bien, a ello debemos añadir: a) la norma 19. 2.5 del Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre no implica, necesariamente, que "la fecha de adquisición" para determinar el coste de la combinación de negocios, lo sea el de cada participación en virtud de los distintos negocios combinados, b) el artículo 12.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004 en la redacción dada por Ley 16/2007 establece la deducción del precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, pero tal norma se encuentra prevista para correcciones de valor por pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales y no para la cuantificación del fondo de comercio de fusión.

Por otra parte, no se observa en que pueda consistir la doble tributación que afirma la recurrente, sin concretar sus circunstancias; ni tampoco cómo la negativa a considerar una operación de reparto de dividendos para el cálculo del valor teórico, declarada en otro caso por el TEAC, afecta a la determinación del momento de la cuantificación del fondo de comercio como la inscripción registral de la fusión. Que el fondo de comercio disminuya por aumento de los fondos propios, no es un supuesto de doble tributación, sino la consecuencia lógica del concepto de fondo de comercio.

En conclusión, el fondo de comercio consolidado, que no coincide a efectos fiscales con el fondo de comercio de fusión, aparece por la agregación de los estados financieros de las filiales o bien como un ajuste propio de la consolidación (según se trate de adquisición de línea de actividad o de compra de acciones). En el caso de compra de acciones, que fue en lo que consistieron los negocios combinados anteriores a la adquisición por fusión, para la adquirente se trata de un inmovilizado financiero y constituye un fondo de comercio implícito. El fondo de comercio y amortización del mismo, no se contabiliza en los estados financieros de la sociedad adquirente y sólo se tiene en cuenta cuando se analiza la necesidad o no de provisión financiera. En este caso solo es fiscalmente deducible la provisión de inmovilizado financiero, por las pérdidas generadas en el ejercicio.

La interpretación que sostiene la actora, implicaría trasladar la cuantificación del fondo de comercio a un momento en que no era explícito ni deducible, en que aún no se había manifestado, olvidando que el sistema de tributación aplicado se determina por la existencia de una fusión que supone la adquisición en bloque de un patrimonio; y es tal adquisición la que determina la manifestación del fondo de comercio de la fusión. Ello conlleva

el determinar la fecha de todos los efectos fiscales de la fusión, al momento de la misma, su inscripción registral, salvo norma jurídica expresa en contrario. Uno de los efectos de la adquisición por fusión, es la cuantificación del fondo de comercio, respecto del cual, como hemos visto, no existe norma expresa en contrario, pues la remisión a las normas sobre cuentas consolidadas lo es, como decíamos, a efectos de la imputación.

La interpretación actora no encuentra apoyo en ninguna norma aplicable, y, contradice la mecánica propia de la adquisición por fusión, por lo que no podemos acogerla.

El régimen descrito se reproduce, como no podía ser de otra forma, en el Real Decreto Legislativo 4/2004.

Cuarto :

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Banco Gallego S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Miguel Torres Álvarez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de mayo de 2012 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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