

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061099

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de diciembre de 2015

Vocalía 10.^a

R.G. 5870/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Fusiones. Régimen fiscal de transmitente y adquirente. Diferencia de fusión. Es objeto de controversia la determinación del valor teórico -fondos propios- a considerar en aplicación de lo dispuesto en el art. 89.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) teniendo en cuenta que existe un pacto de retroacción contable de los efectos de la fusión. La entidad calcula una diferencia de fusión contable de 49.264.906,20 euros -diferencia entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico a 31/12/2005-. Sin embargo, considera que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros -diferencia entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico a 30/09/2006-; incluye entre los fondos propios de la sociedad absorbida, los resultados de la sociedad absorbida hasta septiembre de 2006. La inspección parte del mismo importe de diferencia de fusión contable que ha tomado la entidad, tomando pues en consideración las mismas partidas incluidas en fondos propios que aquella. Ahora bien, este es el valor que toma como diferencia de fusión fiscal, pues entiende que, a efectos fiscales, para el cálculo de la diferencia de fusión, habida cuenta la retracción contable acordada a 1 de enero de 2006, debe tomarse la cifra de fondos propios de la sociedad absorbida a 01/01/2006 -balance de fusión de fecha 31/12/2005-, sin incluir en el cómputo, como hace la entidad, los resultados de enero a septiembre de 2006 de la entidad absorbida dado que están incluidos en la cuenta de resultados de la sociedad absorbente, que tributa por los mismos. El Tribunal comparte el criterio de la Inspección: para el cálculo de la diferencia de fusión, habida cuenta de la retroacción contable acordada a 1 de enero de 2006, debe tomarse la cifra de fondos propios de la sociedad absorbida a 1 de enero de 2006 -balance de fusión de fecha 31/12/2005-, sin incluir en el cómputo, como hace la entidad, los resultados de la entidad absorbida de enero a septiembre de 2006, dado que están incluidos en la cuenta de resultados de la sociedad absorbente, que tributa por los mismos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 89 y 143.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 103.

Ley 19/1988 (Ley Auditoría de Cuentas), arts. 1 y 2.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 31.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 195, 210 y 211.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 23 y 24.

SENTENCIA

En la villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, vista la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por la entidad **XY, SA** N.I.F. ..., como sociedad dominante del grupo consolidado a/99, y en su nombre y representación por Don ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de liquidación de fecha 8 de octubre de 2013, propuesta de sanción de fecha 13 de noviembre de 2013 y acuerdo de imposición de sanción de fecha 29 de abril de 2014, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T., relativos al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (Régimen de declaración consolidada), ejercicios 2009 y 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 23 de octubre de 2012 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas entre otros, al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2009 y 2010.

Con fecha 3 de julio de 2013 concluyen las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al sujeto pasivo del acta de disconformidad n.º **A02-...**, relativa al concepto y períodos referenciados, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

El 08-10-2013 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la DCGC dicta acuerdo de liquidación con el siguiente desglose:

Cuota tributaria	0,00 euros
Intereses de demora	0,00 euros
Deuda tributaria	0,00 euros

La notificación al obligado tributario se practica el 8 de octubre de 2013.
De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante:

1.- En el cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones regulado en el artículo 150 de la Ley 58/2003 debe atenderse a las siguientes circunstancias: No se computaran 15 días por dilaciones no imputables a la Administración más 8 días por solicitud de aplazamiento para presentar alegaciones al acta.

2.- Con fecha 28-09-2006 **XY SAU** absorbe a **Z, SAU** (fusión impropia). La fusión se inscribe en el Registro Mercantil de Madrid el 11-10-2006.

Como consecuencia de la fusión **XY SAU** calcula una diferencia de fusión contable de 49.264.906,20 euros; considera que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros, que ha habido una tributación previa por el 89,53% de esa diferencia la cual imputa a la marca "**Ax Gx**" (6.714.750 euros) y a fondo de comercio (35.084.099,92 euros).

En los ejercicios 2009 y 2010 la entidad se deduce, mediante ajustes extracontables, 1.754.205 euros en cada ejercicio, en concepto de deterioro del fondo de comercio.

En el ejercicio 2009 también se deduce la cantidad de 5.203.931 euros en concepto de deterioro de la marca "**Ax Gx**".

3.- Los datos declarados se modifican por los siguientes motivos

- Ejercicio 2009: No se admite como gasto deducible la cantidad de 1.754.205 euros dada como deterioro del fondo de comercio ni la cantidad de 5.203.931 euros deducida en concepto de deterioro de la marca "**Ax Gx**". Se admite como gasto deducible la cuantía de 2.908.257,57 euros que en la fusión se ha imputado como diferencia atribuible a la marca "**Ax Gx**", al tener lugar la absorción por XY SAU de ZT. La marca "**Ax Gx**" ha sido dada de baja definitivamente.

- Ejercicio 2010: No admite como gasto deducible la cantidad de 1.754.205 euros dada como deterioro del fondo de comercio

No se admiten los efectos fiscales derivados de la imputación de la diferencia de fusión calculada por el contribuyente a un fondo de comercio y a la marca "**Ax Gx**" ya que la diferencia de fusión fiscalmente eficaz no ha sido calculada correctamente. Además ha de atribuirse a las participaciones que la entidad absorbida tenía de acuerdo con lo previsto en el artículo 89.3 del TRLIS.

Segundo.

Con fecha 13 de noviembre de 2013, se inicia expediente sancionador, mediante notificación a la entidad del acuerdo del instructor, quien había sido autorizado por el Inspector Jefe para acordar su inicio, encomendándose al mismo la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución.

Al expediente sancionador se han incorporado formalmente los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación.

Al obrar en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución resultó de aplicación la tramitación abreviada del procedimiento.

Con fecha 29 de abril de 2014, la DCGC dicta acuerdo de imposición de sanción, del que resulta un importe a ingresar de 221.309,71 euros.

Del acuerdo sancionador se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

1.- En el ejercicio 2009 se considera cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003 ("*Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros*"), infracción que se califica de grave y se sanciona con multa del 15%.

En el ejercicio 2010 se considera cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 segundo párrafo (*"También se incluye en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación"*) infracción que se califica de grave y se sanciona con multa del 15% .

2.- La Inspección de los Tributos considera acreditado el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias anteriores.

El acuerdo de imposición de sanción fue notificado a la entidad el día 29 de abril de 2014.

Tercero.

No conforme, la entidad interpone con fechas 21 de octubre de 2013, 22 de noviembre de 2013 y 13 de mayo de 2014 las reclamaciones económico-administrativas RG 5870/2013, 6608/13 y 2795/14 que se examinan ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación, propuesta de imposición de sanción y acuerdo de imposición de sanción descritos en los antecedentes previos.

Puestos de manifiesto los expedientes para alegaciones, las mismas fueron presentadas en los siguientes términos:

1) Imposibilidad de la Administración de comprobar las partidas consignadas en ejercicios prescritos que afecten a la liquidación de un ejercicio no prescrito.

2) Considera correcto el tratamiento contable de la operación de reestructuración llevada a cabo dado que si la operación no hubiera sido contabilizada correctamente las cuentas anuales no expresarían una imagen fiel y, por tanto, los auditores no hubieran emitido un Informe favorable sin salvedades.

3) Una parte del precio pagado era directamente imputable a un activo concreto, a la marca "Ax Gx", no siendo posible imputar el resto del precio pagado a ningún otro activo de la sociedad, por lo que esta diferencia debe ser considerada como fondo de comercio, tal y como certificó el auditor de cuentas.

4) La inspección no aplica correctamente el artículo 89.3 del TRLIS; hace referencia a los siguientes motivos:

- Partidas que integran los fondos propios a efectos del cálculo de la diferencia de fusión.
- Tributación efectiva previa de las acciones transmitidas.
- Asignación de la diferencia de fusión.

5) Considera que la sanción impuesta es contraria a derecho por los siguientes motivos:

a) La incorporación de manera automática al procedimiento sancionador de todos los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en el procedimiento inspector es contrario al derecho a la presunción de inocencia consagrada en el artículo 24 de la CE.

b) La Administración pretende sancionar por una actuación que tuvo lugar en un ejercicio prescrito por lo que ha decaído su derecho a sancionar la conducta producida en un ejercicio prescrito.

c) La Administración no ha motivado la existencia del elemento subjetivo de la culpabilidad. La Administración no ha acreditado que la interpretación de la norma realizada no fuera razonable aunque pudiera ser errónea.

6) Solicita el archivo de la reclamación económico-administrativa nº 6608/2013, relativa al expediente sancionador, cuya interposición fue presentada por error.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico administrativas que se examinan, que han sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento, en las que se plantea si es correcta la deducción de la amortización del fondo de comercio resultante de la fusión; así como la sanción impuesta.

Segundo.

La cuestión de fondo planteada en el presente expediente es la relativa al tratamiento fiscal del fondo de comercio resultante de las operaciones de fusión regulado en el artículo 89.3 del TRLIS.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente reclamación y así se derivan del expediente, los siguientes:

1.- El 28-04-2005 se producen las siguientes operaciones (ante el mismo notario y en escrituras publicas con nº de protocolo consecutivo):

- **DI, SL** adquiere a cinco Fondos inversores americanos y uno holandés el 50% de la entidad **Z, SAU**. Precio de la compraventa: 25.647.753 euros.

- **XY SAU** adquiere a **DI, SL** y a cinco personas físicas el 100% de la entidad **Z, SAU**. Precio de la compraventa: 57.000.000 euros.

2.- **Z, SAU** era titular de las participaciones en las sociedades:

Ax Gx, SA; E Ec, SA; Ev, SA ; C, LDAD; y EF, SARL.

Z, SAU se dedica fundamentalmente a ofrecer servicios de trabajo temporal; las sociedades participadas se dedican exclusivamente a dichos servicios aunque las actividades de las dos últimas se limitan, respectivamente, a Portugal y Francia.

3.- El 22-06-2006 **Z, SAU** constituye la sociedad **ZT, SLU** mediante aportación no dineraria de la rama de servicios de "back-office" y de negocio de la sociedad **Z, SAU** (capital 120.000 euros; prima de asunción de 1.562.861,61 euros).

4.- El 28-09-2006 **XY SAU** absorbe a **Z, SAU** (fusión impropia). Los balances de fusión aprobados tanto por la sociedad absorbente como por la absorbida son los de cierre a 31-12-2005. Se fija como fecha de retroacción contable el 01-01-2006. La fusión se inscribe en el Registro Mercantil el 11-10-2006.

5.- Operaciones posteriores:

- El 15-09-2009 **Xtt, SA** absorbe, entre otras, a la sociedad **Ax Gx SA**

- El 15-09-2009 **XY SAU** absorbe, entre otras, a la sociedad **ZT, SLU**.

6.- Consecuencias fiscales de la fusión.

a) Declarado por el obligado tributario:

- **XY SAU** considera que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros (diferencia entre el valor de la participación y el valor teórico a 30-09-2006).

- **XY SAU** considera que ha habido una tributación previa por el 89,53% de la diferencia de fusión, es decir, un importe de 41.798.849,92 euros; excluye un porcentaje del 10,47% que atribuye a la parte que uno de los vendedores (persona física) de las acciones de Z ha dejado exenta en su tributación personal.

- **XY SAU** imputa la diferencia de fusión a la marca "Ax Gx" (6.714.750) y a fondo de comercio (35.084.099,92 euros).

b) Inspección

- La diferencia de fusión fiscal es de 49.264.906,20 euros diferencia entre el valor de la participación y el valor teórico a 31-12-2005.

- Considera que la tributación previa se ha limitado a 19.103.338 euros y que debe imputarse todo como mayor valor de las participaciones en filiales de las que es titular la absorbida (cuando se realiza la fusión la marca está en poder de una filial de la transmitente).

Tercero.

El primer argumento opuesto por la reclamante a la regularización se refiere a las facultades de comprobación por parte de la Administración de operaciones realizadas en ejercicios prescritos. Considera la reclamante que como la operación de fusión se realizó en el ejercicio 2006, ejercicio prescrito, no se puede modificar ningún efecto que la misma proyecte en ejercicios no prescritos.

En el presente caso la inspección analiza la operación de fusión realizada en el ejercicio 2006, concluyendo que el importe de la diferencia de fusión que tiene efectos fiscales es de 19.103.338 euros, que

atribuye a un mayor valor de las filiales de la sociedad absorbida. Dicho análisis y conclusión surten efectos en los ejercicios objeto de comprobación en el presente expediente.

Pues bien, en relación con la cuestión aquí planteada, el Tribunal Supremo en Sentencias de 5 de febrero de 2015 (recurso de casación nº 4075/2013), de 26 de febrero de 2015 (recurso de casación 4072/2013) y de 23 de marzo de 2015 (recurso 682/2014) ha declarado que *“no se puede, pues, excluir, la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integren el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios prescritos”*.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de la primera de dichas Sentencias (al que se remiten las otras sentencias citadas), el Tribunal Supremo declara:

“CUARTO.- 1. *En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.*

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

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

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

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de “igualdad fuera de la ley”, “igualdad en la ilegalidad” o “igualdad contra la ley”, proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio. “

Manifestando en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia del Tribunal Supremo antes citada de 26 de febrero de 2005:

“En definitiva no cabe hablar de ejercicio prescrito en los términos en los que se viene desarrollando el debate, pues con dicha expresión se viene a significar que respecto de dicho ejercicio no cabe realizar nueva liquidación, nada más; pero la cuestión que se dilucida en este es otra, se está regularizando y se pretende liquidar ejercicios que por no haber transcurrido el plazo de prescripción no han prescrito, y respecto de estos se está procediendo legítimamente a comprobar e investigar datos y elementos trascendentes a efectos fiscales y a calificar operaciones que están produciendo sus efectos en estos. El que se trate de operaciones llevadas a cabo en ejercicios que no pueden liquidarse de nuevo por haber prescrito la obligación tributaria, carece de trascendencia porque en tanto proyecta sus efectos sobre ejercicios no prescritos obligatoriamente deben ser objeto de calificación a efectos de determinar su incidencia en la obligación tributaria objeto de la regularización”.

En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2015 (recurso casación 3180/2013) en el que se declara *“pues la acreditación y la 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 normas tributarias y no solo que estén acreditadas fácticamente”*.

Los razonamientos expuestos sobre supuestos de fraude de ley y deducciones resultan plenamente aplicables al presente caso.

Por otro lado, la sentencia de la Audiencia Nacional de 23-04-2015 (recurso 2014/2012), tras citar las anteriores sentencias del Tribunal Supremo, concluye (FD Tercero):

“El primer motivo del recurso versa sobre que las facultades de comprobación desplegadas en relación a un ejercicio posterior (no prescrito) no pueden extenderse a la legalidad o no conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables.

(.....).

Y aunque estos últimos pronunciamientos van referidos a supuestos de fraude de ley o deducciones y no compensación de bases imponibles negativas, lo cierto es que nada impide su aplicación a estos, pues el en el fondo de lo que se trata en todos los caso es de comprobar e investigar determinados hechos económicos cuyos efectos se proyectan hacia el futuro produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio –no prescrito- que se pretende regularizar, luego la referida alegación de la parte debe ser desestimada”.

También este Tribunal se ha pronunciado en el mismo sentido en diversas resoluciones, entre otras, en la de 30-05-2012 (RG 5624/2009), confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2015 (recurso 272/2012) y en donde se analizaba un caso similar al aquí planteado.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones de la reclamante

Cuarto.

Entrando en el enjuiciamiento de la cuestión de fondo, relativa al ajuste efectuado como consecuencia de la absorción de la entidad Z, SAU; efectos fiscales de una fusión acogida al régimen de especial de diferimiento, a la luz de los datos fácticos descritos en el fundamento de derecho segundo, en síntesis tenemos que en septiembre de 2006 se otorga escritura pública de fusión por absorción de una sociedad que posee el 100% de otra; XY SAU absorbe a Z, SAU. Los balances de fusión aprobados tanto por la sociedad absorbente como por la sociedad absorbida son los de cierre a 31-12-2005. Se fija como fecha de retroacción contable el 01-01-2006.

La operación de fusión se acogió al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del RDLegislativo 4/2004 (TRLIS).

El artículo 89.3 del TRLIS, en su redacción vigente en el ejercicio 2006, disponía:

“3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, 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:

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

El requisito previsto en este párrafo a) se entenderá cumplido:

1º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ésta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de

beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

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

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

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

En la aplicación de dicho artículo las diferencias entre lo declarado por la entidad y lo regularizado por la inspección son, en resumen, las siguientes:

1) La entidad considera que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros, por diferencia entre el valor de la participación en la sociedad absorbida y el valor teórico el 30-09-2006.

La Inspección considera que tal diferencia es de 49.264.906,20 dado que considera el valor teórico a 1-1-2006 (balance de fusión es de fecha 31-12-2005).

2) La entidad considera que ha habido una tributación previa por el 89,53% de la diferencia de fusión, es decir, por un importe de 41.798.849,92.

Sin embargo la Inspección considera que la tributación previa se ha limitado a 19.103.338 €.

3) La entidad ha imputado la diferencia de fusión a la marca (6.714.750) y a fondo de comercio (35.084.099,92).

La Inspección considera que no ha sido correcta esta imputación, en la medida que todo el mayor valor de la sociedad absorbida corresponde a mayores valores de las participaciones en filiales de las que es titular (de hecho, la marca está en poder de una filial de la transmitente).

La reclamante en su escrito de alegaciones considera correcto el tratamiento contable derivado de la fusión destacando que las cuentas anuales han sido auditadas y no presentan salvedad alguna. Respecto al tratamiento fiscal no comparte el criterio que sigue la inspección acerca de las partidas que integran los fondos propios a efectos del cálculo de la diferencia de fusión, la tributación efectiva previa y la asignación de la diferencia de fusión a las participaciones.

QUINTO.

En lo que respecta al valor probatorio de los informes de auditoría cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente en resoluciones, de 06-02-2014 (RG.3138/12), de 02-04-2014 (1554/11) y de 09-04-2015 (RG 7267/12), entre otras, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988, de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los

estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de Auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.
2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.
3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.
4. Su alcance es diferente: En auditoría se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado en el ejercicio de sus funciones pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143 del TRLIS dispone que: "A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley", artículo que expresamente remite a las normas contables) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que el Informe de auditoría aportado por el interesado sobre las operaciones controvertidas no desvirtúa lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, sentencia de 29-09-2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:

"Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho más cuando el alcance de las auditorías e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección."

SEXTO.

Seguidamente, es objeto de controversia la determinación del valor teórico (fondos propios) a considerar en aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS teniendo en cuenta que existe un pacto de retroacción contable de los efectos de la fusión.

La entidad calcula una diferencia de fusión contable de 49.264.906,20 euros (diferencia entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico a 31-12-2005).

Sin embargo, considera que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros (diferencia entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico a 30-09-2006); incluye entre los fondos propios de la sociedad absorbida, los resultados de la sociedad absorbida hasta septiembre de 2006.

La inspección parte del mismo importe de diferencia de fusión contable que ha tomado la entidad (49.264.906,20€), tomando pues en consideración las mismas partidas incluidas en fondos propios que aquella, como se desprende del cuadro incluido en el Acuerdo de liquidación [1]. Ahora bien, este es el valor que toma como diferencia de fusión fiscal, pues entiende que, a efectos fiscales, para el cálculo de la diferencia de fusión, habida cuenta la retracción contable acordada a 1 de enero de 2006, debe tomarse la cifra de fondos propios de

la sociedad absorbida a 01-01-2006 (balance de fusión de fecha 31-12-2005), sin incluir en el cómputo, como hace la entidad, los resultados de enero a septiembre de 2006 de la entidad absorbida dado que están incluidos en la cuenta de resultados de la sociedad absorbente, que tributa por los mismos.

Este Tribunal comparte el criterio de la Inspección, habiéndose pronunciado ya en ese sentido en resoluciones anteriores, de 27-10-2006 (RG 1383/2004) y de 19-01-2012 (RG 355/2010), está última confirmada, en lo aquí analizado, por la Audiencia Nacional en sentencia de 03-06-2015 (recurso nº 97/2012).

En el Fundamento de Derecho Décimo de la resolución de 19-01-2012 (RG 355/2010) decíamos:

“...Así pues, existiendo retroacción contable el beneficio obtenido por la sociedad absorbida desde la fecha de retroacción contable hasta la fecha de inscripción de la fusión no se debe computar en el cálculo del valor teórico de la participación a que se refiere el art. 89.3 del TRLIS por lo que los dividendos repartidos en ese periodo no afectan a su cálculo”.

De acuerdo con lo expuesto se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

SEPTIMO.

La siguiente cuestión en que la reclamante discrepa es la relativa a la tributación previa de las acciones transmitidas.

El 28-04-2005, ante el mismo notario y en escrituras públicas con nº de protocolo consecutivo, se producen las siguientes operaciones:

- **DI, SL** adquiere a cinco Fondos inversores americanos y uno holandés el 50% de la entidad **Z, SAU**. Precio de la compraventa: 25.647.753 euros.
- **XY SAU** adquiere a **DI, SL** y a cinco personas físicas el 100% de la entidad **Z, SAU**. Precio de la compraventa: 57.000.000 euros.

La discrepancia se plantea únicamente respecto a la adquisición efectuada a la entidad **DI**. Señala la reclamante que adquirió el 50% de las participaciones de **Z** a una entidad mercantil española por lo que no opera la exigencia legal de acreditación de la tributación efectiva previa establecida en el punto 1º del artículo 89.3 a) del TRLIS. Entiende que al ser una entidad residente el artículo 89.3 TRLIS presume su tributación.

Por su parte, la inspección entiende que como el mismo día de la compra de las acciones de **Z** a **DI** esta sociedad adquirió un 50% de las acciones de **Z** a unas sociedades no residentes, el obligado tributario debe acreditar la tributación de esa parte y dado que no existe acreditación alguna de esta tributación, la Inspección rechaza los efectos fiscales de la diferencia de fusión correspondiente a la compra a las entidades no residentes.

Este Tribunal ha señalado en numerosas ocasiones que el objetivo de la norma contenida en el artículo 103.3 de la Ley 43/95 (de contenido similar a lo establecido en el artículo 89.3 del TRLIS) es *“el de eliminar la posible doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma, en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación y, posteriormente, se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición”.*

Cuando se adquieren participaciones en una sociedad por un precio superior a su valor teórico se genera una renta en sede de las transmitentes que ha podido o no tributar. El artículo 89.3 del TRLIS (antes artículo 103.3 LIS) establece un mecanismo para evitar que esa renta que ha podido tributar en sede de las personas o entidades a las que se adquirieron las participaciones vuelva a tributar de nuevo en la entidad que ahora es poseedora de las mismas, de tal manera que se atribuye efectos fiscales a la “diferencia de fusión” (diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico).

En este sentido, este artículo atribuye efectos fiscales a esa “diferencia de fusión” cuando la entidad absorbente acredite la existencia de tributación previa en las adquisiciones de las participaciones en la sociedad absorbida, explicitando este requisito para los transmitentes personas físicas y personas no residentes.

En este caso, aunque es cierto que adquiere el 50% de la participación a una entidad residente, no puede prescindirse de las circunstancias que concurren en este caso concreto pues hay que tener en cuenta que esas mismas participaciones pertenecían a entidades no residentes (cinco fondos americanos y uno holandés) que las transmiten ese mismo día a esa entidad residente. Dado que el mismo día, en escritura pública atorgada ante el mismo notario y con número de protocolo inmediatamente anterior, la participación se transmitió por entidades no residentes a una entidad residente, al igual que la inspección, este Tribunal entiende que en este caso nos encontramos ante una transmisión de participaciones efectuada por entidades no residentes, supuesto en el que

la norma exige la acreditación efectiva de la tributación anterior. No atenderlo así equivaldría a ignorar flagrantemente la finalidad de la norma.

En cualquier caso, interesa destacar la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2011 (recurso nº 237/2008), que analiza el tema de la prueba en el artículo 103.3 LIS (actual artículo 89.3 TRLIS), que al referirse a la inexistencia de discriminación de la norma, dado que se trata de una norma para evitar la doble imposición, señala:

“Frente a ello no cabe tampoco oponer, como la actora pretende, la situación discriminatoria del artículo 103.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, a su juicio, se produce para las sociedades residentes en la Unión Europea respecto a las sociedades españolas, pues en los supuestos en que se trata de corregir una situación de doble imposición lo que se exige por la norma española, tanto para las sociedades residentes en España, como para las sociedades residentes en la Unión Europea, es la acreditación de la efectiva tributación, lo que como ya se ha expuesto, no acontece en el supuesto que se enjuicia”.

Sentencia de la Audiencia que ha sido confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013 (recurso casación 3249/2011) que añade:

“Es patente, por tanto, que el sistema de valoración de los preceptos citados, y del sistema tributario en su conjunto, exige la previa valoración y consiguiente tributación previa del Fondo de Comercio para hacer posible su amortización, desde la perspectiva del Derecho interno.

Si esto no sucediese se produciría una situación indeseable de "no imposición" en las transmisiones internas, que no sería asumible.

b") Es claro que el rechazo de lo que constituye el presupuesto del razonamiento de la recurrente arrastra las siguientes conclusiones.

La "tributación efectiva" exigida, cuando de una "operación societaria de reestructuración" producida en el ámbito comunitario se trata, no es distinta, sino idéntica, a la exigencia que se produce desde el plano interno.

c") Por ello, es indudable que no existe el trato diferenciado que la recurrente sostiene.”.

Conforme lo expuesto se desestiman las alegaciones de la reclamante al respecto.

Octavo.

La siguiente cuestión objeto de controversia es la relativa a la imputación de la diferencia de fusión a los bienes y derechos adquiridos.

Una vez determinado el exceso del precio de adquisición sobre el valor de los fondos propios fiscalmente eficaz, ha de imputarse a los bienes y derechos adquiridos, según los criterios establecidos en el entonces vigente RD 1815/1991, de 20 diciembre, hasta el límite del valor de mercado de los mismos. La diferencia que no haya sido así imputada se integrará en la base imponible de la entidad absorbente como partida deducible con el límite anual de la veinteaava parte de su importe, en concepto de fondo de comercio.

Tal y como hemos señalado la entidad ha imputado la diferencia de fusión a la marca (6.714.750) y a fondo de comercio (35.084.099,92).

Por su parte, la inspección considera que la diferencia de fusión fiscal que tiene efectos fiscales (19.103.338,18 €) debe imputarse a los activos de la sociedad absorbida en el momento de la fusión, es decir, como mayor valor de las participaciones adquiridas, en las siguientes cuantías:

- **Ax Gx, SA** : 15.348.396,84 €
- **Ev, SA** : 778.808,71 €
- **E Ec, SA** : 67.875,06 €
- **ZT** : 2.908.257,57 €

La reclamante considera que las filiales de **Z** que fueron adquiridas indirectamente con la adquisición de las participaciones de dicha sociedad no tenían ningún valor por lo que no es correcto asignar a ninguna de ellas la diferencia de fusión. Se opone al criterio utilizado por la inspección debido a que la operación tuvo un marcado carácter defensivo y la finalidad de la compra era eliminar a un competidor directo, en definitiva, considera que el criterio de valoración seguido por la inspección no se adecua a la realidad económica.

Por el contrario, este Tribunal considera correcta la imputación efectuada por la inspección de la diferencia de fusión fiscal eficaz así como los criterios de distribución utilizados, por los motivos siguientes, ampliamente analizados en el expediente:

1.- En octubre de 2006 (momento de la inscripción registral de la fusión) la entidad absorbida no tenía en su activo ninguna marca.

La diferencia de fusión a la que la entidad había dado efectos fiscales como mayor valor de la marca "**Ax Gx**", corresponde a un inmovilizado que en la fecha de inscripción registral de la fusión había salido del patrimonio de **Z, S.A.U.** dado que esta sociedad la había aportado a una filial suya, la sociedad **ZT**.

Efectivamente, consta en el expediente:

- En escritura pública de 22-06-2006, inscrita en el Registro Mercantil de Madrid el 03-07-2006, se constituye por parte de **Z S.A.U** la sociedad **ZT, S.L.U.**, mediante aportación no dineraria (capital: 120.000 €; prima de asunción: 1.562.861,61 €). El capital es íntegramente suscrito mediante la aportación de las "ramas de actividad" de back office y de negocio de la sociedad **Z, S.A.U.**

En el Anexo I de la escritura se relacionan los elementos materiales e inmateriales que dentro de la rama de actividad se ceden por **Z S.A.U** a **ZT, S.L.U.** Entre ellos figura la cuenta 21200 "Propiedad Industrial" con un importe de 39.382,27 € y la cuenta 28120 "Amort, Acum, propiedad" con un importe de 28.025,19 €. Realizada la mencionada aportación, la cuenta de Propiedad Industrial de **Z, S.A.U** no registra cantidad alguna.

El inmovilizado inmaterial se refiere a la marca denominada "**Ax Gx**".

Consecutivamente, en las cuentas anuales del ejercicio de 2006 de la nueva sociedad (**ZT, S.L.U.**) se registra como propiedad industrial por "constitución de la sociedad" 39.382,27 € y como amortización acumulada de la misma 28.025,19 €

- En escritura pública de 28-09-2006, inscrita en el Registro Mercantil de Madrid el 11-10-2006, **XY SAU** absorbe a **Z S.A.U.** (fusión por absorción impropia).

En el informe de auditoría de **XY, SAU**. del ejercicio de 2006, esta entidad, consta en la cuenta "concesiones, patentes, licencias, marcas y similares" bajo la denominación de "eliminación por aportación de rama de actividad" la cantidad de 39.382 €. Y en el capítulo de las amortizaciones consta que se eliminan por aportación de rama de actividad 28.025 €.

Por tanto, en la fusión del año 2006, en la que **XY, SAU**. absorbe a **Z, S.A.U.**, no se incorpora la marca "**Ax Gx**" al patrimonio de la absorbente; en ese momento la misma era propiedad de una tercera sociedad, filial de la entidad absorbida y, por tanto, como bien señala la inspección, a dicha marca no puede imputársele diferencia de fusión alguna, porque la diferencia de fusión ha de imputarse a los bienes y derechos de la sociedad absorbida existentes en el momento de la inscripción de la escritura de fusión y no a aquellos que hayan sido transmitidos antes de dicha inscripción.

2.- En octubre de 2006 (momento de la inscripción registral de la fusión) la sociedad absorbida sólo tenía en su activo saldos con entidades vinculadas y participaciones en sociedades.

Toda la diferencia de fusión es atribuida por la inspección como mayor valor de las sociedades participadas por la sociedad absorbida.

Como ya se ha indicado, previamente a la fusión se produce la constitución de la sociedad **ZT, S.L.U.** a la que **Z, SAU** transfiere los elementos materiales e inmateriales así como los personales (trabajadores) que servían a la realización de la actividad de back office del Grupo.

En el Anexo I de la escritura de constitución consta que la práctica totalidad de los activos y pasivos operativos de **Z, SAU** son aportados para dicha constitución, de forma que después de dicha aportación los activos y pasivos que quedan en su poder y que, por tanto, son objeto de adquisición por **XY SAU** en la fusión, son las participaciones y créditos con las empresas del grupo, los saldos en cuentas bancarias, créditos contra la Hacienda Pública derivados de retenciones, pagos a cuenta, pérdidas y parte de las obligaciones derivadas de remuneraciones pendientes de pago.

Por tanto, los únicos activos susceptibles de un mayor o menor valor contable, a los que se puede atribuir la diferencia de fusión fiscal son las participaciones en las entidades filiales. El artículo 89.3 del TRLIS señala claramente que la "diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos" y, en este caso, esas participaciones formaban parte de los bienes y derechos adquiridos, habiendo acreditado la inspección que tenían un valor superior al contable por lo que procede el criterio de la inspección.

Interesa destacar lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de enero de 2012 (nº de recurso: 3726/2009), en su considerando sexto:

"la Administración examinó las cuentas y balances comprobando que el valor que la fusión aporta a SGAB es la suma del valor de sus participadas, sin fondo de comercio.

Por ello no se admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, pues sin fondo de comercio no hay deducibilidad que es el primer requisito, como expone la Administración. La conclusión alcanzada por la Inspección, la comparte y ratifica la Sala de instancia, debiendo reiterarse que la Inspección, tras el examen

de la documentación comprobada en el expediente, prueba que no fue correcto ese Fondo de Comercio, y esa incorrección no puede justificar la deducibilidad posterior que se pretende”.

3.- Criterios para la distribución de la diferencia de fusión entre las participaciones.

Los criterios utilizados por la inspección han sido: a) Descarta a dos sociedades dado que las mismas tiene una importancia insignificante; b) Atribuye a la sociedad **ZT** el valor que la propia entidad ha considerado como valor de la marca y; c) Valora las otras 3 sociedades con los mismos criterios que los empleados por la propia entidad.

Imputa como mayor valor de las participaciones de **ZT, S.L.U.** (sociedad que adquiere la marca de Ax Gx), 2.908.257,57 €; reparte la diferencia de fusión de 19.103.338,18 €, en la misma proporción que el obligado tributario ha distribuido su diferencia de fusión entre marca Ax Gx y fondo de Comercio.

El resto de la diferencia de fusión (que el obligado tributario atribuyó a un fondo de comercio) de 16.195.080,61 € (19.103.338,18-2.908.257,57) lo imputa como mayor valor del resto de las filiales de **Z, S.A.U.**; y la distribución la realiza, aplicando el mismo criterio que el obligado tributario, calculando el valor de cada filial e imputando la diferencia de fusión en la misma proporción.

La entidad, a solicitud de la inspección, aportó a la inspección un documento en que informa de los criterios y circunstancias tenidos en cuenta para la determinación del precio de adquisición de las acciones de Z, S.A.U.; en este documento consta lo siguiente:

“..el proceso de compra comenzó con una oferta de venta por parte de los vendedores sobre la base de las ventas y la posición financiera neta del Grupo de Z, utilizando la fórmula: Ventas x 0,29 - Posición Financiera Neta.

Las ventas que se tuvieron en cuenta para la fijación inicial del precio de adquisición, sujeto después a negociación entre las partes, fue el importe neto de la Cifra de Negocios del grupo Z (Z y sociedades dependientes) correspondientes al año 2004.

El resultado de dicho cálculo fue no obstante negociado entre las parte, fijándose finalmente el precio de compra que se establece en la escritura de compraventa”.

La inspección calcula el valor del grupo atendiendo exclusivamente a la valoración de las entidades en él integradas; procede al cálculo de las entidad participadas en base a las cifras de ventas que figuran en la declaraciones del IS del ejercicio 2004 corregidas en el coeficiente 0,29 y a la posición financiera neta, excluyendo a las entidades no residente por carecer de datos y por la escasa importancia que en el Grupo tienen (las actividades de éstas, limitadas a Portugal y Francia se califican de “insignificantes” por **XY SAU** en el informe presentado ante el Servicio de Defensa de la Competencia, con ocasión de la compra de las acciones en 2005).

El detalle de la posición financiera neta de cada una de las entidades aparece detallado en el informe de disconformidad. Se observa que la cifra obtenida del valor de la cartera (59.288.094,15 euros) es próxima al precio pagado en la compra (57.000.000 euros).

Con la información disponible a 31-12-2005, aplicando el mismo criterio que el obligado tributario, la inspección calcula el valor de cada filial para posteriormente imputar la diferencia de fusión fiscal en la misma proporción.

Por tanto el criterio de valoración de las participaciones de las filiales utilizado por la inspección es el mismo que el tenido en cuenta por la entidad para la fijación del precio inicial de compra.

Conforme lo expuesto se confirma la imputación efectuada por la inspección de la diferencia de fusión fiscal eficaz así como los criterios de distribución utilizados desestimándose las alegaciones de la reclamante.

Noveno.

La última de las cuestiones a tratar es la relativa a la procedencia de la sanción impuesta.

Alega la reclamante ausencia de motivación y vulneración de la presunción de inocencia.

La infracción cometida y sancionada por la Inspección es la prevista en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

“Constituye infracción tributaria Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incluye en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se

*produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación
La infracción prevista en este artículo será grave.”*

Lo sancionado por la inspección ha sido lo siguiente: la entidad declaró incorrectamente en la determinación de la base imponible del ejercicio 2009, en concepto de deterioro de fondo de comercio y marca, un importe de 4.049.878,43 euros. De dicha cantidad la inspección considera base sancionable únicamente 1.029.479,10 euros, cantidad que representa la proporción (25,42%) que guardan las rentas generadas por las entidades no residentes cuya tributación no ha sido probada (10.624.367,84 euros), en relación con lo declarado por el contribuyente como diferencia de fusión fiscalmente eficaz (41.799.649,92 euros). Respecto al ejercicio 2010, el obligado tributario declaró incorrectamente en la determinación de la base imponible, en concepto de deterioro de fondo de comercio, un importe de 1.754.205,00 euros, sancionable únicamente en la cuantía de 445.918,91 euros calculada dicha cuantía de acuerdo con los criterios antes expuestos.

Por tanto, en los ejercicios 2009 y 2010 se produce el tipo de infracción tipificado en el artículo 195.1 de la LGT en la medida que las modificaciones practicadas en el ejercicio 2009 reducen la base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros, habiéndose por tanto acreditado improcedentemente partidas a compensar y, en el ejercicio 2010, determinaron una declaración incorrecta de la renta neta que no produce falta de ingreso por haber sido compensada en el procedimiento de comprobación.

Alega que el acuerdo sancionador no motiva la existencia del elemento subjetivo de culpabilidad.

El artículo 211.3 de la ley 58/2003, LGT, dispone:

“La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”.

Por su parte, el artículo 24.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004, RGRST) dispone, por lo que aquí interesa:

“Resolución del procedimiento sancionador.

1.- El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento, y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente....”.

En cuanto a la motivación, explícitamente el acuerdo sancionador resume los hechos y su calificación señalando que:

“..se considera que el obligado tributario conocía o debía razonablemente conocer que la diferencia de fusión que se considera fiscalmente eficaz, de conformidad con lo dispuesto en el art. 89.3 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, debe limitarse a la parte de la misma que previamente ha tributado, exigiendo en su tenor literal la acreditación de la efectiva tributación por parte de los transmitentes de las participaciones en la sociedad absorbida cuando éstos sean no residentes y personas físicas, puesto que este requisito está en consonancia con el objetivo de evitar la doble imposición que persigue este artículo.

Se concluye afirmando que “en la parte que corresponde a la diferente cuantificación de la diferencia de fusión fiscalmente eficaz realizada por esta Inspección, en relación con la realizada por el obligado tributario en lo que a las rentas generadas por no residentes se refiere, era exigible del contribuyente una conducta distinta, y que el incumplimiento de la norma acaecido es merecedor de una sanción tributaria como constitutivo de una conducta culposa o negligente, de la que se deriva un perjuicio para la Hacienda Pública al haberse dejado de ingresar parte de la cuota que debería resultar de una correcta autoliquidación, y al haberse declarado incorrectamente una renta neta que ha sido compensada con bases imponibles negativas y con cuotas pendientes (arts. 191.1. y 195, respectivamente, de la Ley General Tributaria), sin causa razonable para ello.

No apreciando la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, se estima que procede la imposición de sanción”

Por tanto, el acuerdo sancionador no solo recoge los hechos sino la determinación de la infracción cometida con arreglo a los mismos, sujeto infractor, la sanción aplicable y sus criterios de graduación, resultando que los mencionados hechos, derivaron en la comisión de la infracción, por lo que entendemos el citado acuerdo contiene una motivación mínima que permite entender en qué fundamenta su decisión la Administración, de tal forma que, el interesado podía y así lo ha hecho, alegar lo que entendiera en su derecho.

En cuanto a la vulneración de la presunción de inocencia por incorporar de manera automática al procedimiento sancionador todos los datos, pruebas y circunstancias obtenidas en el procedimiento inspector, ha de señalarse que artículo 210 de la Ley 58/2003 al regular la instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria, en su apartado 2, establece que *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”*.

En el mismo sentido, el artículo 23 del Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, también al regular la instrucción del procedimiento sancionador, en su apartado 3, dispone que: *“A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución.”*

En el acuerdo sancionador consta lo siguiente:

“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (LGT), en el momento de dictarse el acuerdo de inicio del expediente sancionador se incorporan formalmente al mismo los datos, pruebas o circunstancias obrantes u obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación”.

Por tanto se desestiman las alegaciones de la reclamante ya que la normativa aplicable contempla explícitamente la posibilidad de que en el procedimiento sancionador se tengan en cuenta los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en el procedimiento de comprobación, constando, en este caso, en el acuerdo sancionador, la incorporación formal de las mismas al procedimiento sancionador.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vista las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central,

ACUERDA

1) Archivar la reclamación RG 6608-13; 2) Desestimar las reclamaciones RG 5870-13 y 2795-14 confirmando los acuerdos de liquidación y sancionador impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.