

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061545

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 13 de enero de 2016

Vocalía 2.^a

R.G. 7277/2012

SUMARIO:**IS. Régimenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.**

Fusiones. *Amortización del fondo de comercio de fusión. Adquisición de acciones a entidades no residentes.* El art. 89.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) -cuyo precedente es el art. 103.3 de la Ley 43/1995 (Ley IS)- no contraviene los principios comunitarios cuando exige prueba de «tributación efectiva» en España o la U.E. en las transmisiones previas de acciones realizadas por un no residente a un residente. Alega el obligado una contravención del principio de no discriminación del Convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido. Pues bien, aquí, como seguidamente se fundamenta, no hay discriminación alguna que alegar. La deducción que pretende trae causa de que Seguros X... absorbió a Z... muy poco después de haber adquirido las acciones de ésta en septiembre de 2002 de la residente en el Reino Unido -y, por tanto, «no residente» en España- C...International Holding. Pues bien, respecto de la alegación que ahora examinamos, aquí el problema no es de «discriminación» sino de «falta de tributación». Parece evidente que si la residente en el Reino Unido C... International Holding, que le vendió a ella el 100 por 100 de Z... , hubiese tributado en dicho país -en el Reino Unido- por el importe que Seguros X... sostiene que tiene derecho a deducirse, ni la Inspección hubiese regularizado ni, por tanto, este Tribunal estaría resolviendo esta reclamación. La deducibilidad de toda «diferencia de fusión» o «fondo de comercio de fusión» -arts. 103.3 de la Ley 43/1995 (Ley IS) y 89.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)-, constituida por la diferencia entre lo que hubiera costado la participación y su valor teórico o valor neto contable, una vez que de esa diferencia se hubiera imputado todo lo que hubiese debido imputarse a los bienes y derechos adquiridos, tiene, como se ha dicho, una teleología bien conocida: evitar una doble imposición. Como ya debió haberse producido una imposición al gravar las plusvalías de los que transmitieron sus participaciones en la sociedad que es absorbida, se permite una deducción en la absorbente. Y eso tanto si los que vendieron las participaciones son residentes como si no lo son. La norma española no es discriminatoria. Pues, repárese en que, para evitar una doble imposición, admite o habilita una deducibilidad en España si se ha producido una previa tributación fuera de nuestro país -eso sí, restringida ésta a que se haya producido -esa previa tributación- en otro estado miembro de la UE. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30, 86, 89 y 95.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 28 y 103.

RDLeg. 1564/1989 (TRLSA), art. 235.

Código Civil, art. 1.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 21 y disp. trans. 27.^a.**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid y en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central por D. Francisco ... (N.I.F. ...) en representación de **SEGUROS X...** (provista de N.I.F. ... y en adelante en ocasiones simplemente "la entidad" o "**SEGUROS X**"), y de Z **SEGUROS...** (antes **Xy SEGUROS...**), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a los actos de liquidación dictados por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (D.C.T. y A.) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (D.C.G.C.) relativos a la tributación del Grupo **a/07**, del que **SEGUROS X...** es sociedad dominante, por el Impuesto sobre Sociedades [I. s/ Soc] (Régimen de consolidación) de los ejercicios: 2007, y 2008, 2009 y 2010 (los cuatro del 01/01 al 31/12); actos de liquidación dictados el 07/05/2012 (ejerc. 2007) y el 24/10/2012 (ejercs. 2008, 2009 y 2010), respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En los ejercicios a que se refieren las reclamaciones, **SEGUROS X...** (...) tributó por el I. s/ Soc. en Régimen de consolidación, siendo “la dominante” del Grupo consolidado **a/07** cuya principal actividad era la de Entidades Aseguradoras de Vida y Capitalización.

Segundo.

Mediante Comunicación notificada el 11/02/2010 un Equipo de la D.C.T. y A. de la D.C.G.C. inició cerca de la entidad unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general atinentes, además de a otros conceptos y períodos, a la tributación del Grupo **a/07** por el I. s/ Soc. de los ejercicios del 2005 al 2007.

Tras instruir las, y por lo que a tal concepto se refiere (I. s/ Soc.), el 25/01/2011 incoó a la entidad las siguientes actas:

- .- La de conformidad (**A01**) nº. ... de los ejercicios 2005 y 2006.
- .- La de conformidad (**A01**) nº. ... del ejercicio 2007.
- .- La de disconformidad (**A02**) nº. ... de los ejercicios 2005 y 2006.
- .- La de disconformidad (**A02**) nº. ... del ejercicio 2007.

En esas dos actas de conformidad (ejercicios 2005 y 2006, y 2007) el Equipo de inspección propuso llevar a cabo determinados ajustes que terminaron llevándose a cabo con los actos de liquidación tácitamente dictados - ex. art. 156.3 de la Ley 58/2003- tras las mismas.

Mientras que por lo que a las de disconformidad se refiere, mediante sendos Acuerdos de 23/05/2011 la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. ordenó al Equipo de inspección completar las actuaciones respecto del único ajuste que había contado con la disconformidad de la entidad, y que había dado lugar a la incoación de las dos actas de tal carácter. En el primero de esos dos Acuerdos ya se reconoció que el ejercicio 2005 había prescrito.

Tras realizar las actuaciones complementarias que entendió procedentes para atender a lo que se había ordenado el 21/03/2012 el Equipo de inspección incoó a la entidad una nueva acta de disconformidad (**A02**) relativa a la tributación del Grupo **a/07** por el I. s/ Soc. del ejercicio 2007 pues a aquella fecha (el 21/03/2012) el ejercicio 2006 también había prescrito. Nueva acta nº. ... que sustituyó a todos los efectos a la anteriormente incoada.

Tercero.

El 07/05/2012 la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. de la D.C.G.C. dictó el acto de liquidación correspondientes a esa acta de disconformidad nº. ... con el que confirmó la **única regularización** propuesta en la misma de minorar el importe fiscalmente deducible del fondo de comercio de fusión que surgió con motivo de la operación con la que **SEGUROS X...** absorbió en 2003 a **Z... COMPAÑÍA ANÓNIMA** (provista de N.I.F. ..., y en adelante “**Z...**”), de la que poseía el 100 por 100 de sus acciones, operación acogida al régimen especial F.E.A.C.

La entidad consideró que con motivo de esa operación había surgido una “*diferencia de fusión con efectos fiscales*” de 178.112.477,01 € de la que, tras imputar 39.904.453,35 € como mayor valor de determinados bienes recibidos, 138.208.023,66 € corresponderían al “*fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes*”; aunque esas cifras luego se disminuyeron y **SEGUROS X...** fijó en 134.997.894,20 € el importe de la “*diferencia de fusión*” fiscalmente deducible.

En el ejercicio 2007 **SEGUROS X...** se dedujo fiscalmente por tal concepto 6.749.894,71 € [1/20 de 134.997.894,20] (9.666.466,32 € de dotación contable – 2.916.571,61 € de un ajuste extracontable fiscal realizado por la propia entidad).

Sin embargo para la Inspección la “*diferencia de fusión con efectos fiscales*” ascendió sólo a 116.089.260,10 €, y el “*fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes*” a **76.184.806,75 €** (116.089.260,10 € – 39.904.453,35 €); con lo que la dotación anual fiscalmente deducible sería sólo de 3.809.240,34 € (76.184.806,75 € / 20); y, como la entidad se había deducido 6.749.894,71 €, para regularizar el exceso aumentó la base imponible de la entidad, y con ella la del Grupo, en 2.940.654,37 €; ascendiendo la deuda de aquel acto de liquidación, que le fue notificado a la entidad vía NEO el 08/05/2012, a un importe de 1.077.001,42 €.

Cuarto.

Frente al anterior acto de liquidación la entidad interpuso el 07/06/2012 ante este T.E.A.C. una reclamación económico-administrativa, a la que se asignó el nº. 00/04822/2012.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la entidad presentó el 24/03/2013 un escrito al que incorporó las alegaciones que más adelante se expondrán.

Más tarde, y tras haber presentado la reclamación de la que luego se hablará atinente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, el 07/08/2013 presentó un nuevo escrito solicitando la acumulación de ambas reclamaciones y efectuando una "Manifestación Adicional".

Quinto.

Mediante Comunicación notificada el 23/02/2012 el mismo Equipo de la D.C.T. y A. inició cerca de la entidad unas nuevas actuaciones de comprobación e investigación, éstas de carácter parcial, pues alcanzarían sólo a la tributación del Grupo **a/07** por el I. s/ Soc. de los ejercicios del 2008 al 2010 y, más concretamente, a la posible *<Regularización de la parte de Fondo de Comercio Financiero considerada como fiscalmente no deducible en virtud de Acuerdo de liquidación O.T. de la DCTA de 07/05/2012>*; y, tras instruir las, el 20/06/2012 incoó a la entidad el acta de disconformidad (**A02**) nº. ... relativa a tal concepto y períodos tributarios en la que propuso replicar en los ejercicios siguientes el mismo ajuste que ya se había llevado a cabo en sede del 2007.

Sexto.

El 24/10/2012 la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. de la D.C.G.C. dictó el acta de liquidación correspondientes a ese acta de disconformidad nº. ..., con el que confirmó en sede de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 ese ajuste ya practicado respecto del 2007 que suponía minorar en cada uno de esos tres ejercicios la cuantía de esa *"diferencia de fusión con efectos fiscales"* desde los 6.749.894,71 € deducidos hasta los 3.809.240,34 € que la Inspección admitió como deducibles.

Y acta de liquidación con el que liquidó a cargo del Grupo una deuda de 2.943.613,61 €, y que fue notificado a la entidad vía NEO el 25/10/2012.

Séptimo.

Frente al anterior acta de liquidación la entidad interpuso el 07/11/2012 ante este T.E.A.C. una reclamación económico-administrativa, a la que se asignó el nº. 00/07277/2012.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, la entidad presentó el 26/07/2013 un escrito al que incorporó las alegaciones que más adelante se expondrán; y escrito con el que, en su segundo otrosí, la entidad terminó solicitando la acumulación de dicha reclamación con la que previamente había interpuesto respecto del ejercicio 2007.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas que, en consecuencia, se admiten y resuelven.

Reclamaciones que se resuelven acumuladamente como ha solicitado la entidad y accedido a ello el Abogado del Estado – Secretario del Tribunal (Acuerdo de 26-08-2013 notificado al interesado el 06-09-2013) al concurrir las circunstancias necesarias para que ello resulte procedente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 230 de la Ley 58/2003.

Segundo.

En sus dos escritos de alegaciones la entidad se limita a formular las que entiende procedentes frente a las regularizaciones materiales llevadas a cabo por la Inspección, cuestionando así exclusivamente la procedencia del ajuste efectuado que, salvo en ciertos componentes numéricos, es el mismo en todos los ejercicios; por lo cual este Tribunal va a entrar directamente a examinar la procedencia o no de tal ajuste.

Ajuste consistente en minorar el importe fiscalmente deducible del fondo de comercio de fusión que surgió con motivo de la operación con la que el 30/09/2003 **SEGUROS X...** absorbió a **Z...**, de la que poseía el 100 por 100 de sus acciones, operación acogida al régimen especial F.E.A.C.

Ajuste cuyos **antecedentes**, en lo de momento más esencial, pues otros se expondrán más adelante, y, además, todos ellos pueden leerse con mayor detalle en el acta de liquidación y en la restante documentación existente en el expediente, pueden resumirse como sigue:

SEGUROS X... había adquirido el 100 por 100 de las acciones de **Z...** el 18/09/2002 por 242.042.000 € de **C... INTERNATIONAL HOLDING** (en adelante "**C... INTERNATIONAL HOLDING**") residente en el Reino Unido.

Y más tarde, en una operación de fusión impropia (escritura de 30/09/2003 con retroacción contable a 01/01/2003), **SEGUROS X...** absorbió a **Z...**; operación que determinó una diferencia de fusión o fondo de comercio "contable" de 223.931.449,10 €, por diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico de **Z...** en la fecha de fusión: 18.110.550,90 €; enorme diferencia en parte motivada, entre otras cosas, porque, según reflejó en la declaración-autoliquidación del ejercicio 2003, como consecuencia de la absorción **SEGUROS X...** recibió de la absorbida Bases Imponibles Negativas (en adelante B.I.N.'s) pendientes de compensación por 80.706.570,97 €, de las que en los ejercicios 2004, 2006 y 2007 (principalmente en el 2006) compensó una buena parte.

SEGUROS X... acogió aquella operación al régimen especial F.E.A.C.; y para cumplir con la "*Obligación de información*" del art. 45 del Reglamento del Impuesto (R.D. Decreto 537/1997, de 14 de abril) sobre el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión (art. 89.3 TRLIS (RDLeg. 4/2004) la entidad anexó un escrito a su declaración-autoliquidación del ejercicio 2003 en el que expuso que, dado que había adquirido **Z...** a una "no residente" (**C... INTERNATIONAL HOLDING**), descartó a priori la alternativa de probar la tributación de tal transmisión en el Reino Unido, y se acogió a probar la existencia de tributación en una transmisión anterior en España; en concreto, cuando el 23/07/1990 el **BANCO X** vendió su participación del 90% de **Z...** a la inglesa **N...GB** (en adelante

"N...GB") por de 35.000.000.000 ptas.; participación del 90% que le había costado 3.036.360.027 ptas.; siendo el 10% restante de la alemana **M...** (en adelante "**M..."**). A través de cálculos basados en datos de la escritura de venta, de las Memorias del **BANCO X** de los años 1989 y 1990, y otra información disponible, y basándose en lo que habría tributado el **BANCO X**, la entidad calculó una diferencia de fusión con efectos fiscales de 178.112.477,01 € de la que, tras imputar 39.904.453,35 € como mayor valor de determinados bienes recibidos (22.327.119,40 € a inmuebles y 17.577.333,95 € a valores de renta fija), 138.208.023,66 € corresponderían al "fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes".

Esas cifras de: precio de compra de las acciones, fondo de comercio "*contable*" y "*diferencia de fusión con efectos fiscales*" se vieron luego disminuidas al obtener **SEGUROS X...** de la sociedad que le había vendido las acciones de **Z...** una compensación en cumplimiento de condiciones pactadas entre ambas; y **SEGUROS X...** fijó en 134.997.894,20 € el importe de la "*diferencia de fusión*" fiscalmente deducible.

Pero la sociedad **Z...** que adquirió **SEGUROS X...** en 2002 y luego absorbió en 2003 no era igual a la que había sido cuando el **BANCO X** vendió su participación del 90% en la misma en 1990; pues en el período intermedio, y por lo que aquí interesa, se había escindido parcialmente en junio de 2000 en los términos siguientes: cuando el 07/06/2000 la holandesa **N...BV**. (en adelante "**N...BV**") socio único de las españolas **Z...** y **Z... VIDA** acordó proceder a la escisión parcial de las Ramas de actividad relativas a seguros de "vida" y de "enfermedad" de **Z...** a favor de **Z... VIDA**, quedándose la "escindida" con la Rama de "no vida" o "seguros generales". Escisión que supuso disminuir el capital de la "escindida", que pasó de tener 3.310.000 acciones a sólo 2.000.000.

En el ejercicio 2007 **SEGUROS X...** se dedujo fiscalmente 6.749.894,71 € (9.666.466,32 € de dotación contable – 2.916.571,61 € de un ajuste extracontable fiscal realizado por la propia entidad) en concepto de deducción del "*fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes*" generado por la absorción de **Z...** En cada uno de los ejercicios del 2008 al 2010 la deducción fiscalmente deducida también ascendió a 6.749.894,71 €.

Sin embargo, para la Inspección la "*diferencia de fusión con efectos fiscales*" ascendió sólo a 116.089.260,10 €, y el "fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes" a 76.184.806,75 € (116.089.260,10 € – 39.904.453,35 € del mayor valor imputado a determinados bienes recibidos); con lo que la dotación anual fiscalmente deducible sería sólo de 3.809.240,34 € (76.184.806,75 € / 20); y, como la entidad se había ido deduciendo cada ejercicio 6.749.894,71 €, para regularizar el exceso la Inspección aumentó las bases imponibles de la entidad y con ella las del Grupo de ese cuatro ejercicios en 2.940.654,37 €.

Para evaluar tal "*diferencia de fusión con efectos fiscales*" en ese importe de 116.089.260,10 € la Inspección siguió el siguiente camino.

1º.- Efectuó un requerimiento de información al Reino Unido para saber si **C... INTERNATIONAL HOLDING** había tributado en dicho país cuando vendió el 100 por 100 de las acciones de **Z...** a **SEGUROS X...** el 18/09/2002 por 242.042.000 €. Las autoridades fiscales del Reino Unido respondieron que la plusvalía de 97 millones de libras obtenida por **C...INTERNATIONAL HOLDING** había quedado exenta en el Reino Unido.

2º.- A partir de la información aportada por la entidad (balances y cuentas de resultados desde 1925 hasta el año 2002, con excepción del período 1986-1989) y obtenida de terceros (fundamentalmente del Registro Mercantil), reconstruyó a cuánto habían ascendido todas las aportaciones históricas realizadas por sus socios a **Z...**, que evaluó en 83.319.882,02 €; cifra que, en la forma que se explica en las págs. 10ª y 11ª del acto de

liquidación- tiene en cuenta las dos operaciones “de escisión” (una como “sociedad escindida” y otra como “sociedad beneficiaria”) en que se vio involucrada **Z...**

3º.- Por lo que hace a la plusvalía obtenida cuando el entonces **BANCO X** vendió en 1990 su participación del 90% de **Z...** a **N...GB** por 35.000.000.000 ptas.; participación del 90% que le había costado 3.036.360.027 ptas., la misma asciende a 31.963.639.973 (35.000.000.000 – 3.036.360.027) ptas., ó 192.105.345,20 €.

4º.- Pero como la sociedad **Z...** que adquirió **SEGUROS X...** en 2002 y luego absorbió en 2003 no era igual a la que había sido cuando el **BANCO X** vendió su participación del 90% en la misma en 1990; pues en junio de 2000 se había escindido, deshaciéndose de las ramas de actividad de seguros de “vida” y de “enfermedad” que pasaron a **Z... VIDA**; con una operación con la que su número de acciones (las de **Z...**) pasó de 3.310.000 a sólo 2.000.000; la Inspección consideró que sólo el 60,43% (que es el porcentaje que 2.000.000 representa de 3.310.000) de esa plusvalía de 192.105.345,20 € debe tenerse en cuenta; con lo que fijó la “diferencia de fusión con efectos fiscales” en 116.089.260,10 € (el 60,43% de 192.105.345,20 €), el “fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes” en 76.184.806,75 € (116.089.260,10 € – 39.904.453,35 € del mayor valor imputado a determinados bienes recibidos), y la dotación anual fiscalmente deducible en 3.809.240,34 € (76.184.806,75 € / 20).

La entidad niega la procedencia de tal regularización, y frente a la misma en sus escritos de 24/03/2013 y 07/08/2013 (ejercicio 2007) y 26/07/2013 (ejercicios 2008, 2009 y 2010) incorporó las alegaciones (que tilda de Fundamentos de Derecho) siguientes:

PREVIO.- Resumen del objeto de este procedimiento.

PRIMERO.

Prescripción del derecho de la Inspección a comprobar la deducibilidad fiscal de un fondo de comercio generado en un año ya prescrito.

SEGUNDO.

Inexistencia de previsión legal ni precedente jurisprudencial que justifique la minoración del fondo de comercio fiscalmente deducible practicada por la Inspección. Arbitrariedad del criterio de la Inspección.

TERCERO.

Ausencia de relación entre la plusvalía asignada y la rama escindida.

CUARTO.

Falta de consideración en el ajuste incluido en el Acuerdo de liquidación de la potencial plusvalía tributada en España en relación con el 10% restante de las participaciones de **Z...**

QUINTO.-

La diferencia de trato del artículo 103.3 de la LIS en cuanto a la prueba de la tributación en adquisiciones a no residentes supone una restricción injustificada de los principios comunitarios de libertad de establecimiento y de la libertad de circulación de capitales.

SEXTO.

Solicitud de planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

SEPTIMO.

Contravención del principio de no discriminación del Convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido.

OCTAVO.

Reconocimiento del derecho de su representada a una mayor deducción en [el ejercicio 2007] [los ejercicios 2008, 2009 y 2010] en concepto de fondo de comercio, modificando en consecuencia su autoliquidación [sus autoliquidaciones].

A las que debe añadirse la incorporada a la Manifestación Adicional que efectuó en el escrito que presentó el 07/08/2013 (último párrafo del Antecedente de Hecho cuarto).

En su alegación previa <Resumen del objeto de este procedimiento> la entidad se limita a eso, a exponer un resumen de en qué ha consistido la regularización, y en qué radica su disenso con la misma.

Y, a partir de ahí, la simple lectura de los títulos de las demás alegaciones permite percatarse de que la entidad niega validez a la regularización por dos grandes razones: primera, porque el derecho de la Inspección a comprobar la deducibilidad fiscal del fondo de comercio fiscal nacido de la absorción de **Z...** por **SEGUROS X...** en 2003 estaría ya prescrito cuando se iniciaron las actuaciones; y segunda, porque aunque no lo estuviera -prescrito- la regularización llevada a cabo por la Inspección no se ajusta a Derecho, y ello por varios motivos.

Alegaciones que, en lo esencial, ya formuló a la Inspección en el escrito de alegaciones tras el acta que presentó el 18/04/2012.

Tercero.

Para oponerse a la regularización efectuada la entidad esgrime en primer lugar la prescripción del derecho de la Inspección a comprobar la deducibilidad fiscal de un fondo de comercio generado en un año ya prescrito ya que la operación origen (la absorción de **Z...** por **SEGUROS X...**) se llevó a cabo en 2003 y las actuaciones para comprobarla se iniciaron mediante una comunicación notificada el 11/02/2010.

No obstante esta alegación habrá que tener en cuenta la más reciente jurisprudencia relativa a la posibilidad o no de que la Inspección compruebe operaciones realizadas en ejercicios prescritos cuyos efectos se entienden a ejercicios no prescritos, debiéndose destacar al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 05/02/2015 (Rec. de casación 4075/2013) en la que recogió:

<<< 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, la siguientes sentencias 88/2003m de 19 de mayo y 181/2006, de 19 de junio. >>>

Doctrina de 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" que luego ha reproducido en sentencias posteriores como las de 26/02/2015 (Rec. de casación 4072/2013) y 23/03/2015 (Rec. de casación 682/2014); con lo que el T.S. ha convertido esa doctrina en "jurisprudencia" (art. 1º.6 del Código civil).

Lo que permite desestimar, sin más, la primera alegación de la entidad.

Cuarto.

En sus alegaciones segunda <Inexistencia de previsión legal ni precedente jurisprudencial que justifique la minoración del fondo de comercio fiscalmente deducible practicada por la Inspección. Arbitrariedad del criterio de la Inspección> y tercera <Ausencia de relación entre la plusvalía asignada y la rama escindida> la entidad plantea varias cuestiones que vienen a incidir sobre lo mismo: rechazar que, a los efectos de cuantificar la previa tributación en España que habilitaría la deducibilidad del fondo de comercio concernido, la Inspección sólo haya tenido en cuenta una parte de la plusvalía por la que tributó el BANCO X porque -según la Inspección- el resto habría ido a parar a **Z... VIDA** como motivo de la escisión parcial que tuvo lugar en junio de 2000; cuestiones que en parte ya planteó a la Inspección tras el acta con unas alegaciones que tituló <Inexistencia de previsión legal que justifique la regularización incluida en el Acta por la Inspección> y <Ausencia de relación entre la plusvalía asignada y rama escindida>.

La entidad comienza argumentando que:

< ... un reparto proporcional del fondo de comercio entre ambas en base simplemente a la proporción de acciones amortizadas, no es un reflejo fiel de la realidad.

*En este punto, es muy importante tener en consideración que la plusvalía tributable identificada en el grupo **BANCO BX** no tiene relación con ninguna transmisión previa de las acciones de la entidad beneficiaria de la escisión (Z... VIDA, entidad preexistente a la escisión y anteriormente denominada N...UNION VIDA, como se ha mencionado) sino que únicamente está relacionada con la transmisión de las participaciones de la escindida (Z..., que sería absorbida posteriormente por **SEGUROS X...**).*

De forma adicional, debe tenerse en cuenta que, en una escisión parcial como la acontecida, la beneficiaria de la escisión, adquirió la rama de actividad a cambio de una ampliación de capital, entregando sus nuevas acciones emitidas al entonces socio de Z... (N..., BV).

*Es decir, desde un punto de vista estricto jurídico y literal, **BANCO BX** transmitió la participación (i.e. acciones) de la entidad escindida (la sociedad adquirida por **SEGUROS X...**), a la cual se le debe asignar la plusvalía acreditada, que es lo que literalmente exige la norma. Por el contrario, **BANCO BX** no transmitió ni pudo transmitir la participación de la entidad beneficiaria de la escisión (N...UNION VIDA), pues en 1990 no tenía ninguna participación sobre la misma.*

De hecho, al ser las acciones de la beneficiaria de la escisión del año 2000, acciones de nueva creación, no es posible sostener que las mismas fueron transmitidas en el año 1990, sencillamente porque esta participación no existía; se trata de una persona jurídica diferente de aquella cuyas acciones se transmitieron.

*En definitiva, ante una eventual e hipotética futura fusión de una eventual adquirente de la entidad beneficia de la escisión con la plusvalía tributada por el grupo **BANCO BX** en 1990, no se cumpliría, conforme al artículo 103.3 de la LIS, el requisito de que la plusvalía (del grupo **BANCO BX**) derivase de una transmisión anterior de la participación (en este caso, de las acciones de N...UNION VIDA, S.A.) porque **BANCO BX** nunca tuvo participación en la misma. Todo ello se deriva precisamente de que en el presente caso nos encontramos ante una escisión parcial.*

*En consecuencia, el potencial fondo de comercio deducible a efectos fiscales según dicho artículo debería ser acreditado exclusivamente por la entidad que adquiere las mismas participaciones de la sociedad cuya transmisión fue objeto de gravamen en el pasado en España (las de la misma persona jurídica) y esa entidad no es otra que **SEGUROS X...** en relación con la sociedad Z.... >*

Y luego aprovecha lo dicho por este T.E.A.C. en sus resoluciones de 11/10/2006 y de 18/12/2008 sobre que el traspaso de las B.I.N.'s en los casos de "escisión" solo puede hacerse en proporción a los patrimonios escindidos en caso de "escisión total" pero no en los de "escisión parcial", para decir que esa misma doctrina ha de aplicarse en su caso; doctrina que, además, es la que se desprende de <una interpretación sistemática del artículo 103.3 de la LIS con otros artículos del régimen especial de fusiones>.

Argumentos de la entidad que no pueden compartirse.

Este Tribunal ha sostenido en sus resoluciones de 11/10/06 (R.G. 4334/04, en Unif. de Criterio) y de 18/12/08 (R.G. 2400/07) que, a diferencia de lo que ocurre en los casos de "escisión total" en los que se produce la extinción de la personalidad de la transmitente, por lo que es lógico que las B.I.N.'s de la escindida (en operación acogida al régimen especial) puedan ser compensadas por las beneficiarias de la escisión en la proporción que corresponda, esa compensación proporcional no quepa en los caso de "escisión parcial", por lo que ésta supone de mantenimiento de la personalidad jurídica de la escindida con las consecuencias a ello inherentes.

Eso es así y encierra lógica.

Pero eso nada tiene que ver con lo que aquí nos ocupa, que es cosa bien distinta; porque aquí la cuestión controvertida versa sobre la deducibilidad de una "diferencia de fusión" o "fondo de comercio de fusión" (arts. 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto y 89.3 de su T.R.), constituida por la diferencia entre lo que hubiera costado la participación y su valor teórico o valor neto contable, una vez que de esa diferencia se hubiera imputado todo lo que hubiese debido imputarse a los bienes y derechos adquiridos.

Preceptos y figura que tienen una teleología bien conocida: evitar una doble imposición. Como ya debió haberse producido una imposición al gravar las plusvalías de los que transmitieron sus participaciones en la sociedad que es absorbida, se permite una deducción en la absorbente. Además, y para que más claramente se aprecie que es así, hacemos reparar en que para ello la norma exige un porcentaje de participación de un 5 por 100 como mínimo; que no es un porcentaje caprichoso o tomado al azar, sino que es el mismo que el apartado 2 del art. 28 de la Ley 43/1995 (30 del T.R.) "Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna" exige para que tal deducción -por "doble imposición"- sea plena (del 100 por 100) respecto de las rentas percibidas que consistan en dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España. El legislador decidió que la doble imposición se eliminara íntegramente cuando el grado participación fuera del 5 por 100 o superior, y eso es así ya en el art. 28 de la Ley 43/1995 y en el 103.3 también.

El gravamen -imposición- de la plusvalía del que transmitió la participación en la sociedad que es absorbida es la causa que habilita luego esa deducción en la absorbente. Pero, la causa que habilita luego esa

deducción en la absorbente es la imposición anudable a las participaciones en la sociedad que es absorbida y sólo a éstas; pero no a otras participaciones.

Por ello, si las participaciones que se transmitieron con una plusvalía cuyo gravamen va a generar esa deducción lo son de una sociedad que entonces tenía dos o más “*unidades económicas*” -terminología empleada en el art. 235 “Escisión parcial” del T.R. de L.S.A. (R.D. Leg. 1564/1989, de 22 de diciembre)-, y que luego, vía su escisión parcial, se desprende de alguna de ellas; de cara a saber qué deducción se ha generado habrá que tener en cuenta sólo el gravamen anudable a las “*unidades económicas*” que no se hayan transmitido vía escisión, y que serán las que efectivamente se terminarán absorbiendo.

Lo dicho va de suyo, y con un ejemplo se explica con más facilidad.

1.- Pensemos en una sociedad **A**, que tiene, valoradas en 10 unidades monetarias (10 u.m.), el 100 por 100 de las acciones de la sociedad **B**, propietaria de 10 “*unidades económicas*”, pensemos que todas iguales, cuyo valor neto contable (el de cada una) es de 1 u.m., y que no tienen bienes y derechos relevantes susceptibles de revalorizarse. **B** tiene un capital social de 10 u.m.

2.- **A** vende las acciones de **B** por 40 u.m. a **C**; a consecuencia de lo cual **A** tributa por la plusvalía de 30 u.m. que obtiene.

3.- Al cabo de unos años, **C** decide segregar 9 “*unidades económicas*” (de la 2 a la 10) de **B** a favor de nueve sociedades de nueva creación (**M**, **N**, ...).

Con esa operación, **C**, en lugar de tener el 100 por 100 de **B**, propietaria de 10 “*unidades económicas*”, pasa a ser dueña de diez sociedades (**B** y las nueve de nueva creación), dueña cada una de una “*unidad económica*”, unidades que siguen siendo -supongámoslo así- todas iguales y cuyos valores netos contables (el de cada una) siguen siendo de 1 u.m.

Como **C** pagó a **A** 40 u.m. por las acciones originales de **B**, cada una de las de sociedades que ahora tiene (**B** y las nueve de nueva creación) tendrá para ella un valor de 4 u.m.

4.- Y un poco después de esa escisión, y en unas operaciones en las que no va a tributar por ello (que es lo que ocurrió en el caso que nos ocupa, en que **C...INTERNATIONAL HOLDING** no tributó cuando vendió las acciones de **Z... a SEGUROS X...**) **C** vende dos de esas sociedades, cada una por 10 u.m.:

4.1.- **A D** las acciones de **B**, que ya sólo tiene una “*unidad económica*” -la 1-, cuyo valor neto contable sigue siendo de 1 u.m.

4.2.- Y a **E** las de **M**, que tiene una “*unidad económica*” -la 2- cuyo valor neto contable también sigue siendo de 1 u.m.

5.- Y tras esas compras:

5.1.- **D** absorbe a la sociedad que ella ha comprado (**B**) en una operación que acoge a régimen especial.

5.2.- Y **E** absorbe a la que ella ha adquirido (**M**) en otra operación también acogida a régimen especial.

Con el argumento de la entidad, con la primera de esas dos absorciones (en 5.1 con la que **D** absorbe a **B**), en **D** había nacido una “*diferencia de fusión*” o “*fondo de comercio de fusión*” (art. 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto y 89.3 de su T.R.) de 9 u.m. (10 u.m. – 1 u.m.); que, como hemos supuesto que en **B** no hay bienes y derechos a los que imputar un mayor valor, es el importe íntegro de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación (10 u.m.) y su valor teórico (1 u.m.). Deducible en totalidad con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe porque, a pesar de que **C** no había tributado por vender a **D** las acciones de **B**, en su día **A** había tributado por la plusvalía de 30 u.m. que obtuvo cuando ella -**A**- le vendió a **C** las acciones de **B**. Y repárese en que, con ese argumento, si se va aumentado el precio de venta de las acciones de **B**, la deducibilidad de tal “*diferencia de fusión*” podría extenderse hasta las 30 u.m.

Y si, tras habérselo deducido con ese argumento, hubiera llegado luego la Inspección, lo habría regularizado con el suyo, porque -según la Inspección- cuando **A** vendió (en el período 2) a **C** las acciones de **B** por 40 u.m., de la plusvalía de 30 u.m. que obtuvo y por la que tributó, sólo 3 u.m. (una décima parte de 30) correspondía a la **B** luego absorbida por **D**; puesto que en el momento de la absorción **B** ya sólo tenía una “*unidad económica*” y no las diez que tenía cuando **A** vendió sus acciones (las de **B**) a **C**.

Si hubiera empleado la interpretación y los argumentos de **SEGUROS X...**, **D** se habría opuesto a esa regularización diciendo:

Primero.- Que desde un punto de vista estricto jurídico y literal, la participación que **A** transmitió fue la de **B** (sociedad luego adquirida por ella, por **D**), a la cual se le debe asignar la plusvalía acreditada, que es lo que literalmente exige la norma.

Segundo.- Que, por el contrario, **A** no transmitió ni pudo transmitir las participaciones en las entidades beneficiarias de la escisión (las nueve sociedades de nueva creación: sociedades: **M, N, ...**) pues en el período 1 no tenía ninguna participación en las mismas; ya que las acciones de las beneficiarias de la escisión, acciones de nueva creación, no pudieron nunca ser transmitidas por **A** en el período 1, sencillamente porque entonces no existían; **M, N, ...** son unas personas jurídicas diferentes de aquélla cuyas acciones se transmitieron en el período 1.

Tercero.- Que, ante una eventual e hipotética futura fusión de alguna entidad beneficiaria de la escisión, como la que se produjo en el caso 5.2 y con la que **E** absorbe a **M**, no se cumpliría el requisito exigido por el art. 103.3 de la LIS de que hubiera tributado alguna plusvalía de una transmisión anterior; porque las acciones **M** habían nacido con la escisión de **B** en el período 3; y habían sido vendidas por **C a D** en una operación por la que **C** no había tributado.

Y cuarto.- Que, *<En consecuencia, el potencial fondo de comercio deducible a efectos fiscales según dicho artículo debería ser acreditado exclusivamente por la entidad que adquiere las mismas participaciones de la sociedad cuya transmisión fue objeto de gravamen en el pasado en España (las de la misma persona jurídica) y esa entidad no es otra que> D en relación con las participaciones de la sociedad B.*

Ese cuarto argumento, que es de cierre, este Tribunal lo ha transcrito literalmente de las alegaciones de la entidad, porque incorpora una frase letal para la argumentación de **SEGUROS X...: <el potencial fondo de comercio deducible a efectos fiscales según dicho artículo debería ser acreditado exclusivamente por la entidad que adquiere las mismas participaciones de la sociedad cuya transmisión fue objeto de gravamen en el pasado>.**

Sin embargo, ni en nuestro ejemplo ni en su caso -el de **SEGUROS X...-** eso es así.

En el caso de **SEGUROS X...** el tema pasa más desapercibido, y enseguida explicaremos por qué; pero en nuestro ejemplo es evidente que las participaciones de **B** que absorbe **E** no son las mismas que **A** vendió a **C** en el período 2, y a consecuencia de lo cual **A** tributó por la plusvalía de 30 u.m. que obtuvo. Cuando **A** la vendió a **C** en ese período 2, **B** tenía un capital de 10 u.m. y era dueña de 10 “*unidades económicas*”, mientras que cuando **D** la absorbió su capital era ya sólo de 1 u.m. y era dueña de una única “*unidad económica*”.

Por eso, si el potencial fondo de comercio deducible a efectos fiscales según el art. 103.3 deber ser acreditado exclusivamente por la entidad que adquiere las mismas participaciones de la sociedad cuya transmisión fue objeto de gravamen en el pasado, -que es lo que sostiene la entidad-, en nuestro ejemplo esa sociedad no puede ser **D**, que no adquiere las mismas participaciones de **B** objeto de transmisión que fueron objeto de gravamen en el pasado.

Y eso que en nuestro ejemplo se ve de manera diáfana, en el caso de la entidad aparece de manera más tenue, porque entre que en 1990 el **BANCO X** vendió su participación en dicha sociedad hasta que **SEGUROS X...** adquirió el 100 por 100 de **Z...** en 2002 y además de su escisión a favor de **Z... VIDA**, dicha sociedad(**Z...**) protagonizó varias operaciones societarias: una escisión parcial a su favor y diversas ampliaciones de capital; pero a efectos conceptuales es igual: ni en nuestro ejemplo **D** adquirió las mismas participaciones de **B**, cuya transmisión fue objeto de gravamen cuando **A** las vendió a **C**; ni en el caso de la reclamación **SEGUROS X...** adquirió las mismas participaciones de **Z...**, cuya transmisión fue objeto de gravamen cuando el **BANCO X** las vendió a **N...GB. E** igual es a efectos conceptuales si, en lugar de considerar una sociedad sólo con 10 “*unidades económicas*”, pensamos en una dueña de 100, que escinde 99 de ellas.

Pero el argumento de la entidad sigue, porque, según ella:

< En definitiva, ante una eventual e hipotética futura fusión de una eventual adquirente de la entidad beneficia de la escisión con la plusvalía tributada por el grupo BANCO BX en 1990, no se cumpliría, conforme al artículo 103.3 de la LIS, el requisito de que la plusvalía (del grupo BANCO BX) derivase de una transmisión anterior de la participación (en este caso, de las acciones de N...UNION VIDA, S.A.) porque BANCO BX nunca tuvo participación en la misma. Todo ello se deriva precisamente de que en el presente caso nos encontramos ante una escisión parcial. >

Que en nuestro ejemplo es el caso 5.2, en el que **E** absorbe a **M** en otra operación también acogida a régimen especial; **M** que es una de las sociedades escindidas de **B**, que tiene una “*unidad económica*” -la 2- cuyo valor neto contable sigue siendo de 1 u.m., y cuyas acciones **E** ha comprado a **C** por 10 u.m., resultando que **C** no ha tributado por dicha venta.

Y lo que la entidad dice es que aunque en **E** habría nacido también otra “*diferencia de fusión*” o “*fondo de comercio de fusión*” (art. 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto y 89.3 de su T.R.) de 9 u.m.; que, como hemos supuesto que en **M** no hay bienes y derechos a los que imputar un mayor valor, sería el importe íntegro de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación (10 u.m.) y su valor teórico (1 u.m.); esa diferencia no

sería en absoluto deducible, pues ni **C** había tributado por vender a **E** las acciones de **M**, ni nada podría aplicarse de lo que en su día **A** tributó por la plusvalía de 30 u.m. que obtuvo cuando aquella -**A**- le vendió las acciones de **B** a **C**, porque **A** nunca transmitió -porque nunca fueron suyas- las acciones de **M**. Con lo que, a los efectos que nos ocupan, las 3 u.m. por las que **A** tributó y que -según la Inspección- corresponderían a la venta de esa “unidad económica”² que va a pasar a **M** se perderían.

Sin que sea perfecto y llegue a atajar todas las posibles dobles imposiciones que puedan llegar a producirse, la regulación prevista en el T.R. de la Ley del Impuesto da cumplida respuesta a este argumento que ahora examinamos.

Pues bien, en ese caso del ejemplo, en que esa plusvalía sobre esas 3 u.m. por la que **A** tributó corresponde, como acertadamente sostiene la Inspección, a la inicial transmisión de la “unidad económica”², cuya posterior transmisión -vía la escisión parcial de la sociedad **B**- determina que pase a **M**, y de ahí finalmente a la sociedad **E**, que absorbe a **M**; los efectos de esa tributación sobre esas 3 u.m. los resuelve lo dispuesto en los arts. 86 y 95 del T.R.; pues si el 86 “Valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación” dispone que:

“Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad se valorarán, a efectos fiscales, por el valor contable de la unidad económica autónoma, corregido en el importe de las rentas que se hayan integrado en la base imponible de la sociedad transmitente con ocasión de la operación.”

Luego el 95 “Normas para evitar la doble imposición” señala -y, dados los ejercicios de que hablamos, transcribimos su redacción original- que:

“1. A los efectos de evitar la doble imposición que pudiera producirse por aplicación de las reglas de valoración previstas en los artículos 86, 87.2 y 94 de esta ley se aplicarán las siguientes normas:

a) Los beneficios distribuidos con cargo a las rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos a que se refiere el artículo 30.2 de esta ley, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad. Igual criterio se aplicará respecto de la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías a que se refiere el artículo 30.5 de esta ley por las rentas generadas en la transmisión de la participación.

b) Los beneficios distribuidos con cargo a las rentas imputables a los bienes aportados tendrán derecho a la exención o a la deducción para evitar la doble imposición internacional de dividendos cualquiera que sea el grado de participación del socio.

La depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios a que se refiere el párrafo anterior no será fiscalmente deducible, salvo que el importe de los citados beneficios hubiera tributado en España a través de la transmisión de la participación.

2. Cuando por la forma en como contabilizó la entidad adquirente no hubiera sido posible evitar la doble imposición por aplicación de las normas previstas en el apartado anterior dicha entidad practicará, en el momento de su extinción, los ajustes de signo contrario a los que hubiere practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en los artículos 86, 87.2 y 94 de esta ley. La entidad adquirente podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario con anterioridad a su extinción, siempre que pruebe que se ha transmitido por los socios su participación y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible de estos con ocasión de dicha transmisión.”

Apartados 1 y 2 cuya aplicación dependerá de cómo la entidad adquirente haya contabilizado la participación. Si lo hace al valor histórico resulta aplicable el apartado 1 que remite a los arts. 30.2 y 30.5 como métodos para evitar la doble imposición para el socio: cuando se van obteniendo los beneficios, o se transmite la participación, el socio podrá aplicar la deducción por doble imposición; en definitiva, ese apartado 1 corrige, en su caso, la doble imposición en sede de los socios. El apartado 2 resulta aplicable cuando la entidad adquirente contabiliza a valor de mercado y no se ha podido eliminar la doble imposición en sede del socio; para evitar la doble imposición, la entidad adquirente podrá practicar en el momento de su extinción los ajustes de signo contrario a los que hubiese practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en la Ley del Impuesto; y se puede anticipar la corrección de la doble imposición, antes de que la sociedad adquirente se extinga, cuando pruebe que los socios han transmitido su participación, aunque tal ajuste estará limitado al importe que los socios hayan integrado en su base imponible.

Teoría general que contesta a ese último argumento de la entidad.

Quinto.

En esas alegaciones segunda <Inexistencia de previsión legal ni precedente jurisprudencial que justifique la minoración del fondo de comercio fiscalmente deducible practicada por la Inspección. Arbitrariedad del criterio de la Inspección> y tercera <Ausencia de relación entre la plusvalía asignada y la rama escindida> la entidad también muestra su desacuerdo con ese reparto hecho por la Inspección de la plusvalía tributada por el BANCO X con motivo de la venta de Z..., con el que estableció que el 60,43% correspondía a la Rama de “no vida” o “seguros generales”, que se quedó en la escindida (Z...), y que el 39,57% restante a las Ramas seguros de “vida” y de “enfermedad” que pasaron a Z... **VIDA.**

Reparto del 60,43% - 39,57% que -recuérdese- la Inspección hizo en las proporciones que del número de acciones preexistentes (3.310.000) representaban las que quedaron (2.000.000) y las que se amortizaron con aquella escisión (1.310.000).

Dice la entidad:

< Piénsese además que la determinación del importe de acciones que serían amortizadas en la escisión parcial y la propia ecuación de canje respecto a la totalidad de los fondos propios de la entidad escindida, se derivan en último término del criterio que adoptara el accionista en aquel momento de Z.... Una decisión subjetiva, que no tiene que guardar relación ni con la plusvalía previa de BANCO BX de 1990 ni con el fondo de comercio de 2003, de la cual se está haciendo depender el importe deducible fiscalmente por su representada, lo cual no pone de manifiesto sino la arbitrariedad en general del criterio seguido por la Inspección. >

<< De forma adicional, y como se ha venido manifestando, no existe ninguna evidencia en el expediente que acredite que la plusvalía obtenida por el grupo BANCO BX en 1990 se corresponda en un 39,57% a la rama de vida y enfermedad y, de hecho, la plusvalía obtenida en la transmisión de las acciones en 1990 no tiene por qué guardar relación, como se ha mencionado, con el fondo de comercio que, en su caso, existiera en el año 2000 (10 años más tarde) en el momento de la escisión parcial y con la valoración, en la fecha de la escisión, de las ramas escindidas (y todo ello con el fondo de comercio existente en 2003, tras la adquisición y fusión).>>

<<< No consta prueba alguna en el expediente, ni la Inspección parece haber planteado la posibilidad, por ejemplo, de que la totalidad de la plusvalía tributada por el BANCO BX en el año 1990 se correspondiera con el "negocio" de la rama de no vida. Tampoco de lo contrario. >>>

Argumentos que tampoco pueden aceptarse, como enseguida este Tribunal va a explicar, pero, antes de hacerlo, conviene volver a enmarcar debidamente la cuestión.

En estas reclamaciones se ventila -y sólo se ventila eso- el derecho de la recurrente a deducirse una “diferencia de fusión” o “fondo de comercio de fusión” nacidos con motivo de que absorbió a Z... cuyas acciones (100 por 100) había adquirido de la no residente C...INTERNATIONAL HOLDING (residente en el Reino Unido). “Diferencia de fusión” o “fondo de comercio de fusión” de los arts. 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto y 89.3 de su T.R., cuya redacción -la original de este último, que, a los efectos que ahora nos ocupan, basta- disponía que:

“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 veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

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

1.º 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 esta 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.

2.º Tratándose de una participación adquirida a 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. ...

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.

Y como ya se ha expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, esos preceptos (los arts. 103.3 de la Ley 43/1995 y 89.3 de su T.R.) y esa figura (la deducibilidad de una “*diferencia de fusión*”) tienen una teleología bien conocida: evitar una doble imposición, en el sentido de que como ya debió haberse producido una imposición al gravar las plusvalías de los que transmitieron sus participaciones en la sociedad que es absorbida, se permite una deducción en la absorbente.

Pues bien, siendo así, la alegación de la entidad que ahora nos ocupa no puede ser aceptada por este Tribunal pues está olvidando quién corre con “la carga de la prueba” en este caso.

El art. 105.1 de la Ley 58/2003 dispone que: “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”; y como lo que aquí se ventila es si, con motivo de la operación mediante la que el 30/09/2003 absorbió a **Z...** (operación acogida al régimen especial F.E.A.C.), nació en **SEGUROS X...** un fondo de comercio de fusión fiscalmente deducible a razón de un importe anual de 6.749.894,71 €, que fue lo que **SEGUROS X...** se fue deduciendo, es la entidad la que

“...debe probar los hechos constitutivos del derecho a deducirse ese importe; y, como ella había adquirido las acciones de **Z...** de una “no residente” en España (de la residente en el Reino Unido **C...INTERNATIONAL HOLDING**), es **SEGUROS X...** la que tiene que probar que el importe correspondiente había tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación.

Es **SEGUROS X...** la que debería -y debe- probar que tiene derecho a deducirse esos 134.997.894,20 (6.749.894,71 x 20) €.

Y eso **SEGUROS X...** no lo ha hecho, porque a tal efecto no valen sólo los argumentos y las simples invocaciones.

Tras su maximalista, y no probada por su parte, pretensión de que todo (100%) lo que el **BANCO BX** tributó cuando vendió **Z...**, que entonces tenía dos grandes Ramas de negocio claramente diferenciadas (I Seguros de “no vida” o “generales”; y II Seguros de “vida” y de “enfermedad”), es atribuible a la plusvalía obtenida con la venta de la Rama de Seguros de “no vida” o “generales”; y nada (0%) a la venta de la Rama de Seguros de “vida” y de “enfermedad”; lo resuelto por la Inspección, sí que parece bastante razonable, aunque seguro que exacto no es; ya que -véase el acto de liquidación- la propia Inspección reconoce que la cifra que ella acepta puede ser incluso excesiva, al no tener en cuenta las pérdidas en que necesariamente tuvo que haber incurrido **Z...** dadas las elevadas Bases Imponibles Negativas que tenía, y que al final **SEGUROS X...** se terminó compensando.

Y tras esa resolución administrativa, y como no puede ser menos, la entidad puede discrepar de lo que la Inspección resolvió, pero a **SEGUROS X...** no le basta con decir que <no existe ninguna evidencia en el expediente que acredite que la plusvalía obtenida por el grupo **BANCO BX** en 1990 se corresponda en un 39,57% a la rama de vida y enfermedad>; la cuestión que nos ocupa no funciona así, porque visto lo que dispone ese art. 105.1 de la Ley 58/2003, la Inspección no tenía que probar nada, es **SEGUROS X...** la que tenía que haber llevado al expediente administrativo pruebas suficientes para avalar su derecho a deducirse esos 134.997.894,20 €. Pruebas de que, en una o varias transmisiones anteriores de lo que ella terminó absorbiendo (la Rama de negocio

de Seguros de “no vida” o “generales” de Z...), alguna persona y/o entidad tributaron efectivamente por unas plusvalías de esos 134.997.894,20 €.

Y, eso, la entidad no lo ha probado. Desacredita lo resuelto por la Inspección que ha admitido la deducibilidad de 76.184.806,75 €, pero **SEGUROS X...** no ha aportado ninguna prueba que avale su -pretendido- derecho a un importe superior.

Y no estamos hablando de un tema menor, ni mucho menos, pues el deducirse la 58.813.088 € adicionales (diferencia entre 134.997.894,20 € y 76.184.806,75 €), que la entidad entiende que tiene derecho a deducirse, supone (con un tipo impositivo del 35%) dejar de contribuir a las arcas públicas en 20.584.580,801 €; ingente importe cuya detracción de lo que ha de aportarse a los fondos públicos (art. 31.1 de la C.E.) sólo es posible si hay cumplida prueba de que resulta procedente; y en este caso no la hay.

Además, lo que este Tribunal acaba de razonar puede presentarse también de otra manera, que incide en cómo debió proceder la entidad en su día.

Visto lo que disponía la normativa atinente a la materia, cuando el 18/09/2002 adquirió el 100 por 100 de las acciones de Z... por 242.042.000 € de la “no residente” en España **C...INTERNATIONAL HOLDING** (residente en el Reino Unido), para muy poco después (escritura de 30/09/2003 con retroacción contable a 01/01/2003) absorberla, y con motivo de tal operación dejar de contribuir a los fondos públicos en 47.249.262,97 € (al deducirse esos 134.997.894,20 €); y por lo mucho que le iba en ello, **SEGUROS X...** debió conocer y haberse asegurado de todo lo que afectara a cómo habían tributado los anteriores dueños de esas acciones de Z...

Y es evidente que ésas son unas magnitudes que le tenía que haber comunicado un tercero (la vendedora **C...INTERNATIONAL HOLDING**); y que, además, en ocasiones podían estar sujetas a modificaciones posteriores; e igual de evidente es que la no exactitud o la modificación posterior de esas magnitudes que la vendedora **C...INTERNATIONAL HOLDING** le hubiese comunicado a **SEGUROS X...** repercutirían en su tributación por el I. s/ Soc.

Y para eso están las cláusulas de garantía o salvaguarda presentes prácticamente en todo contrato mercantil, en los que cada parte, además de sus obligaciones, “responde” de “las manifestaciones” que hace, y se establecen “unas garantías” por si las manifestaciones efectuadas no se compadecen con la realidad, por si aparecen contingencias desconocidas, por si hay circunstancias que -rebus sic stantibus- cambian, etc. ... Cláusulas de garantía o salvaguarda que no son absoluto desconocidas para la entidad y que estuvieron presentes en el contrato que ella formalizó con **C...INTERNATIONAL HOLDING** pues, como se recoge en los actos de liquidación: *<El obligado tributario ha procedido a disminuir el fondo de comercio inicialmente calculado cuando, con ocasión de la fusión efectuada con las aseguradoras francesas A..., recuperó de la vendedora parte del precio de venta. Y lo mismo ha acontecido cuando, como consecuencia de la fusión con Z..., el obligado tributario recuperó en el ejercicio 2007, de la vendedora, la cuantía de 8.485.959,86 euros, como desviación a su favor del precio de la compraventa de acciones, por ejecución en anexo de dicho contrato de compraventa>*.

Al hilo de lo expuesto en los párrafos anteriores este Tribunal hace reparar en que, visto lo dispuesto por ese art. 105.1 sobre “la carga de la prueba”, la que en su caso sí que podría haber adoptado una actitud maximalista es la Inspección, la cual, más al contrario, ha seguido un criterio proporcional y, a juicio de este Tribunal, prudente por lo que no acreditando el interesado tener derecho a deducir un importe superior, no cabe sino confirmar el referido criterio inspector.

Sexto.

Para comprender lo que plantea la entidad en su cuarta alegación *<Falta de consideración en el ajuste incluido en el Acuerdo de liquidación de la potencial plusvalía tributada en España en relación con el 10% restante de las participaciones de Z...>* es preciso recordar que la previa tributación habilitante de la deducibilidad de la “diferencia de fusión” admitida por la Inspección lo es de cuando el 23/07 de 1990 el **BANCO X** vendió su participación en Z... a la inglesa **N...GB** por de 35.000.000.000 ptas., pero esa participación del **BANCO X** en Z... entonces era sólo del 90%, pues el 10% restante pertenecía a la alemana **M...**; participación de la que en las págs. 8ª y 30ª del acto de liquidación del 2007 se recoge lo siguiente:

< De la información analizada, parece que en la fecha de la transmisión por parte de BANCO BX de su porcentaje de participación en la compañía Z... (90%), el 10% restante correspondiera a la entidad alemana M... .

Ante el requerimiento de información al respecto, el BANCO BX señala: “Tampoco se ha localizado ninguna documentación sobre la evolución de una participación del 10% que al menos, ya desde la fecha de la última ampliación de capital (29 de diciembre de 1989) y hasta la fecha de transmisión definitiva, tuvo la sociedad extranjera M...”

La Inspección ha podido conocer a través de información de prensa, obtenida de Internet, incluida en el expediente, que el 10/01/1991 se llevó a cabo una operación en la que la reaseguradora alemana y el grupo

BANCO BX permutaron el 10% de Z... por el 10% de A P, vendiéndose a continuación la participación mencionada en primer lugar a **N...UNION** en aproximadamente 4.000 millones de pts. >

<< La Inspección ha tratado de establecer, mediante requerimiento de información librado el 27/09/2011 a las autoridades fiscales alemanas, la posible transmisión de ese 10% y su eventual tributación. El requerimiento se encuentra pendiente de contestación. No obstante, el obligado tributario puso en conocimiento de la Inspección que había visualizado a través de Internet una noticia de la hemeroteca del periódico ..., fechada el ..., que daba cuenta de una operación de permuta entre la reaseguradora alemana y el **BANCO BX** del 10% de Z... por el 10% de A P, vendiéndose a continuación la participación a **N...UNION** en 4.000 millones de ptas.

Se libró al **BANCO BX** el 29/11/2011 el oportuno requerimiento con el resultado negativo ya reflejado y acreditado en el expediente. Por tanto, no ha resultado acreditado que haya existido tributación efectiva correspondiente a la transmisión de ese 10% de la participación.

En definitiva, efectivamente como alega el obligado, no se ha podido acreditar si ha existido tributación alguna por ese porcentaje. Pero debe recordarse que la dicción literal del precepto, a la que se remite el obligado, exige que el sujeto pasivo pruebe dicha tributación. Se trata de una participación adquirida a una entidad no residente, por lo que la norma sólo permite la deducibilidad de la diferencia de fusión cuando se acredite una tributación previa, acreditación que sólo alcanza al importe calculado anteriormente. >>

Y lo que la entidad aduce en esa cuarta alegación es que:

< La Inspección en sus cálculos únicamente está considerando la parte de la plusvalía acreditada por el grupo **BANCO BX** derivada de la venta por una de sus filiales del 90% a **N...GB** en 1990.

Sin embargo, consta en el expediente información de la que se desprende que en enero de 1991 el grupo **BANCO BX** adquirió el 10% que tenía la entidad alemana **M... ..**, a cambio de acciones en otra compañía española, procediendo a continuación a su transmisión a **N...GB**. El importe del precio habría ascendido a 4.000 millones de pesetas (24 millones de euros).

La Inspección no sólo no ha cuestionado la veracidad de esta información, sino que la ha confirmado y, si bien ha intentado obtener información al respecto del grupo **BANCO BX** sin éxito, su representada considera que la propia Agencia Tributaria española debería disponer de la información necesaria para considerar dicho importe. En este sentido, es necesario traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2010, según la cual "no cabe que la Inspección solicite información que ya constaba en sus archivos".

A este respecto es preciso destacar lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de enero de 2012, quien ha establecido que no resulta exigible al sujeto pasivo la prueba de circunstancias que la Administración conoce o tiene medios para conocer y que, sin embargo, al sujeto pasivo pueden colocarle en una situación de absoluta indefensión.

Esta Sentencia, referida al artículo 30.4.e) del TRLIS pero ...

.../..

En definitiva, el exigir por parte de la Administración el suministro de información de la que ésta dispone o, al menos, está en mejor disposición para obtener la misma, sitúa a su representada en una situación de absoluta indefensión.

Tratándose de una tributación previa en España, ni el artículo 103.3 de la LIS ni ninguna otra norma a este respecto, imponen la carga de la prueba sobre dicha tributación a su representada (a diferencia, por ejemplo, de lo previsto cuando se trata de acreditar una tributación equivalente en otro Estado miembro de la Unión Europea). Existiendo indicios suficientes en el expediente sobre dicha tributación y no habiendo sido cuestionada la veracidad de dichos datos ni por la Inspección ni por la información obtenida de los diversos requerimientos por ella emitidos, entiende su representada que debe tenerse en consideración igualmente para la determinación de la parte deducible del fondo de comercio derivado de su fusión con Z.... >

Antes de responder a tal alegación de la entidad, este Tribunal entiende que conviene precisar y dejar sentado un extremo fáctico, que la entidad da por supuesto en esta alegación, pero que no es tal.

Las personas físicas y las jurídicas comunican a la Administración tributaria las rentas que obtienen y por las que tributan a través de sus respectivas declaraciones-autoliquidaciones del I.R.P.F. e I. s/ Soc. Pues bien, en las declaraciones-autoliquidaciones del I. s/ Soc. las entidades declaran sus B.I. y las rentas que han obtenido en el ejercicio correspondientes con cierta desagregación: resultado de explotación, resultado financiero, etc....; pero lo que no declaran ni han declarado nunca son los resultados que obtienen "operación por operación", ya sean éstas corrientes (de explotación de su propio negocio) o extraordinarias: por ejemplo, con la compraventa de

títulos de otra sociedad. Salvo un requerimiento expreso e individualizado de la Administración, las entidades no declaran ni han declarado nunca los resultados que han obtenido con una determinada operación de compraventa de mercancías o de títulos de otra sociedad; y no lo hacen ni lo han hecho nunca porque ni están ni han estado nunca obligadas a hacerlo.

En la alegación que nos ocupa la entidad parte, como si fuera un hecho cierto e incuestionable, de que la Administración tributaria tiene en su poder los datos de todo lo que han ganado y perdido y de todo cuanto han tributado en España todos los obligados tributarios por todas y cada una de las compraventas de títulos que se han realizado en nuestro país desde 1990 (fecha que incorporamos porque fue cuando intervino el **BANCO BX**). Y no es así. Esa información no está en poder de la Administración tributaria, porque no hay -ni ha habido- ninguna norma que obligue a los obligados tributarios a facilitársela "operación por operación". Y, hacemos reparar, en que la entidad no señala qué norma habría exigido a los obligados tener que facilitarla; y no la señala porque, en lo que conoce este Tribunal, no la hay.

Sentado lo anterior, los argumentos que este Tribunal ha incorporado a los dos Fundamentos de Derecho anteriores dan también respuesta a la alegación de la entidad que ahora nos ocupa.

Si en razón de esas otras acciones de **Z...** que ella también había terminado adquiriendo de la "no residente" en España **C...INTERNATIONAL HOLDING** (residente en el Reino Unido), y que en su día habían pertenecido a la alemana **M...**, que las habría permutado con el **BANCO BX** por el 10% de **A P**, vendiéndose a continuación la participación a **N...UNION** por 4.000 millones de ptas., la entidad entiende que tiene el derecho a deducirse algún importe por la vía de lo dispuesto por los arts. 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto y 89.3 de su T.R., es ella -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003- la que tiene que probar los hechos constitutivos de tal derecho.

Y lo que a juicio de este Tribunal no es aceptable es que una sociedad esté deduciéndose una cantidad ingente de millones de euros, y que cuando llega la Inspección instándola a que justifique por qué puede hacerlo, la respuesta es que sea la Inspección al que "busque en sus archivos ya que de lo contrario me está generando indefensión".

Séptimo.

En su quinta alegación *<La diferencia de trato del artículo 103.3 de la LIS en cuanto a la prueba de la tributación en adquisiciones a no residentes supone una restricción injustificada de los principios comunitarios de libertad de establecimiento y de la libertad de circulación de capitales>* la entidad plantea lo que anuncia:

< Según establece el artículo 103.3 de la LIS, si se han adquirido las acciones de la entidad que es absorbida a una entidad no residente en España se establecen requisitos adicionales más gravosos que en el supuesto de que dichas acciones se hubieran adquirido de una persona jurídica residente en España.

Esta exigencia de una prueba acerca de la tributación previa (en España o en la UE) cuando se está adquiriendo la participación a un residente en la Unión Europea choca frontalmente con la total ausencia de un requisito similar cuando la adquisición se realiza a un residente en España.

.../..

Por tanto, la redacción de la norma constituye una restricción injustificada de las libertades comunitarias y, en particular, del principio de libertad de establecimiento consagrado por el artículo 49 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE"), y también del principio de libertad de movimiento de capitales del artículo 63 del TFUE.

.../...

Todo lo anterior no pone sino de manifiesto en último término que el artículo 103.3 de la LIS supone una infracción no justificada de las libertades de establecimiento y de circulación de capitales consagradas por los artículos 49 y 63 del TFUE respectivamente, al no tratar igual un fondo de comercio derivado de una compra a una persona jurídica residente fiscal en España, de un fondo de comercio derivado de una compra a una persona jurídica residente en la UE. >

Tras esa alegación y, como ella misma dice, considerando lo expuesto en la misma, en la sexta *<Solicitud de planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE>*, y después de aclararnos la posibilidad de que este T.E.A.C. tiene de plantearla, la entidad manifiesta que:

< ..., respetuosamente solicitamos que, si este Tribunal Económico-Administrativo al que nos dirigimos tuviera alguna duda sobre la interpretación del Derecho de la UE aplicable en el presente asunto en base a la jurisprudencia comentada en la alegación anterior, proceda al planteamiento de una cuestión prejudicial al TJUE,

salvo que considere que la infracción de las libertades comunitarias según se ha descrito resulta evidente, en cuyo caso, confirme que el artículo 103.3 de la LIS debe ser interpretado en el sentido de que una adquisición a una persona jurídica residente en la Unión Europea debe ser tratada en iguales términos que una adquisición a una persona jurídica española y, por tanto, sin necesidad de prueba de tributación efectiva previa en la Unión Europea o en España. La cuestión que solicitamos se refiera en su caso al TJUE es la siguiente:

../... >

Además, en el nuevo escrito que presentó 07/08/2013 solicitando la acumulación de las dos reclamaciones, la entidad efectuó una Manifestación Adicional, que anudó a estas alegaciones quinta y sexta, y la que expuso que:

< ... la Comisión Europea publicó con fecha 20 de junio de 2013 un comunicado a través del cual exige a España que modifique el régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los dividendos procedentes del exterior, al entender que los requisitos para evitar la doble imposición sobre dichos dividendos son más estrictos que los exigidos respecto de los dividendos naciones, lo que restringe, entre otras, las libertades de establecimiento, de libre prestación de servicios y circulación de capitales en la Unión Europea.

A este respecto, la Comisión ha instado a España a que en el plazo de dos meses se pronuncie en relación con esta cuestión, antes de llevar el asunto al TJUE.

Se trata de un supuesto muy similar al del artículo 103.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según se argumenta en las alegaciones quinta y sexta de su representada y que, por tanto, pone de manifiesto que la diferencia de trato del artículo 103.3 citado en cuanto a la prueba de la tributación en adquisiciones a no residentes, supone una restricción injustificada de los principios comunitarios de libertad de establecimiento y de la libertad de circulación de capitales. En consecuencia, una prueba más de la conveniencia del planteamiento de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto.

Habiéndose tenido conocimiento del referido procedimiento de la Comisión contra España con posterioridad a la fecha de formulación de las alegaciones ante este Tribunal, interesa a su representada se una esta manifestación al expediente y se tenga en cuenta para la resolución de la presente reclamación económico-administrativa. >

De entrada, este Tribunal no aprecia que exista esa restricción injustificada de los principios comunitarios de libertad de establecimiento y de la libertad de circulación de capitales que la entidad indica; y además hace reparar en que, por lo que hace al tema que la entidad plantea, esa redacción de la norma concernida (el art. 103.3) estaba ya en la redacción original de la Ley 43/1995.

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que se publicó en el B.O.E. del 28/12/1995 y -ex. su D.F. Undécima- entró en vigor el 01/01/1996. Por tanto, hace más de 19 años. Y, desde entonces, y basándose en lo dispuesto en esa norma, han sido numerosas las regularizaciones llevadas a cabo por la Administración confirmadas luego por los Tribunales Económico-administrativos, incluido este T.E.A.C., y los de Justicia: T.S.J., A.N. y T.S.

Regularizaciones administrativas, luego confirmadas en vía económico-administrativa y que ha terminado siendo confirmadas por el T.S. en sentencias como la de 27/02/2015 (Rec. de casación 852/2012) y la de 10/07/2013 (Rec. de casación 3294/2011), a la que a su vez apela la primera; sentencias en las que el Alto Tribunal sentó criterio que este T.E.A.C. entiende que da cumplida respuesta a lo que la entidad argumenta en su quinta alegación lo que, además, fundamenta el desatender su solicitud de que se plantee una cuestión prejudicial ante el TJUE. Y así, decíamos respecto de la cuestión que nos ocupa en nuestra resolución de 02-04-2014 (RG 593/12) en la que reproducíamos parcialmente la última de las STS antes reseñada:

<<...la reclamante, (...) Considera que el artículo 89.3 del TRLIS, al regular de modo distinto la deducibilidad fiscal de la diferencia de fusión, en función del Estado de residencia de la entidad transmitente de la participación en la sociedad absorbida, cuando se aplica a una sociedad residente en un Estado de la Unión Europea, constituye una discriminación fiscal contraria al ordenamiento comunitario. Señala la reclamante que el principio de primacía del Derecho Comunitario exige eliminar tal discriminación mediante una interpretación correctora del citado artículo. Entiende que al establecer el artículo 89.3 del TRLIS un tratamiento fiscal más gravoso para las participaciones procedentes de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, este artículo vulnera la libertad de circulación de capitales.

El artículo 89 del TRLIS dispone, que se expresa en términos similares al artículo 103 de la LIS, en su redacción por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, establece:

(...)

Este Tribunal, analizando el artículo 103.3 de la LIS, en Resolución de 31 de enero de 2013, RG 5888/2010 señala que:

Según criterio reiterado de este Tribunal Central (Resoluciones de 25 de junio de 2004, R.G.1199/03, 2 de marzo de 2007, R.G. 4400/01, 4 de mayo de 2007, R.G. 3177/03), los objetivos de esta norma son dos: 1) Reconocer efectos fiscales al coste que ha supuesto para la adquirente de la participación, y luego absorbente en la fusión, el importe que pagó por la adquisición y 2) Restringir este reconocimiento a aquellos casos en los que se acredite que la plusvalía generada en el anterior tenedor de la participación tributó por el impuesto sobre la renta correspondiente. De esta forma, se elimina la posible doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación, y posteriormente se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición.

De la misma forma, el establecimiento del requisito establecido en el apartado a) antes transcrito anterior pretende evitar la deducibilidad del fondo de comercio en determinados casos en que dicha partida ha podido quedar en el momento de la transmisión previa de la participación, al margen del tributo, de tal modo que si se admitiera su deducibilidad fiscal se produciría un supuesto de defecto de imposición. Tal circunstancia podría suceder cuando el transmitente de la participación es un no residente que no ha tributado de forma efectiva en otro Estado miembro.

La cuestión alegada es abordada por el Tribunal Supremo en sentencia de 10 de julio de 2013, rec. 3294/2011 en la que señala en su F.D. Sexto lo siguiente:

"(...) En el punto ahora debatido, la tesis de la demanda se configura sobre estas premisas:

- a.- En el derecho interno no se exige la "tributación efectiva" para la amortización del Fondo de Comercio*
- b.- La "tributación efectiva" es exigida cuando el bien se adquiere de una entidad no residente.*
- c.- Es patente el diferente tratamiento que se produce entre "residentes" y "no residentes".*
- d.- También es discriminatorio el modo en que es exigida esa "tributación efectiva" desde el punto de vista interno y con respecto a los no residentes.*
- e.- Respuesta jurisdiccional a las cuestiones planteadas.*

a).- Es evidente el error en que incurre el recurrente al afirmar que desde el punto de vista interno no se exige la tributación efectiva de lo que se denomina "Fondo de Comercio" para posibilitar su amortización.

El recurrente ha centrado su análisis en el artículo 103.3 a) a") de la Ley 43/95 para llegar a la conclusión enunciada. Al hacerlo así ha olvidado que el artículo 103.3 afirma: "Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 99 de esta Ley . Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con las normas contables de valoración, y la parte de aquella diferencia que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

El requisito previsto en la presente letra se entenderá cumplido:

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

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

b) Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre respecto de la entidad que la transmitió en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª. del capítulo primero 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 esta letra no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando a su vez la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

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

A su vez, el artículo 99 del mismo texto legal establece: "1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.11 de esta Ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.

2. En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado."

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.

d") Finalmente, es inaceptable la tesis que sostiene que no se ha acreditado en el proceso la "tributación efectiva" y que la prueba exigida para tal fin convierte la prueba de este hecho en una "probatio diabólica".

Por lo pronto, hay que distinguir tres términos: "sujeción" al impuesto; "tributación efectiva" y "pago del impuesto". La sujeción a un impuesto se refiere a la eventualidad de que un determinado impuesto y en mérito de un cierto hecho pueda ser aplicado a un sujeto determinado, lo que se desenvuelve en un plano abstracto entre un sujeto determinado el hecho imponible y cierta jurisdicción. La "tributación efectiva" exige que un determinado hecho imponible haya configurado una obligación tributaria, con independencia de su resultado. Finalmente, el "pago de un impuesto" supone la liquidación de una cierta obligación tributaria y su extinción por el sujeto pasivo en virtud de alguno de los medios admitidos en derecho, y como consecuencia de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo.

La "tributación efectiva" que en este litigio se exige en modo alguno se identifica con el de pago del impuesto. Por lo expuesto tampoco se puede tener por asimilada al cumplimiento de la circunstancia abstracta de "sujeción al impuesto".

La "tributación efectiva" exige que una determinada operación haya sido sometida a la liquidación del impuesto de que se trate, cualquiera que sea el resultado de esta liquidación.

Por eso entendemos que la exigencia de esa "tributación efectiva" no sólo no es una "probatio diabólica" sino que si se permite la expresión es una "probatio angelical". Se trata de acreditar que una cierta operación ha configurado los parámetros generadores de la liquidación de que se trate, con independencia de que la liquidación tributaria generada haya producido una obligación de pago.

Del mismo modo que acreditar que un "incremento patrimonial", por ejemplo, puede configurar uno de los elementos de la base imponible del Impuesto de Sociedades en nuestro derecho interno, no nos parece imposible acreditar idéntico extremo cuando del derecho extranjero -comunitario o no- se trata."

Esta sentencia, si bien se refiere al artículo 103.3 de la LIS es plenamente aplicable al presente caso, pues el artículo 89.3 del TRLIS se redacta, en lo que aquí interesa, en los mismos términos que el artículo 103.3 de la LIS. De la misma forma, el artículo 85 del TRLIS se redacta en los mismos términos que el artículo 99 de la LIS.

Por lo tanto, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, a juicio de este Tribunal, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto>>.

Y en cuanto a lo expuesto por la entidad en esa Manifestación Adicional que incorporó al escrito que presentó el 07/08/2013, se refiere al requerimiento en forma de dictamen motivado que en junio de 2013 la Comisión envió a España (MEMO/13/583), en el que la instaba a modificar sus disposiciones fiscales sobre las inversiones en sociedades no residentes, al considerar la Comisión Europea que vulneran el derecho de establecimiento, la libre prestación de servicios, el suministro transfronterizo de bienes y la libre circulación de capitales previstos en los Tratados de la UE.

La nueva Ley del Impuesto, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se hizo eco del problema, como así lo recogió en el apartado II.d) de su preámbulo:

“d) Adaptación de la norma al derecho comunitario. El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En definitiva, esta Ley procura ser especialmente rigurosa desde la perspectiva de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.”

Y lo ha solucionado con la nueva regularización incorporada a su art. 21.

Pues bien, si existiera a juicio del legislador esa similitud o paralelismo que la entidad entiende y denuncia, y de la misma forma en que se ha modificado la norma que pretende eliminar *“la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español”*, esa Ley 27/2014 habría modificado las condiciones exigidas para poder deducirse una *“diferencia de fusión”* o *“fondo de comercio de fusión”*; y no lo ha hecho, pues la D.T. 27ª de esa Ley dispone que:

1. No obstante lo establecido en el art. 78 de esta Ley, en el supuesto de operaciones acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por ciento, el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un período impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el art. 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, 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 veintava parte de su importe [centésima parte en los períodos impositivos iniciados en 2015 según la D.T. 34ª de la propia Ley], 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 esta letra 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 contribuyente pruebe que un importe equivalente a esta 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 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 y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El requisito establecido en esta letra 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 activo fijo 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 art. 12 de esta Ley, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en el apartado 3 del art. 13 de esta Ley.

El importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere esta Disposición se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación.

2. El régimen previsto en el apartado anterior resultará igualmente de aplicación al importe de las diferencias a que se refiere su párrafo primero, generadas con ocasión de las operaciones realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Lo que nos lleva a concluir que a juicio tanto del legislador como, vista la normativa trascrita, de este Tribunal, exista esa similitud o paralelismo que la entidad entiende y denuncia.

Octavo.

En séptima alegación <Contravención del principio de no discriminación del Convenio para evitar la doble imposición con el Reino Unido> la entidad expone:

< El artículo 25 del Convenio entre España y el Reino Unido para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975, establece el principio de no discriminación, según el cual ...

En el caso del artículo 103.3 de la LIS y de la aplicación que del mismo está realizando la Inspección en el Acuerdo de liquidación derivado del Acta firmada en disconformidad se desprende un tratamiento más gravoso para su representada, como se ha descrito, por el simple hecho de haber adquirido la participación de **C...INTERNATIONAL HOLDING Ud.** (entidad residente en Reino Unido), frente a la que hubiera correspondido de adquirirse dicha participación directamente de una persona jurídica española. Dicho de otro modo, la compañía **Z...**, absorbida por **SEGUROS X...**, está soportando por razón de la residencia en el Reino Unido de su anterior matriz un tratamiento fiscal más gravoso en España que el que hubiera soportado si su entidad matriz anterior hubiese sido española. >

Aquí, como seguidamente se fundamenta, no hay discriminación alguna que alegar.

Recuérdese que la deducción que pretende trae causa de que **SEGUROS X...** absorbió (escritura de 30/09/2003 con retroacción contable a 01/01/2003) a **Z...** muy poco después de haber adquirido las acciones de ésta en septiembre de 2002 de la residente en el Reino Unido -y, por tanto, “no residente” en España- **C...INTERNATIONAL HOLDING**

Pues bien, respecto de la alegación que ahora examinamos, aquí el problema no es de “discriminación” sino de “falta de tributación”.

Parece evidente que si la residente en el Reino Unido **C...INTERNATIONAL HOLDING**, que le vendió a ella el 100 por 100 de **Z...** por 242.042.000 €, hubiese tributado en dicho país (en el Reino Unido) por ese importe de 134.997.894,20 € que **SEGUROS X...** sostiene que tiene derecho a deducirse, ni la Inspección hubiese regularizado ni, por tanto, este Tribunal estaría resolviendo esta reclamación.

Como ya se ha razonado antes, la deducibilidad de toda “diferencia de fusión” o “fondo de comercio de fusión” (arts. 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto y 89.3 de su T.R.), constituida por la diferencia entre lo que hubiera costado la participación y su valor teórico o valor neto contable, una vez que de esa diferencia se hubiera imputado todo lo que hubiese debido imputarse a los bienes y derechos adquiridos, tiene, como se ha dicho, una teleología bien conocida: evitar una doble imposición. Como ya debió haberse producido una imposición al gravar las plusvalías de los que transmitieron sus participaciones en la sociedad que es absorbida, se permite una deducción en la absorbente. Y eso tanto si los que vendieron las participaciones son residentes como si no lo son.

La norma española no es discriminatoria. Pues, repárese en que, para evitar una doble imposición, admite o habilita una deducibilidad en España si se ha producido una previa tributación fuera de nuestro país (eso sí, restringida ésta a que se haya producido -esa previa tributación- en otro estado miembro de la U.E.).

Noveno.

Todo lo hasta ahora expuesto nos lleva a confirmar la regularización llevada a cabo en su día por la Inspección, lo que conlleva la automática desestimación de la pretensión de la entidad que incorporo en su octava alegación *<Reconocimiento del derecho de su representada a una mayor deducción en el ejercicio 2007 en concepto de fondo de comercio, modificando en consecuencia su autoliquidación>*

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas números RG 4822/12 y 7277/12 interpuestas por las entidades **SEGUROS X...** y **Z SEGUROS...** (antes **Xy SEGUROS...**),

ACUERDA

DESESTIMARLAS, confirmando los actos liquidación objeto de las mismas

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