

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

Referencia: NFJ078491

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 13 de marzo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 688/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Provisión por deterioro por depreciación de valores mobiliarios.** Compra de participaciones de una sociedad cuyos fondos propios pasaron a ser negativos como consecuencia del reparto de un dividendo. Con posterioridad se vendió una parte de las participaciones, con un resultado de pérdida, y se registró un fondo de comercio con contrapartida de las participaciones. No se considera que exista deterioro de la participación. El pago del dividendo representó una recuperación del valor de adquisición. Se sustituye el valor de adquisición por dinero. **Régimen de grupos de sociedades. Fondo de comercio. Amortización de inmovilizado inmaterial** La amortización del fondo de comercio procede a partir del ejercicio de la inscripción de la fusión en el Registro mercantil, y respecto a las participaciones adquiridas a personas físicas es deducible la amortización del fondo en la medida en que la persona física haya integrado la ganancia patrimonial en su base del IRPF. La prueba corresponde al obligado tributario. La entidad registró dos activos intangibles (marcas y acuerdo de no competencia) con abono a cuenta del fondo de comercio creado en una fusión impropia inversa. No se cumple el requisito de que la absorbente participe en el capital de la absorbida en al menos el 5%. Procede la sanción excepto por la operación de los activos intangible en la que no se motiva de forma suficiente la culpabilidad

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 85 y 89.  
RD 1463/1990 (PGC), Norma de valoración 8ª.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 141.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.  
RDLeg 1564/1989 (TR LSA), art. 77.

**PONENTE:**

*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000688 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06884/2016

Demandante: LIVE NATION ESPAÑA SAU

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO Procurador: ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN

ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a trece de marzo de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 688/2016, seguido a instancia de LIVE NATION ESPAÑA SAU (LNE), que comparece representadas por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillen y asistido por Letrado D. Luis Viñuales Sebastián, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de octubre de 2016 (RG 717/14, 6715/14, 958/14 y 6717/14); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 662.361,01 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 29 de diciembre de 2016, tuvo entrada escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo.

#### Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 23 de junio de 2017. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 9 de octubre de 2017.

#### Tercero.

No se recibió el juicio a prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 15 de septiembre y 9 de octubre de 2017. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 5 de marzo de 2020. SAN, Contencioso sección 2 del 13 de marzo de 2020

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de octubre de 2016 (RG 717/14, 6715/14, 958/14 y 6717/14), que confirma las liquidaciones y sanciones practicadas en relación con el IS; ejercicios 2007 a 2010.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Deducción fiscal de la depreciación de la participación en MEDITERRANEA -p- 4 a 8 de la demanda-.
- 2.- Deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio derivado de la participación en IGUAOP -p- 8 a 10 de la demanda-.
- 3.- Deducción fiscal de la amortización de activos intangibles contablemente registrados como "Marca Gamero" y "Acuerdo de no competencia" procedentes de la reclasificación del fondo de comercio generado en la fusión por absorción de la sociedad PRODUCCIONES INCHICO SL -p. 10 a 14-.
- 4.- Sanción: interpretación razonable de la normas

#### Segundo.

## Deducción fiscal de la depreciación de la participación en MEDITERRANEA CONCERTS SL

A.- La regularización practicada fue la siguiente:

1.- El obligado tributario, empresa de espectáculos, adquirió todo el capital de MEDITERRANEA CONCERTS SL, compuesto de 1000 participaciones de 3,10 € de nominal, el 15 de diciembre de 2006, por un importe de 3.368.057,39 €, resultando el precio por título de 3.368,06 €. Las participaciones de compraron a Paloma y Jorge . A 31 de diciembre de 2006, la sociedad tenía unos fondos propios de 689.820,52 €. Los fondos propios se describen en detalle en la p. 4 del acta de disconformidad, pero nos interesa destacar que los mismos ascendían a 686.810,52 €. Cantidad que se obtenía de la suma de 3.010,00 € de capital; 148.080,13 € de reservas y 538.730,39 € en concepto de "pérdidas y ganancias".

El 22 de febrero de 2007, MEDITERRANEA CONCERTS, acordó repartir un dividendo por suma de 686.208,52 €, que cobró íntegramente el obligado tributario el día 28 de ese mes. Como consecuencia de dicho reparto de dividendos, como iremos explicando, a 31 de diciembre de 2007, los fondos propios pasaron a ser de (-) 75.795,84 €. Es decir, el capital se mantuvo, lo que suponía 3.010,00 €, las reservas pasaron a ser de 602 € y las "pérdidas y ganancias" pasaron a ser de (-) 78.795,84 €.

Siendo importante destacar que la sociedad tuvo pérdidas en dicho ejercicio por suma de (-) 78.795,84 €, las cuales se explican por la representación de la entidad en la p. 5 del acta de disconformidad, no siendo discutidas por la inspección.

Pero, siendo al mismo tiempo cierto es que la disminución de los fondos propios tiene su causa esencial en el reparto de dividendos que implicó que la totalidad de las reservas y las ganancias obtenidas, pasasen al patrimonio de LIVE NATIO ESPAÑA SAU (LNE). Entidad que en el momento en que se acordó el reparto de dividendos era titular del 100% de MEDITERRANEA CONCERTS. Recuérdese que, a 31 de diciembre de 2016, dejando al margen el capital de 3.010,00 €, la suma de las reservas y de las ganancias ascendían a 686.730,39 € y el dividendo repartido ascendió a 686.208,52 €.

Días después, el 13 de marzo de 2007, el obligado tributario vendió 400 participaciones de MEDITERRANEA CONCERTS a JHG INVESTMENTS MODELS SL por 6.805,40 €, resultando el precio del título de 17,01 €. La recurrente explica, en las p. 4 y 5 de la demanda, que le había sido concedida la adjudicación de la Plaza de Toros de las Ventas de Madrid y acordaron dejar entrar en el negocio a JHG INVESTMENTS MODEL SL, entidad no vinculada. Decidiéndose que a gestión de la adjudicación se realizaría a través de MEDITERRANEA CONCERTS y vendiendo a JHG INVESTMENTS MODEL SL, el 40% de las participaciones de aquella como forma de articular la entrada en el negocio de esta última.

La venta de las 400 participaciones de MEDITERRANEA CONCERTS se contabilizó imputando un coste a los títulos vendidos de 283.581,00 € con lo que se cargó a resultados una pérdida de (-) 276.775,60 € -p 4 del acta de disconformidad-.

Con fecha 30 de noviembre de 2007, el obligado tributario realizó un asiento contable por el cual creó un fondo de comercio por importe de 2.659.104,89 €, la contrapartida a este cargo fue un abono del mismo importe en la cuenta de participación en MEDITERRANEA CONCERTS, que quedó con un saldo de 425.372,00 €, ya que previamente se había 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/ 3/11 abonado el coste de la venta ya reseñada. En sus autoliquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010 el obligado tributario realizó sendas correcciones al resultado contable de 33.238,81 € y 132.955,24 € respectivamente, en concepto de deducción fiscal del fondo de comercio.

El obligado tributario también doto una provisión contable por la totalidad del saldo de la cuenta de participación en MEDITERRANEA CONCERTS, es decir, de 425.372,00 €, en concepto de depreciación. En su autoliquidación de 2007 no realizó ninguna corrección al resultado contable respecto de dicha cantidad, por la que se la dedujo como gasto fiscal.

2.- La Inspección:

-No admitió la deducción del fondo de comercio. Así, en la p. 7 del acta de disconformidad se indica que resultaba aplicable el PGC de 1990, y en dicha normativa no se contemplaba " la posibilidad de crear un fondo de comercio traspasando la totalidad o parte del saldo que recoge el coste de la participación en el capital de una sociedad. Lo más que dice la norma al referirse al fondo de comercio es que "esta cuenta sólo se abrirá en el caso

de que el fondo de comercio haya sido adquirido a título oneroso". Por tanto, no procederá la creación de los fondos de comercio por segregación del coste de las participaciones en MEDITERRANES CONCERTS...". Este punto no es objeto de debate.

-Considero, en relación con la pérdida de 276.775,60 €, que hubo una liberalidad al venderse las participaciones a un precio unitario de 17,01 €, cuando se habían adquirido días antes por 3.368,06 €. La inspección razonó que la diferencia de precios era tan grande que o bien existía una contraprestación que no se incluyó en el contrato o bien hubo una liberalidad por parte del obligado tributario que pagó mucho más de lo que valía la sociedad o vendió por menos o ambas cosas.

Tampoco se discute esta regularización -p. 7 del acta de disconformidad-.

No admitió la provisión por depreciación en cuantía de 378.094,50 €, por exceder de la deducción fiscal permitida por el art 12.3 del TRLIS. Es decir, la Inspección sólo admite la provisión por depreciación de -78.795,84 €, correspondientes a las pérdidas en el ejercicio. El cálculo se contiene con detalle en la p. 6 del acta. Acto seguido explicaremos con más detalle la discrepancia. Este es el punto objeto de discusión.

Por lo demás, puede verse un resumen de la regularización propuesta para el ejercicio 2007, en la p. 8 del acta de disconformidad, donde se aprecia que la única cuestión discutida es la " provisión deterioro participación Mediterránea Conerts SL" por 378.094,50 €".

3.- En la p. 6 del acta de disconformidad, al calcular la depreciación, la Inspección entiende que si debe tener en cuenta el menor valor que se deriva de la marcha del negocio, pero no el que se deriva del reparto de dividendos.

Así, para la Inspección, al aplicar el ar. 12.3 TRLIS, el valor teórico contable a 31/12/2006 era de 689.820,52 €; y el valor teórico contable a 31/12/2007, de (-) 75.184,84 €. Los dividendos ascendieron a 686.208,52 €. El límite de la deducción, sería de 78.795,84 €. Siendo imputable al obligado tributario el 60%, es decir, 47.277,00 €. Habiéndose realizados una deducción de 425.372,00 €, resultando excesiva, por tanto, en la suma de 378.094,50 €. Afirmando la Inspección que a la hora de aplicar el art. 12.3 TRLIS " Se ha de tener en cuenta que hubo un reparto de dividendos y que el obligado tributario tenía en el momento de dotar la provisión el 60% del capital. Con estas premisas se realiza el cálculo y determinados el límite máximo que puede dotarse....El máximo deducible, si se tuviera en cuenta todo el capital, sería 78.795,84 €, que se puede comprobar que coincide con las pérdidas del ejercicio, lo cual es lógico ya que la depreciación, en principio, ha de coincidir con el resultado negativo del periodo".

El Acuerdo de liquidación confirma lo propuesto por la Inspección.

4.-Para el TEAC la discrepancia versa sobre " si deben incluir los dividendos distribuidos por la participada a efectos del cálculo de la dotación a la provisión por depreciación de la cartera fiscalmente deducible". Entendiendo el órgano administrativo que sí, pues " en el momento en que MC acuerda un reparto de dividendo, LIVE NATION ESPAÑA SAU poseía el 100% de MC por lo que es precisamente LIVE NATION ESPAÑA SAU la que adopta el acuerdo de distribución del dividendo por prácticamente la totalidad de las reservas. Es además significativo el hecho de que un mes antes de vender el 40% de las participaciones, acuerda un reparto de dividendo de 686.208,52 €, importe que incluye la totalidad de los beneficios declarados en el ejercicio 2006 (538.730,39 €) y prácticamente la totalidad de las reservas de la sociedad (147.478,13 €). Por otra parte, ha de resaltarse también que la reclamante no tributó efectivamente por los dividendos obtenidos, toda vez que como se desprende del expediente en el ejercicio 2007, tras las correcciones al resultado contable aplicó la compensación de bases imponibles negativas, resultando base imponible 0". Según se infiere del folio 2 del acta de disconformidad no aplicó la deducción por doble imposición.

B.- Es criterio de la Sala que la decisión de la Administración debe confirmarse por las siguientes razones:31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

1.- Con carácter general del deterioro es una corrección valorativa en los bienes y derechos recogidos por las empresas en el activo del balance, mediante al cual se refleja la pérdida de valor experimentada en aquellos, produciéndose por circunstancias externas, normalmente de mercado, siendo reversible.

La determinación de que sea deterioro y como deba contabilizarse la encontramos en la normativa contable. En el caso que enjuiciamos en la Norma de Valoración 8ª del Plan General de Contabilidad (RD1643/1990). Por lo tanto, la determinación de que sea un deterioro, como se afirma en el Acuerdo de liquidación, corresponde a la normativa contable y lo que hace la normativa fiscal es establecer límites a la

deducibilidad de las dotaciones por deterioro. Por lo tanto, la normativa fiscal, que se limita a establecer límites, sólo se aplica en el que caso de que contablemente proceda la dotación del deterioro.

En este sentido nos hemos pronunciado en nuestra SAN (2ª) de 3 de junio de 2010 (Rec. 244/2007 ), cuyo parecer ratificamos, al indicar que " ha de estarse a la normativa mercantil y contable para determinar el importe de las dotaciones a provisiones por depreciación de valores que tienen carácter deducible y, además, conforme a lo establecido por la norma fiscal, ha de tenerse en cuenta la limitación establecida por ésta para cuantificar el importe fiscalmente deducible".

Siendo la posición de la Abogacía del Estado que no existe dicho deterioro, sino lo que califica como una " retirada de fondos". La Abogacía insiste en que el deterioro debe obedecer a " pérdidas del negocio", no a una retirada de fondos.

2.- Debemos, por lo tanto, analizar si valorada la operación en su conjunto estamos realmente ante un deterioro.

Como hemos explicado, aunque en el recurso sólo se discute la regularización correspondiente a la dotación por depreciación, la operación controvertida no puede entenderse de no tenerse en cuenta de forma global lo ocurrido.

Pues bien, lo primero que debemos resaltar es que la sociedad LIVE NATION ESPAÑA adquirió, el 15 de diciembre de 2006, el capital de MEDITERRANEA CONCERTS SL integrado por 1.000 participaciones valoradas en 3,01 €, es decir, en un total de 3.010,00 € por 3.368.057,39 €, a razón de 3.368,06 € la participación. Si tenemos en cuenta que, a 31 de diciembre de 2006, los fondos propios eran de 689.820,52 € (3.010,00 € de capital; 148.080,13 € de reservas y 538.720,39 € de pérdidas y ganancias) es claro la entidad adquirida era titular de una serie de elementos intangibles que la dotaban de un mayor valor, de aquí, como veremos, la contabilización por LIVE NATION ESPAÑA de un fondo de comercio.

En segundo lugar, como hemos descrito, el 22 de febrero de 2007, apenas dos meses de cerrado el ejercicio 2006, la entidad LIVE NATION ESPAÑA, que recordemos era titular del 100% de MEDITERRANEA CONCERTS SL, decidió repartir un dividendo de 686.208,52 €, cantidad que equivale a la suma de la totalidad de las reservas, menos 602 € y de la totalidad de la cantidad contabilizada como pérdidas y ganancias. En gráfica expresión del TEAC, LIVE NATION ESPAÑA "vació" a MEDITERRANEA en su favor.

En tercer lugar, apenas un mes después, el 23 de marzo de 2007, LIVE NATION ESPAÑA vendió a la entidad JHG INVESTMENTS MODELS SL 400 participaciones de MEDITERRANEA, pero lo curioso es que, habiendo comprado la participación a 3.010,00 €, las vende por 17,01 € el título, es decir, por 283.581,00 €, cargando a resultados una pérdida de 276.775,60 € -esta cantidad se obtiene restando a 283.581,00 € la cantidad de 6.804 € (17,01 x 400).

La Inspección preguntó sobre esta operación, pues no parecía razonable vender a 17,01 €, una participación adquirida unos meses antes, por 3.010,00 €. La sociedad no dio una explicación convincente -p. 4 y 5 del acta de disconformidad- y la Inspección entendió que no procedía cargar a resultados una pérdida, pues no encontró " ningún hecho o circunstancia que explique una variación tan grande precio", por lo que entendió que existió una liberalidad o una contraprestación que no se incluyó en el contrato de venta de participaciones o ambas. Esta regularización no se discute, pero es necesario tenerla en cuenta para comprender lo realizado por la empresa.

En cuarto lugar, el 30 de noviembre de 2007, el obligado realizó un asiento contable por cual creó un fondo de comercio por cuantía de 2.659.104,89 €, la contrapartida de este cargo fue un abono del mismo importe en la cuenta de la participación de MEDITERRANEA, que quedó con un saldo de 425.372,00 €, ya que, como se dice por la inspección, " previamente se había abonado el coste de la venta ya reseñada". La cantidad de 2.659.104,89 €, se obtiene restando a los 3.368.057,39 € -recordemos que es el precio de adquisición de las participaciones de MEDITERRANEA por LIVE NATION- la cantidad de 283.581 € -precio de compra de las 400 participaciones a las que hemos hecho referencia- y los 425.372,00 € que quedó anotado como saldo. La Administración no admitió la deducción relativa al fondo de comercio -p.7 y ss. del acta de disconformidad-.

Por último, este es el punto discutido, también 2007, se dotó una provisión contable por la totalidad de la cuenta de la participación en MEDITERRANEA CONCERTS, es decir, por 425.372,00 €, pues recordemos que, según la contabilidad de la empresa, al cierre del ejercicio, los fondos propios eran de (-) 75.183,84 €. Lo que tampoco fue admitido por la Inspección, siendo este el objeto debatido. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/ 5/11

3.- Si tenemos en cuenta la operativa de la empresa de una forma global, podemos ver que, en realidad no existió un deterioro en los términos contabilizados, lo que hizo la recurrente fue recuperar parte del valor de adquisición inicialmente abonado, sin que existiese realmente un deterioro.

En efecto, como podemos LIVE NATIO ESPAÑA compró las participaciones de MEDITERRANEA por 3.368.057,39 €, y, acto seguido sin que, como dice la Inspección, se acreditase hecho alguno que explicase una "variación en el precio", procedió a repartir un dividendo de 686.208,52 €, recuperando de este modo, el valor de adquisición. No existió, insistimos, un deterioro, sino la recuperación a través del reparto de dividendos del precio que pago por la adquisición.

La distribución de las reservas o beneficios acumulados supone una disminución del valor de la participación, pero la disminución no tiene la naturaleza un deterioro, como pretende la demandante, sino en la sustitución del valor de adquisición por dinero. Por ello, lo correcto contablemente hubiese sido sustituir el valor de adquisición por dinero, sin dotar una provisión por depreciación -abono a cartera de valores con cargo a tesorería-, de forma tal que no habría deterioro, pues el valor contable de la participación y su valor teórico, habrían descendido simultáneamente y en el mismo importe.

Repárese en que, en el caso de autos, con posterioridad a la adquisición de las participaciones en MEDITERRANEA no se han generado beneficios, por lo que necesariamente el dinero recibido por LIVE NATION ESPAÑA no puede ser otra cosa que la sustitución del valor de adquisición.

Cobra con ello pleno sentido la afirmación contenida en la SAN (2ª) de 3 de junio de 2010 (Rec. 244/2007), cuando afirma que "llama la atención que la recurrente, que ostenta el 100 por 100 de las acciones de la entidad participada...pueda deducirse contable y fiscalmente una pérdida, sea o no reversible, provocada directamente por un acto propio de voluntad, consistente en la adopción de un acuerdo social de distribución de un dividendo, de modo que si la suma hubiera sido mayor también lo sería la deducción tributaria".

En suma, como sostiene el TEAC, en un caso como el de autos y realizando una valoración conjunta de la operativa realizada, "el resultado de los cálculos de la Inspección revela la coherencia del criterio pues, teniendo en cuenta la distribución de beneficios llevada a cabo para la determinación del valor teórico, la Inspección determina que el máximo deducible, de ostentarse todo el capital sería de 78.795,84, importe que puede comprobarse que coincide con las pérdidas del ejercicio, lo cual es lógico, pues la entidad había quedado vacía (a favor del reclamante) del beneficio del 2006 y de la mayor parte de las reservas acumuladas y la depreciación, en principio, ha de coincidir con el resultado negativo del período", pues, añadimos, el deterioro se sufre, no se provoca.

El motivo se desestima.

### Tercero.

Deducción de la amortización fiscal del fondo de comercio derivado de la participación en IGUAOP.

A.- El obligado tributario poseía la totalidad del capital de IGUAPOP SL, que había comprado el 15 de diciembre de 2006. A 1 de enero de 2007, la participación que tenía contabilizada por el precio satisfecho era de 752.888,00 € que incrementó en 25.708,96 €, mediante un asiento de fecha 29 de abril de 2007, por pago aplazado, con lo que el saldo pasó 778.596,96 €. El 31 de noviembre de 2007, creó un fondo de comercio con cargo a dicha cuenta que quedó con saldo 0.

En el año 2009, el obligado tributario absorbió a IGUAPOP. Esta operación se acogió el régimen especial de fusiones. En sus autoliquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010, el obligado tributario realizó sendas correcciones al resultado contable por 9.732,46 € y 38.925,85 € respectivamente, en concepto de deducción fiscal de dicho fondo de comercio.

Pese a que inicialmente se sostuvo otro criterio, al resolver el recurso de reposición se dijo que "debió reconocerse un fondo de comercio en la fecha en la que se produce la transmisión de la absorbida y la anulación de la participación, momento en el que tiene lugar con ocasión de la extinción de la entidad transmitente el inscribirse la escritura de fusión en el Registro Mercantil, que en el caso que nos ocupa ocurrió en el ejercicio 2009. Sin embargo, dicho fondo de comercio ya estaba reconocido por el obligado tributario desde el ejercicio 2007. Por ello, a partir del ejercicio 2009 dicho fondo de comercio es fiscalmente deducible".

No obstante, se continuó razonando, según el art 89.3 para que el Fondo de Comercio sea fiscalmente deducible, es preciso que "entre estos requisitos se encuentra que las participaciones no se hayan adquirido a

personas físicas residentes en España, entendiéndose cumplido dicho requisito 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. Si la prueba de este requisito es parcial, debe admitirse que los efectos parciales sean también parciales respecto de la parte de esta diferencia puesta de manifiesto en las transmisiones de las que se dispone de dicha prueba".

Por ello, la Inspección admitió una deducibilidad de 973,25 € en 2009 y 3.892,59 € en 2010 (10% de las cantidades deducidas) al considerar acreditados los requisitos establecidos en el art. 89.3 del TRLIS con relación a la participación que D. Victorino transmitió al obligado tributario, pues se aportó prueba de la inclusión en la autoliquidación del IRFP ejercicio 2006 de la ganancia patrimonial obtenida por dicha transmisión.

Lo que viene a sostener el recurrente en su demanda es que el órgano liquidador, mediante el oportuno requerimiento, pudo obtener la información requerida a la parte dada la "imposibilidad" por parte de LNE de aportarla. 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial. Mientras que la Abogacía del Estado destaca que, por una parte, " la venta de participaciones se produjo el 15.12.2006 y que en noviembre de 2007 (pese a no haberse realizado la absorción) se recogió un fondo de comercio dado de baja la cuenta que recogía las participaciones adquiridas. La absorción se hace en 2009. Por lo tanto, resulta que el recurrente sabía que iba a realizar la fusión desde momentos iniciales y muy anteriormente a su realización efectiva, por lo que una previsible actuación diligente habría partido de constatar si el cedente de las participaciones había cumplimentado el requisito exigido, lo que incluso pudo prever en una cláusula del contrato de cesión, en vez de realizar una actuación sin saber si reunía los requisitos legales para ello".

Pero es que, además, afirma la Abogacía, " no intentó prueba durante el procedimiento inspector, ni solicitó la intervención del actuario. Consta en el expediente requerimiento de información dirigido al transmitente ( Sabino) que no fue atendido; pero que no podía referirse a la cuestión planteada por el recurrente por cuanto que éste nada había solicitado al efecto".

B.- Como se infiere de la p. 14 de la Resolución del TEAC, LIVE NATION adquirió el 100% de IGUAPOP SL a dos personas físicas: D. Sabino (90%) y D. Victorino (10%). Hemos descrito en el apartado anterior los pormenores de la operación y como varios años después, en el 2009, LIVE NATION absorbió a a IGAUPOO y se acogió al régimen especial previsto para las fusiones.

El art 89.3 TRLIS, en lo que nos interesa, establecía que en el caso de que la participación en la entidad transmitente (absorbida) hubiera sido adquirida a personas físicas, como ocurre en el caso enjuiciado, la deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión se condicionaba a que la ganancia patrimonial obtenida por las personas físicas residentes en territorio español se hubiese integrado en la base imponible de su IRPF.

Para ello debía probarse por quien pretendiese la aplicación de la norma que la ganancia patrimonial obtenida por tales personas físicas, en efecto, se había integrado en la base imponible de su IRPF. La dicción del art. 89.3 TRLIS era clara al indicar es preciso que " se prueba que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se haya integrado en la base imponible del IRPF".

Por lo tanto, quien pretende obtener la ventaja fiscal que se deriva de la aplicación del régimen especial tiene la carga de probar, la norma lo indica de forma expresa, que se dan los requisitos exigidos en la norma. La carga procesal del obligado tributario de probar los hechos no solo se deriva de la regla general establecida en el art 105 de la LGT, sino que, además, el art 89.3 TRLIS, la impone expresamente.

Pues bien, conforme se indica en la Resolución del TEAC -p. 18-, LIVE NATION si aportó prueba de la inclusión de la liquidación del IRPF de 2006 de D. Victorino, pero no lo hizo respecto de D. Sabino, por lo que la Administración no consideró probados los elementos de hecho que permitan aplicar el art 89.3 en relación con la compra de participaciones a D. Sabino.

Lo que pretende el recurrente, en el fondo, es que apliquemos el criterio de la facilidad probatoria. Es decir, en su opinión, la Administración no es que tenga la información, pero debió recabarla de D. Sabino, pues conforme al art. 141.c) LGT la Inspección puede obtener información en materias relacionadas con la aplicación de los tributos y, por ello, podía haberse dirigido a D. Sabino y solicitarle la correspondiente información y, en su caso, insistir y exigir la aportación.

En efecto, el art 105 de la LGT, al regular la carga de la prueba, establece que " en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Regla que resulta coincidente con la regla clásica en materia de distribución de la prueba contenida en los arts 217.2 de la LEC conforme a la cual corresponde a quien alega ser titular de un derecho " probar la certeza de los hechos

jurídicos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables". Por lo tanto, en aplicación de lo establecido en estas normas en relación con el art 89.3 TRLIS, es claro que correspondía a LIVE NATION la carga de probar los hechos constitutivos de su pretensión. La moderna doctrina procesal ha venido modulando la aplicación de la regla clásica introduciendo el juego del principio de buena fe y matizando la regla general en materia de distribución de prueba, doctrina que ha sido acogida en el art. 217.6 de la LEC que permite modular aquella teniendo presente " la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada parte en el litigio". Regla que, por lo demás, es aplicada por nuestro Alto Tribunal, entre otras, en la reciente STS de 29 de enero de 2020 (Rec. 4258/2018 ).

Ahora bien, la introducción del criterio de la facilidad probatoria no supone una alteración de la regla clásica de distribución de la carga de la prueba, sino su modulación en aplicación de las circunstancias concurrentes y del juego principio de buena fe. Es decir, la regla de la carga de la prueba aplicable sigue siendo la clásica: cada parte debe acreditar los hechos que constituyen el presupuesto fáctico de la norma cuya aplicación pretende, sin perjuicio de que pueda modularse en determinados supuestos.

Pues bien, en el caso de autos entendemos que la carga procesal que tiene la recurrente de acreditar los hechos no ha sido cumplida, debiendo confirmarse la decisión del TEAC, por las siguientes razones: 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/ 7/11

1.- En primer lugar, porque como razona la Abogacía del Estado, al estar ante un régimen especial, en el que se impone a la recurrente la carga de probar los presupuestos de hecho que permiten la aplicación del art 89.3 TRLIS, como por cierto indica la propia norma. La norma es muy clara al exigir e imponer a quien pretende la aplicación del art 89.3 TRLIS la carga de acreditar los supuestos de hecho que permite su aplicación. Recordemos que el concepto de "carga" hace referencia a la imposición de una determinada conducta por parte del destinatario de la norma, de forma que, de no cumplir con aquella, se derivarán los efectos negativos establecidos por la ley en su esfera de intereses.

En este sentido, parece razonable sostener que si el recurrente, en un caso como el de autos, decide la absorción de la entidad y sabe que para obtener la ventaja establecida en la ley debe acreditar determinados hechos, una actuación mínimamente diligente por su parte hubiese implicado, al menos, desplegar una actividad tendente a la acreditación del cumplimiento de los hechos. Por ello tiene razón la Abogacía del Estado cuando afirma que, con arreglo a parámetros de diligencia media, sabiendo que iba a realizar la fusión, lo lógico hubiese sido que la sociedad hubiese intentado que le " constara si el cedente de las participaciones había cumplimentado el requisito exigido, lo que incluso pudo preverse en una cláusula del contrato de cesión" y no aplicarse una ventaja fiscal " sin saber si reunía los requisitos legales para ello".

No tenemos constancia de que el obligado tributario desplegara una actividad mínimamente diligente al efecto, ni de que el resultase imposible la obtención de la documentación acreditativa con tal fin.

2.- Como se desprende del escrito de la propia recurrente al interponer recurso de reposición, el cumplimiento de los requisitos del art 89.3 del TRLIS, no fue objeto de debate durante las actuaciones inspectoras, pues el Inspector sostenía, por otras razones, que no era deducible el fondo de comercio. Por ello tiene razón la Abogacía del estado cuando razona que el requerimiento que se emitió en fase de inspección a D. Sabino " no podía referirse a la cuestión planteada por el recurrente por cuanto que ésta nada había solicitado al efecto".

En efecto, en el Acuerdo de liquidación se negó la aplicación del fondo de comercio porque aquel no se puso de manifiesto en el momento de la fusión, ya que " el obligado tributario lo contabilizó en el ejercicio 2007, habiéndose producido la fusión en 2009". No obstante, a mayor abundamiento, el Acuerdo añadía que en todo caso debería acreditarse el cumplimiento de los requisitos del art 89.3 TRLS.

Por ello, al recurrirse en reposición se adjuntó la documentación relativa a uno de los vendedores (FCG), no aportándose nada respecto de D. Sabino. Es cierto que el recurrente sostuvo que había intentado obtener la documentación y no había podido y pidió a la Administración que, al amparo del art 141.c) de la LGT requiriese a D. Sabino al efecto, pero lo cierto es que no aporta prueba o indicio alguno al efecto. No nos consta, por lo tanto, que intentase obtener la documentación requerida y, por lo tanto, que hubiese hecho todo lo posible para su obtención, más allá de la afirmación realizada por la propia entidad.

3.- Pero, en todo caso, nada impedía a la recurrente solicitar la práctica de prueba en su demanda, pues la Sala podría haberse dirigido a D. Sabino siempre que nos lo hubiesen solicitado, lo que no se ha hecho.

En resumen, como hemos explicado, la aplicación del criterio de la facilidad probatoria, es una regla que permite corregir las consecuencias de una aplicación rigurosa de la regla general, de modo que ante supuestos en



los que consta la imposibilidad o una grave dificultad o desproporción para la obtención de la prueba, pueda matizarse su alcance. Ahora bien, en el caso de autos, como indica la Abogacía del Estado y hemos explicado, la recurrente, de haber empleado una diligencia razonable pudo obtener la prueba solicitada. En efecto, si sabía que quería aplicar el art 89.3 TRLIS, lo lógico es que hubiese procurado obtener la documentación que permitía la aplicación de la norma, pues no es razonable aplicarse la deducción sin saber si concurren o no los requisitos para ello. En segundo lugar, pudo plantear esta cuestión ante la Inspección, lo que no hizo; sin que haya acreditado o aportado pruebas de los que pueda inferirse que, al menos, haya intentado dirigirse a D. Sabino sin haber obtenido el resultado pretendido. Y, por último, ha tenido a su disposición la posibilidad de instar la práctica de prueba ante esta Sala sin haberlo hecho.

Esta Sala cree, con el legislador, que, en efecto, en determinados casos debe aplicarse el criterio de la facilidad probatoria, pero dicho criterio no debe utilizarse para suplir la falta de diligencia en materia probatoria. Lo que pretende la recurrente es que la Administración, en aplicación del art. 141.c), sea la que requiera a la recurrente sobre la existencia y alcance de la declaración, de forma que la Administración asuma una carga que la ley expresamente impone a la recurrente y sin que, además, nos conste de forma fehaciente que lo haya intentado.

Precisamente por ello, como razona la STS de 6 de febrero de 2020 (Rec. 4304/2018 ), la determinación de cuándo debe aplicarse la regla de la facilidad probatoria, " exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados". Y, por las razones que hemos expuesto, en este caso, entendemos que la carga de la prueba, sin modulación, corresponde a la entidad recurrente. Pues no se olvida que, en el caso enjuiciado, como hemos razonado, es el recurrente el que unilateralmente 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/ 8/11 pretende deducirse un fondo de comercio, siendo razonable exigir a quien opera de este modo que, en su momento, intente procurarse la prueba que permite la deducción o al menos, acredite un esfuerzo diligente y serio, a través de pruebas directas o indiciarias, de que ha intentado su obtención.

El motivo se desestima.

#### Cuarto.

Sobre la deducción fiscal de la amortización de activos intangibles contablemente registrados como "Marca Gamercos" y "Acuerdo de no competencia" procedentes de la reclasificación del fondo de comercio generado en la fusión por absorción de la sociedad PRODUCCIONES INCHICO SL.

A.- La regularización practicada fue la siguiente:

1.- El obligado tributario, en el año 2007, absorbió a la entidad PRODUCCIONES ARTISTICAS INCHICOS. Operación que se acogió al régimen especial de fusiones.

2.- La entidad absorbida, que poseía todo el capital de la absorbente, fue valorada por su valor neto contable. Las participaciones en el capital de la absorbente se entregaron al único socio de la absorbida.

3.- Conviene explicar que, tal y como se explica en el proyecto de fusión, nos encontramos ante una "fusión inversa". Es decir, como se indica en el proyecto de fusión, la sociedad absorbida INCHICOS " es titular, de forma directa, de todas las acciones en que se divide el capital social de la Sociedad absorbente GAMERCO (anterior denominación social de LIVE NATION), representada por 500 acciones...De este modo, a la sociedad absorbente se le adjudicarán sus propias acciones, adquisición derivativa de acciones legalmente admitida por mor de lo dispuesto en el art 77.b) del TRLSA ....por razones de economía procedimental, las acciones transmitidas como parte integrante del patrimonio aportado serán adjudicadas de forma directa e instantánea al único socio de la sociedad absorbida, evitándose así la necesidad de proceder a la ampliación de capital y posterior reducción del mismo por idéntico importa para amortizar las acciones asumidas como consecuencia de la adquisición de la autocartera. Por el motivo expresado no es necesario ampliar el capital social de GAMERCO (ahora LIVE NATION) respecto de las acciones propias que percibirá de INCHICOS, por cuanto las acciones de GAMERCO a entregar al Socio Único de INCHICOS a cambio de las participaciones de esta sociedad que se extingue, son aquellas que, a su vez, proceden del patrimonio de la sociedad absorbida.....se pone de manifiesto que con anterioridad a la suscripción del presente proyecto de fusión, el socio único de INCHICOS decidió, el pasado 30 de abril de 2007, una aportación para compensar las pérdidas existentes en el balance cerrado a 31 de

diciembre de 2006 por importe de 3.585.304,13 €, por medio de una compensación de créditos. Como consecuencia de la adopción de dicha decisión, la sociedad INCHICOS ha visto detraídas del balance de fusión de 31 de diciembre de 2006 todas las pérdidas existentes a dicha fecha".

4.- La absorción se contabilizó mediante un asiento de fecha 30 de septiembre de 2007. En ese asiento se creó un fondo de comercio por importe de 14.492.054,05 €.

5.- En sus autoliquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010, el obligado tributario realizó sendas correcciones al resultado contable por el mismo importe de 125.907,44 €, en concepto de deducción fiscal de dicho fondo de comercio.

6.- El 29 de noviembre de 2008, el obligado tributario contabilizó dos activos intangibles con abono a cuenta del fondo de comercio, que creó la citada fusión. Dichos activos, se cargaron por 144.682,00 € y 303.040,00 € respectivamente, en sendas cuentas denominadas "valor marca GAMERCO" y "Acuerdo no competencia". Siendo objeto de amortización contable que se traspasó al resultado del correspondiente ejercicio.

Las dotaciones por amortizaciones ascendieron: 2008, 247.691,53 €; 2009, 50.512,90 € y 2010, 50.204,96 €.

7.- La Inspección -p.7 y 8 del acta de disconformidad- no admitió la deducción del fondo de comercio, ni la deducción de la amortización de los intangibles.

Razona la Inspección que el fondo de comercio " aunque se contabiliza con ocasión de la fusión, su origen no está en la fusión, ya que en la ecuación de canje no se valoró la absorbida por más valor que el contable. Su contabilización se cuadra al existir la participación de la absorbida en la absorbente". Se añade, además, que " si se tratase de un fondo de comercio surgido de la fusión, su deducción fiscal no será posible ya que esta operación se acogió al régimen especial previsto para las fusiones... y, conforme a este régimen, no tributó la transmitente, ni puede deducirse en la adquirente. Estos mismos razonamientos serían aplicables a los activos intangibles que se extrajeron del fondo de comercio.

En el Acuerdo de liquidación -p. 24- se insiste en que " aunque con motivo de la operación de fusión llevada a cabo entre LIVE NATION e INCHICOS se hubiera generado un fondo de comercio, el mismo no tendría efectos fiscales, por cuanto al tratarse de una fusión inversa, no se cumpliría el requisito establecido en el art 89.3 TRLIS relativo a que la entidad absorbente participe en el capital de la absorbida en al menos un 5%....en el caso de una fusión inversa, no se genera un fondo de comercio a efectos del art 89.3 TRLIS, sin perjuicio de que contablemente si pudiera generarse un fondo de comercio de fusión". 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos jurisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/ 9/11

8.- El TEAC analiza el problema en las p. 18 y ss., afirmando que " al tratarse de una fusión impropia inversa (la absorbida posee el 100% de la absorbente) no se cumple el requisito establecido en el art 89.3 TRLI relativo a que la absorbente participe en el capital de la absorbida en al menos un 5%". Resultando aplicable el art. 89.4 TRLIS, pues " en la fusión inversa la entidad absorbida transmite, entre otros posibles activos, sus participaciones en la entidad absorbente, participaciones que no se integrarán en el balance de esta última, sino que serán atribuidas al socio de la absorbida, quienes normalmente las valorarán por el mismo valor de adquisición fiscal que tenían las participaciones en la entidad absorbida que entregan a cambio (art 88 TRLIS).

Para evitar situaciones de exceso de imposición en estos casos, el art 89.4 TRLIS prevé que, cuando la entidad transmitente participe en el capital de la entidad adquirente no se integrarán en la base imponible de aquélla las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aun cuando la entidad hubiera ejercitado la facultad de renuncia establecida en el art 89.4 TRLIS". Añadiendo que " el art 89.3 TRLIS condiciona los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión y la deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión a la concurrencia de una serie de requisitos,entre ellos, que la participación de la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida) sea igual o superior al 5%, situación que....no concurre en el presente caso, por lo que no procede la deducción fiscal del fondo de comercio ni tampoco la amortización de los activos intangibles procedentes de la reclasificación de dicho fondo de comercio".

B.- En nuestra opinión, la Resolución del TEAC debe ser confirmada por las siguientes razones:

Como exponen las partes nos encontramos ante un supuesto de fusión inversa, la cual, como es sabido, se trata de una modalidad de la denominada fusión impropia, caracterizada porque una entidad, en nuestro caso

participada al 100% por otra entidad, absorbe a esta última y entrega a sus socios acciones propias recibidas como consecuencia de la operación.

Actualmente no es objeto de debate, que el art. 83.1 TRLS, comprende este tipo de fusiones. Así, lo ha venido entendiendo, entre otras, la Consulta Vinculante DGT V0965/06, de 19 de mayo, que a dichas operaciones de fusión les resulta de aplicación el régimen especial, pues la normativa aplicable " no distingue que los valores atribuidos a los socios de la entidad disuelta procedan de una ampliación de capital de la sociedad adquirente o bien de acciones propias que ésta última recibiera como consecuencia de la operación de fusión". En el mismo sentido, la Consulta Vinculante DGT V1571/2009, de 30 de junio.

Ahora bien, frente a la pretendida aplicación del art 89.3 TRLIS, la Consulta vinculante DGT 1474/2005, de 15 de julio, razona que el citado artículo 89, " una vez establecida la regla general de valoración del artículo 85 para los bienes adquiridos,.....[el art 89.3] recoge una regla especial para los supuestos en que la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente, circunstancia que no se cumple en los supuestos de la fusión inversa, en los que es la transmitente la que participa en el capital de la adquirente. Por tanto, en el supuesto de realizarse una fusión inversa, los bienes adquiridos se valorarán a efectos fiscales de acuerdo con el artículo 85 del TRLIS, es decir, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la fusión, manteniéndose la misma fecha de adquisición, y corregidos en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de esta operación.... [Resultando] aplicable en este supuesto, lo establecido en el artículo 89.4 del TRLIS, según el cual cuando la entidad transmitente participe en el capital de la adquirente no se integrarán en la base imponible de aquélla las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aun cuando se hubiera ejercitado la facultad de renuncia establecida en el apartado 2 del artículo 84 del TRLIS". En el mismo sentido, la Consulta Vinculante DGT V1571/2009, de 30 de junio, afirma que en el supuesto de en la fusión inversa se generase un fondo de comercio " el mismo no tendría efectos fiscales por cuanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.3 del TRLIS es requisito que la entidad absorbente participe en el capital de la absorbida en al menos un 5%, condición que no se manifiesta en la operación de fusión planteada" y la más reciente Consulta Vinculante DGT V1447/2015, de 11 de mayo, que insiste en la aplicación del art 89.4 TRLIS.

Y es que, en efecto, la normativa aplicable al caso de autos, regula en el art. 89.3 TRLIS los denominados "supuestos de participación previa", es decir, aquellos supuestos de fusión y escisión de sociedades en los que concurre la singularidad de que las sociedades que intervienen en el proceso de fusión se encuentran relacionadas por tener participaciones en el capital.

En estos casos, la regulación diferencia dos supuestos:

a.- Cuando la sociedad absorbente -adquirente- es titular de participaciones en la absorbida -transmitente-.

En estecaso, la materia se regula en el art. 89.1 TRLIS -" cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente-, disponiéndose en la norma en vigor aplicable al caso, que cuando la entidad adquirente sea titular de al menos un 5% de la transmitente, " no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente"; beneficio que no operaba cuando la sociedad adquirente no era titular de dicho 5%.

Regulándose una especialidad en el art 89.3 TRLIS para este tipo de fusiones, por ello la norma insiste en que esta especialidad sólo se aplicará " cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento", consistente en permitir contabilizar una diferencia amortizable, siempre que se den determinados requisitos. En concreto, se dispone que " el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su patrimonio neto se imputará a 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos [urisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/10/11](http://urisprudencia.poderjudicial.es/search/editorial/10/11) los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 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 veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos".

b.- Cuando la sociedad absorbida (transmitente) participa en la absorbente (adquirente), es decir, casos de fusión inversa como el que analizamos. Este supuesto se encuentra regulado en el art. 89.4 TRLIS -c uando la entidad transmitente participe en el capital de la entidad adquirente- y, en este caso, la solución jurídica es distinta al establecerse que " no se integrarán en la base imponible de aquélla las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aun cuando la entidad hubiera ejercitado la facultad de renuncia establecida en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley ".

Se trata de dos regímenes jurídicos diferenciados por lo que, como afirma la Abogacía del Estado, no cabe pretender la aplicación del art 89.3 del TRLIS a un supuesto de fusión inversa.

El motivo se desestima.

## Quinto.

Sobre la sanción.

A.- En las p. 14 y ss. de la demanda, se sostiene que no concurre el elemento de la culpabilidad y se afirma que la entidad actuó siempre amparada en una interpretación razonable de la norma. Así, en la p. 14 de la demanda se afirma que "procede remitirse a las alegaciones de los apartados anteriores para apreciar que la actuación de LNE se ajustó a Derecho o, en el peor de los casos, que debe considerarse amparada por una interpretación razonable de la normativa aplicable".

Conviene precisar que las sanciones fueron impuestas por varios conceptos, limitando el recurrente la discusión a los tres supuestos de regularización controvertidos. Como el debate se centra en la nota de la culpabilidad, conviene indicar que la Administración razona la concurrencia de dicha nota en las p. 16 a 18 y 24.

C.- Comenzando por la operación relativa a IGUAPOP, en opinión de la Sala tiene razón la Administración cuando afirma que "el obligado tributario, siendo conocedor tanto de la normativa contable como fiscal, actuó de una forma al menos negligente, deduciéndose dicho fondo de comercio sin haber acreditado el cumplimiento de los requisitos necesarios para poder practicar dicha deducción".

Por lo tanto, la sanción por este concepto debe ser confirmada, pues no estamos ante un supuesto, como se dice, de interpretación razonable de la norma, sino de omisión de la diligencia debida.

En relación con la operación relativa a MEDITERRANEA, en la p. 24 de la Resolución se razona que el obligado tributario "debía conocer la imposibilidad de deducirse contable y fiscalmente una pérdida provocada directamente por un acto propio de voluntad....consistente en la adopción de un acuerdo social de distribución de dividendos", lo que el TEAC calificó como "vaciar" la sociedad. En nuestra opinión, también aquí la conducta de la entidad merece un especial reproche, por lo que concurre la nota de culpabilidad. La sanción por este concepto se confirma.

Por último, en relación con la operación relativa a INCHICOS, en nuestra opinión, la Administración no motiva la culpabilidad de forma suficiente. En efecto, en la p. 18 describe lo ocurrido y afirma, apodícticamente, que "no se aprecia en la actuación del obligado tributario la necesaria diligencia, no pudiéndose amparar su conducta en una interpretación razonable de la norma".

Deficiencia de motivación que no es subsanada en las p. 23 y ss. al resolver las alegaciones de la demandante, pues de nuevo se limita a describir lo ocurrido y a indicar que, según el criterio de la Administración con cita de consultas de la DGT, la posición jurídica de la recurrente no es correcta, pero no se razona el motivo por el que se considera que la conducta del recurrente -que nada ocultado y se basa en una interpretación no manifiestamente irrazonable de la norma- es merecedora de un especial reproche. En su Resolución el TEAC sostiene que al existir consultas de la DGT que se pronunciaban sobre el tema no puede hablarse de interpretación razonable -tesis que es la que, en el fondo, también sostiene el Acuerdo sancionador- pero, en nuestra opinión, este argumento no es suficiente para afirmar que existe culpabilidad en un supuesto tan complejo como el enjuiciado. Que la Administración tenga un criterio jurídico no puede traducirse en la automática existencia de culpabilidad, lejos de ello la Administración sigue obligada a explicar o motivar fundadamente la existencia de aquella exponiendo los motivos por los que la posición del obligado tributario es claramente insostenible y por ello merecedora de un especial reproche - STS 23 de julio de 2012 (Rec. 1271/2010 ), 20 de enero de 2012 (Rec. 49/2010 )-. La concurrencia de culpabilidad en este caso no está suficientemente fundada y por ello, en lo referente a esta conducta, se anula la sanción.

El motivo se estima en parte.

## Sexto.

Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente 31/7/2020 Consejo General del Poder Judicial: Buscador de contenidos

### **FALLO**

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Argimiro Vázquez Guillen en nombre y representación de LIVE NATION ESPAÑA SAU, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Centralde 6 de octubre de 2016 (RG 717/14, 6715/14, 958/14 y 6717/14); la cual anulamos en parte por no ser conforme a Derecho en los términos del Fundamento de Derecho Quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas. Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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