

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079151

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de julio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 1510/2018

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. Retraso en la notificación producido por el señalamiento por el obligado tributario de los días en que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada. Dilaciones no imputables a la Administración. El interesado alega prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del IS de los ejercicios 2011 y 2012 por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Entiende que no son correctos los 8 días de dilación que le imputa la inspección como consecuencia de la notificación del Acuerdo de liquidación en los días señalados por el obligado tributario en que no se podía notificar en la dirección electrónica habilitada. Considera que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.2 de la Ley 58/2003 (LGT) al procedimiento inspector ya no le es de aplicación lo dispuesto en apdo. 2 del art. 104 de la Ley 58/2003 (LGT) respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Por ello cree que debe estarse a efectos del cumplimiento del plazo máximo a la fecha en que dicha notificación se puso a disposición de la entidad, el 4 de marzo de 2018, fecha en la que ya se había incumplido el plazo de 27 meses de duración de las actuaciones inspectoras.

Pues bien, conforme lo señalado en el RD 1065/2007 (RGAT) el retraso en la notificación debido al señalamiento realizado por el obligado tributario de los días en los que no se podrá notificar en la dirección electrónica habilitada se considera dilación no imputable a la Administración. Así, de conformidad con el art. 2 del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, que añade una nueva Disposición Adicional Tercera al RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), referida a la posibilidad de que los obligados que estén incluidos en el sistema de dirección electrónica habilitada de la AEAT señalen un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales la Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada, el retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario de los días señalados se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el art. 104.i) del RD 1065/2007 (RGAT), es decir, en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado.

Por lo tanto, al haberse producido la notificación del acto dentro de esos días, los días señalados como inhábiles, sí se descontarán del cómputo de los plazos en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado, como es el caso, de acuerdo con lo establecido en el art. 104.i) del RD 1065/2007 (RGAT). En consecuencia, al descontarse los días señalados por la interesada como inhábiles para notificar, en este caso, 8 días, habiéndose iniciado el procedimiento inspector el 02-12-2012, y puesto a disposición de la entidad el acuerdo de liquidación el 04-03-2018, es evidente que no se ha incumplido el plazo de 27 meses de duración de las actuaciones inspectoras.
(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 150 y 261.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), Disp. Adicional Tercera.

Orden EHA/3552/2011 (Términos en los que los obligados tributarios pueden ejercitar la posibilidad de señalar días en los que la AEAT no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada), art. 4.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 12.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 21 y 31.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 21 de julio de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-01510-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X CORPORACION FINANCIERA SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra Acuerdo de Liquidación de fecha 23 de febrero de 2018, dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la A.E.A.T. (DCGC), relativo al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (Régimen de declaración consolidada), ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 20/03/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 19/03/2018.

Segundo.

Los hitos fundamentales de las actuaciones que aquí se revisan son:

- Con fecha 02-12-2015 se inician actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal **a/92**, entre otros, por el Impuesto sobre sociedades (IS) de los ejercicios 2011 a 2014.

La comunicación de inicio se dirigió a la entidad **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** como sociedad dominante del Grupo de consolidación fiscal **a/92**.

- **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** es la sociedad dominante del Grupo fiscal **a/92** que en los ejercicios comprobados estaba integrado por las sociedades dependientes que se enumeran en la página 3 del acuerdo de liquidación.

- Con fecha 26-10-2017 se formaliza acta de disconformidad (**A02**) número **...21** por el IS de los ejercicios 2011 a 2014 emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio. En la misma fecha se formalizan las Actas con Acuerdo **A01...35** y **A01...44** en las que se recogen las regularizaciones por corrección valorativa de operaciones vinculadas. Asimismo en dicha fecha se suscribe el Acta de conformidad (**A01**) número **...26** en la que se recogen las regularizaciones a las que el obligado tributario prestó su conformidad.

Derivado del Acta de disconformidad, con fecha 23-02-2018, la Jefa de la Oficina Técnica de la DCGC dictó Acuerdo de Liquidación por el IS de los ejercicios 2011 a 2014 resultando una deuda a ingresar de 12.472.748,43 euros (cuota: 10.930.591,74 euros; intereses de demora: 1.542.156,69 euros). La liquidación fue notificada el 04-03-2018. En ella se regularizan los siguientes extremos:

1.- Modificaciones a la base imponible de la sociedad dominante **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL**:

a) En todos los ejercicios comprobados: Amortización fiscal de fondo de comercio financiero declarado relativo a las participaciones de **X Productos Siderúrgicos SA**, **X Brasil Productos Siderúrgicos SL** y **X R SA**
b) En el ejercicio 2013: Exención de los cobros resultantes del acuerdo de 09/07/2013, suscrito entre el **Grupo X** y el **Grupo Z** por los que **X Corporación Financiera SL** percibe 56.053.983,59 euros (16.386.693,59 + 39.667.290,00)

2. Incremento de la Deducción por doble imposición internacional generada por impuesto soportado en el extranjero en el ejercicio 2013 (artículo 31 TRLIS).

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación la entidad interpuso el 19-03-2018 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, a la que se asignó el número de registro general 1510/18. Puesto de manifiesto el expediente se presentan alegaciones el 14-06-2018, en un escrito en el que desarrolla los siguientes puntos:

1) Cuestiones formales:

a) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

2) Cuestiones de fondo

a) Deducibilidad por veinteavas partes del fondo de comercio financiero que surgió en 2003 y cuya corrección pretende la Administración pese a existir cosa juzgada material sobre la cuestión y habiéndose cumplido los requisitos del artículo 12.5 TRLIS.

Asimismo, no procedía desagregar parte de la regularización del fondo de comercio para tramitarla por el procedimiento de recuperación de ayudas de estado.

b) Procedencia de la exención aplicada por la entidad en virtud del artículo 21 del TRLIS en la renta correspondiente al ajuste de precio derivado de la venta del 50% de las participaciones de **X Brasil** calculado según la llamada "Cuenta de Compensación" o Set-off-Account.

c) Procedencia de la misma exención respecto del pago recibido en 2013 consecuencia del ajuste al precio final de la venta completada en 2008 al haberse perfeccionado opciones de compra y ventas sobre el capital de **X Brasil**.

d) Improcedencia de la regularización practicada sobre el Grupo fiscal al no haber tenido en cuenta que la norma española sobre consolidación fiscal era contraria a Derecho comunitario según ha confirmado ese mismo TEAC en su resolución de 8 de marzo de 2018 (RG 3888/2016).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

1) Determinar si ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de los ejercicios 2011 y 2012.

2) Procedencia de la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero (artículo 12.5 TRLIS).

3) Procedencia de la regularización efectuada por los cobros resultantes del acuerdo suscrito el 09/07/2013 entre el **Grupo X** y el **Grupo Z**.

Tercero.

En cuanto a las cuestiones procedimentales, alega prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del IS de los ejercicios 2011 y 2012 por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La reclamante considera que habiéndose iniciado el procedimiento de inspección el 2 de diciembre de 2015, el plazo máximo de 27 meses de duración de las actuaciones finalizaba el 2 de marzo de 2018. Y como la puesta a disposición del Acuerdo de liquidación tuvo lugar el 4 de marzo de 2018 es evidente que se ha incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Entiende que no son correctos los 8 días de dilación que le imputa la inspección como consecuencia de la notificación del Acuerdo de liquidación en los días señalados por el obligado tributario en que no se podía notificar en la dirección electrónica habilitada.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), según redacción dada por Ley 34/2015, establece:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributaria o periodos objeto de comprobación:

1º. Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas

2º. Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

.....

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

.....

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración".

El artículo 104.2 de la Ley 58/2003 (LGT), en su vigente redacción, establece:

"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Los datos que constan en el expediente son:

1) El 02-12-2015 se notifica el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IS de los ejercicios 2011 a 2014.

2) El 26-10-2017 se formaliza Acta de disconformidad **A02** número ...**21** referida al IS de los ejercicios 2011 a 2014

3) El 23-02-2018 se dicta Acuerdo de Liquidación por el IS de los ejercicios 2011 a 2014, que fue puesto a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones electrónicas el 04-03-2018.

4) El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras fue de 27 meses, conforme lo dispuesto en el artículo 150. 1. b) 2º) de la LGT.

5) En el certificado de notificación en dirección electrónica habilitada, que obra en el expediente, consta lo siguiente:

"....

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de **X CORPORACION FINANCIERA SL** ... con fecha 04-03-2018 y hora 23:02 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

X CORPORACION FINANCIERA SL ... ha accedido al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, con fecha 05-03-2018 y hora 13:40.

.....

Con fecha 23-02-2018 y hora 17:00 se generó el envío de la notificación objeto de esta certificación, que no pudo ponerse a disposición del **X CORPORACION FINANCIERA SL** en la dirección electrónica habilitada hasta el día 04-03-2018, como consecuencia del señalamiento por el obligado tributario de días en los que la Agencia Estatal de Administración Tributaria no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

De conformidad con lo previsto en el artículo 4.1 de la Orden EHA/3552/2011, de 19 de diciembre, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se ha podido poner a disposición del obligado tributario la referida notificación se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, es decir, en supuestos en que el acto a notificar se refiera a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto se ha producido una dilación no imputable a la Administración Tributaria de 8 días".

La reclamante cuestiona los 8 días de dilaciones que le imputa la inspección; considera que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.2 de la LGT al procedimiento inspector ya no le es de aplicación lo dispuesto en apartado 2 del artículo 104 de la LGT respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. Por ello cree que debe estarse a efectos del cumplimiento del plazo máximo a la fecha en que dicha notificación se puso a disposición de la entidad, el 4 de marzo de 2018, fecha en la que ya se había incumplido el plazo de 27 meses de duración de las actuaciones inspectoras.

Por tanto la cuestión planteada es si son correctos los 8 días de dilaciones imputados por la inspección.

La Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, añadida por el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, establece lo siguiente:

"Disposición adicional tercera. Posibilidad de señalar días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada

1. Los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

2. El retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario según lo dispuesto en el apartado anterior se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. No obstante, cuando lo dispuesto en el apartado 1 anterior resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de este Real Decreto, pudiendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en estos casos, desarrollar las actuaciones de notificación reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo".

Dicha disposición adicional fue objeto de desarrollo por la Orden EHA/3552/2011, cuyo artículo 4 establece los "efectos del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada", diciendo lo siguiente:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el retraso en la notificación derivado del señalamiento de los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos establecidos en el artículo 104 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. El señalamiento de los días en los que no se pondrán a disposición del obligado tributario notificaciones en la dirección electrónica habilitada afectará exclusivamente a las notificaciones que pudieran haberse efectuado en los días señalados. En ningún caso estos días se descontarán del cómputo de los plazos que se hayan iniciado por haberse producido la notificación con anterioridad al primero de los días señalados.

3. A efectos de lo dispuesto en este artículo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá certificar el citado retraso, acreditando la fecha y la hora en que se pudo poner a disposición del obligado tributario el acto objeto de notificación en la dirección electrónica habilitada, utilizando el sistema de referencia temporal establecido en el artículo 7 de la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre".

Y el artículo 104, apartado i, del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGTA), establece:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

.....

i) El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas

obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional tercera".

Actualmente el citado artículo 104. i) del RGAT se recoge en el apartado h) del artículo 104 RGAT.

Conforme lo señalado en el RGAT el retraso en la notificación debido al señalamiento realizado por el obligado tributario de los días en los que no se podrá notificar en la dirección electrónica habilitada se considera dilación no imputable a la Administración.

En el presente caso, con fecha 23-02-2018 se generó el envío de la notificación del acuerdo de liquidación, pero no pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la dirección electrónica habilitada hasta el 04-03-2018, como consecuencia del señalamiento por el obligado tributario de días en los que la AEAT no puede poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

El reclamante no cuestiona que el retraso en la notificación del Acuerdo de Liquidación fue debido al señalamiento de los días en los que no se le podía notificar en la dirección electrónica habilitada.

Por lo tanto, al haberse producido la notificación del acto dentro de esos días, los días señalados como inhábiles, sí se descontarán del cómputo de los plazos en supuestos en que el acto a notificar se refiere a un procedimiento de aplicación de los tributos ya iniciado, como es el caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104. i) del RGAT. En consecuencia, al descontarse los días señalados por la interesada como inhábiles para notificar, en este caso, 8 días, habiéndose iniciado el procedimiento inspector el 02-12-2012, y puesto a disposición de la entidad el acuerdo de liquidación el 04-03-2018, es evidente que no se ha incumplido el plazo de 27 meses de duración de las actuaciones inspectoras.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de 29 de junio de 2020 (RG.1027/19).

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

Cuarto.

En cuanto a las cuestiones de fondo, en primer lugar la entidad se refiere a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la amortización del fondo de comercio.

La inspección regulariza la amortización del fondo de comercio financiero declarado por la entidad **X Corporación Financiera, S.L.** en los ejercicios comprobados relativo a las participaciones de **X Productos Siderurgicos SA** y **X Brasil Productos Siderurgicos SL**, adquiridas en 2003, y **X R SA**, adquirida en 2004 (artículo 12.5 TRLIS).

No regulariza la amortización del fondo de comercio declarada correspondiente a las participaciones de la entidad **Holding X Italia Spa**, adquiridas en 2003, debido a que el fondo de comercio de estas participaciones está siendo objeto de actuaciones de recuperación de ayudas de Estado.

La amortización del mismo fondo de comercio fue también objeto de regularización en las actuaciones inspectoras realizadas respecto al Grupo fiscal **a/92** por el IS de los ejercicios 2000 a 2003, 2004/05 y 2006 a 2008.

Los hechos que motivan la regularización practicada por la Inspección son, en síntesis, los siguientes:

1) El 03-11-2003 **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** adquiere a **X INDUSTRIAL SA** participaciones de las siguientes filiales extranjeras:

- **X Brasil LTDA**

- **Holding X Italia SPA**

- **X Productos Siderurgicos SA** (sociedad portuguesa), calculando **X CORPORACIÓN FINANCIERA S.L.** el fondo de comercio financiero amortizable en virtud del artículo 12.5 del TRLIS y realizando en el ejercicio 2003 y siguientes ajustes al resultado contable por este concepto.

2) El 29-09-2004 **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** adquiere a **X INDUSTRIAL SA** acciones de la sociedad residente en Marruecos, **X R SA**, calculando **X CORPORACIÓN FINANCIERA S.L.** el fondo de comercio

financiero amortizable, realizando en el ejercicio 2004 y siguientes ajustes al resultado contable por este concepto.

3) En relación con las adquisiciones anteriores se producen en el ejercicio 2008 las siguientes circunstancias:

- **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** reduce al 50% (tenía el 100%) su participación en **X Brasil**.
- Fusión por absorción de **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** (sociedad absorbida) por **X INDUSTRIAL SL** (sociedad absorbente) adoptando la denominación de la absorbida.

4) La Administración inspeccionó el IS de los ejercicios 2000 a 2003, en los que, entre otras cosas, fue objeto de discusión, el fondo de comercio relativo a las adquisiciones intragrupo realizadas en 2003.

El 27-09-2006 se dicta Acuerdo de liquidación referido al IS de los ejercicios 2000 a 2003 del Grupo fiscal **a/92** (entonces la sociedad dominante era **X Industrial SA**). La inspección no admite el ajuste negativo realizado en la base imponible en el ejercicio 2003, que coincidía con la veinteva parte del fondo de comercio determinado amortizable, por haberse adquirido la participación de otra sociedad perteneciente al propio grupo fiscal.

Este Tribunal en resolución de 09-10-2008 (RG 3640/2006) confirma la regularización efectuada por la inspección al respecto.

Contra esta resolución la entidad interpuso ante la Audiencia Nacional recurso contencioso-administrativo. La Audiencia Nacional en sentencia de ... de octubre de 2011 (recurso nº .../2008) estimó incorrecto el criterio de la inspección en relación con el fondo de comercio pues "como se desprende de la lectura de este precepto -art. 12.5 Ley 43/1995-, la norma no excluye el hecho de las sociedades intervinientes pertenezcan o no a un mismo grupo, de forma que, no es uno de los requisitos excluyentes de la aplicación para la deducibilidad del denominado fondo de comercio financiero; de hecho, la norma se remite a la regulación contable de las cuentas consolidadas, lo que revela que el ámbito de la norma es más amplio que el pretendido por la interpretación de la Administración".

Esta sentencia de la AN ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de ... de junio de 2013 (recurso nº .../2012).

5) Con posterioridad, la Administración realizó actuaciones inspectoras en relación al IS de los ejercicios 2004-2005 y 2006 a 2008 del Grupo fiscal **a/92**.

El 30 de noviembre de 2011 la DCGC dicta sendos Acuerdos de liquidación referidos al IS de los ejercicios 2004-2005 y 2006-2008. En las declaraciones del IS correspondientes a dichos ejercicios realizó el contribuyente un ajuste negativo al resultado contable como consecuencia de la amortización del fondo de comercio relativo a las adquisiciones realizadas en 2003 y 2004 (artículo 12.5 TRLIS). La inspección no admite dichos ajustes porque se ha producido una reordenación de las participaciones en el Grupo. Señala que aunque el fondo de comercio es el mismo que el regularizado en las actuaciones inspectoras anteriores han ocurrido hechos que permiten revisar el ajuste practicado en la base imponible bajo otra perspectiva.

Estos acuerdos de liquidación fueron objeto de reclamación económico-administrativa ante el TEAC.

El TEAC en resolución de fecha 05/03/2014 (RG 599/2011 y 600/2012) desestima las pretensiones de la reclamante respecto a la procedencia de la deducción de la amortización del fondo de comercio al tratarse de operaciones intragrupo, constatando la improcedencia de la aplicación del artículo 12.5 TRLIS, no solo a la vista de las relaciones preexistentes entre las sociedades intervinientes sino además analizando la situación generada tras las inversiones formalmente realizadas afirmando que se está ante operaciones de reordenación empresarial. Señala que no ignora la existencias de los precedentes judiciales invocados por la reclamante, pero sostiene que no puede operar la cosa juzgada pues "si bien nos encontramos ante un mismo fondo de comercio, las causas de la regularización son absolutamente distintas".

Quinto.

La regularización efectuada por la inspección se basa fundamentalmente en la resolución de este TEAC de 05/03/2014 (RG 599/12 y 600/12) referida al IS de los ejercicios 2004/2005 y 2006 a 2008 del Grupo fiscal **a/92**.

En concreto, en el Acuerdo de Liquidación consta al respecto lo siguiente:

"....., el TEAC en su Resolución de 05/03/2014 en relación con este mismo obligado tributario, **X CORPORACION FINANCIERA SL** y en relación con los ajustes practicados por el fondo de comercio financiero por la adquisición de las mismas participaciones que, ahora, son objeto de debate, concluye que, de acuerdo con las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2012 (rec. 892/2010), de 08 de octubre de 2012 (rec. 7067/10) y 29 de noviembre de 2012 (rec. 7048/10), no puede sino desestimar las pretensiones actoras respecto a la procedencia de la deducción de la amortización del fondo de comercio financiero al tratarse de operaciones intragrupo, constatando la improcedencia de aplicar el beneficio fiscal del artículo 12.5 del TRLIS, no solo a la vista de las relaciones preexistentes entre las sociedades intervinientes con de su pertenencia al Grupo, sino además analizando la situación generada tras las inversiones formalmente realizadas, afirmando que se está claramente ante operaciones de reordenación empresarial.

Por tanto, en la citada Resolución de 05/03/2014, el TEAC llega a la desestimación de las reclamaciones presentadas tomando en consideración no sólo las relaciones preexistentes entre las sociedades, compradora y vendedora de las participaciones, sino también los hechos posteriores, tras la inversión realizada. Llegados a este punto, es necesario destacar que, a la fecha de la citada Resolución, el TEAC era plenamente conocedor de las Sentencias de la AN de fecha **.../10/2011** (por error, en la Resolución se cita como de **.../10/2013**) y del TS de fecha **.../06/2013** que transcribe parcialmente en la Resolución y, a pesar de ellas, desestima las pretensiones de la entidad reclamante.

Como ya se ha señalado, la entidad ha presentado alegaciones al Acta a que se refiere este acuerdo y, como única alegación, insiste, una vez más, en que no procede la regularización correspondiente a artículo 12.5 de la LIS, puesto que la deducibilidad cuestionada ya ha sido confirmada por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo. En relación con esta cuestión, el TEAC, en su Resolución de 05/03/2014, dice textualmente en el fundamento sexto:

"Pues bien, a juicio de este Tribunal la anulación de la liquidación del ejercicio 2003, en lo que a la amortización del fondo de comercio financiero se refiere, en los términos aquí señalados, no es obstáculo para confirmar la regularización relativa a la amortización del fondo de comercio financiero en los ejercicios que ahora nos ocupan, y ello por cuanto que de lo expuesto en el presente fundamento jurídico, así como en los antecedentes de hecho y el fundamento jurídico quinto de la presente resolución, se desprende que, si bien nos encontramos ante un mismo pretendido fondo de comercio financiero, las causas de regularización son absolutamente distintas."

Por tanto, adicionalmente a lo ya dicho en relación con los ejercicios anteriores, en los ejercicios 2011 a 2014, procede negar la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio en base a que el pretendido fondo de comercio financiero no existe, sino que desapareció en 2008 con la fusión por absorción de la sociedad compradora de las participaciones, por parte de la sociedad vendedora y esta afirmación está sustentada con la salvedad introducida por el auditor en las cuentas del obligado tributario, porque tanto el valor neto contable de las participaciones, como el patrimonio neto de la entidad se encuentran sobrevalorados ya que la plusvalía originada, en su momento, en la compraventa de las participaciones no ha sido eliminada, cuando se produjo la fusión por absorción de la sociedad compradora de las participaciones, por parte de la sociedad vendedora. Es decir, las participaciones en el capital social de las sociedades extranjeras han vuelto a su colocación de origen, a la sociedad vendedora. Y todo ello, sin olvidar que, en 2008, además, parte de las participaciones que sustentan el pretendido fondo de comercio, las participaciones de la entidad residente en Brasil, fueron enajenadas a terceros (venta a **Z**).

Por lo tanto, esta Oficina Técnica considera que el obligado tributario no tiene un derecho adquirido y consolidado por las Sentencias de la AN y del TS a la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, como pretende, sino que los hechos puestos de manifiesto en este acuerdo, permiten concluir que, en los ejercicios 2011 a 2014, no tiene derecho alguno a aplicarse la corrección de valor prevista en el artículo 12.5 de la LIS. Sin embargo, en el caso de que se reconociese la existencia de un fondo de comercio financiero, habría que tener en cuenta que **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** redujo, en 2008, su participación en el capital social tal y como se señala en la página 13 de este acuerdo".

La reclamante reitera la improcedencia de la regularización efectuada por existir cosa juzgada material y porque no se han respetado las normas procedimentales.

En primer lugar sostiene que existe cosa juzgada material y que la legalidad de la amortización no puede ser de nuevo discutida. Invoca la aplicación de la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha .../10/2011 y la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha .../06/2013.

Pues bien, la cuestión planteada por la entidad **ha sido resuelta por la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha .../04/2019** referida al IS de los ejercicios 2004/2005 y 2006 a 2008 del Grupo fiscal **a/92**.

La regularización efectuada por la inspección en las presentes actuaciones se basa fundamentalmente en la resolución de este TEAC de 05/03/2014 (RG 599/12 y 600/12) referida al IS de los ejercicios 2004/2005 y 2006 a 2008 del Grupo fiscal **a/92**. Contra dicha resolución la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional. La sentencia de la Audiencia Nacional de fecha .../03/2014, recurso nº .../2008, estima en parte el recurso interpuesto. Esta sentencia no ha sido recurrida en casación.

Sobre la cosa juzgada, el Fundamento de Derecho Cuarto, de dicha sentencia señala lo siguiente:

"Sobre la cosa juzgada.

A.- Se razona que el objeto del debate es la amortización de un fondo de comercio que ya fue objeto de regularización en los ejercicios 2000 a 2003. En el Acuerdo de liquidación de 27 de septiembre de 2006, la Administración consideró que no procedía la aplicación del art 12.5 del TRLIS al haberse realizado la adquisición de las participaciones en el capital a sociedades extranjeras a otra sociedad perteneciente al grupo fiscal. La SAN (2ª) de ... de octubre de 2011 (Rec. .../2008), estimó el recurso y consideró que la razón dada por la Administración no era conforme a Derecho. Decisión que fue confirmada por la STS de ... de junio de 2013 (Rec. .../2012). Entiende la demandante que la cuestión está juzgada y que la legalidad de la amortización no puede ser de nuevo discutida.

Conviene precisar que según se infiere del Fundamento de Derecho Quinto de la SAN, la causa por la que se denegó la deducción del art. 12.5 TRLIS fue que, según la Administración, " no se puede aplicar la deducción cuando la participación en una sociedad no residente en territorio español se haya adquirido a otra sociedad perteneciente al propio grupo fiscal". Consta que, en dicho recurso, la sociedad demandante presentó Resoluciones del TEAC, posteriores a la recurrida, en la que el mismo TEAC reconocía que la causa de denegación en su día articulada por la Inspección no era contraria a Derecho. Por ello, partiendo de las propias decisiones del TEAC posteriores a la recurrida, la Audiencia Nacional terminaba por concluir que " la norma no excluye el hecho de las sociedades intervinientes pertenezcan o no a un mismo grupo, de forma que, no es uno de los requisitos excluyentes de la aplicación para la deducibilidad del denominado fondo de comercio financiero; de hecho, la norma se remite a la regulación contable de las cuentas consolidadas, lo que revela que el ámbito de la norma es más amplio que el pretendido por la interpretación de la Administración".

B.- El TEAC analiza el problema en las pp. 37 a 44. Razona que no ignora la existencia de los precedentes judiciales invocados, pero sostiene que no puede operar la cosa juzgada pues " si bien nos encontramos ante un mismo fondo de comercio, las causas de la regularización son absolutamente distintas".

C.- Para comprender el alcance de lo ocurrido conviene partir de los siguientes hechos:

1.- En su día la Administración no admitió la deducción del fondo de comercio por entender que no procedía aplicar el art. 12.5 del TRLIS al haberse realizado la adquisición de las participaciones en el capital a sociedades extranjeras a otra sociedad perteneciente al grupo fiscal.

2.- La posición de la Administración al interpretar el alcance del art 12.5 TRLIS cambió. Probablemente por ello, al iniciarse las actuaciones inspectoras en el año 2010, la Inspección era consciente de que no podía utilizar los mismos criterios por los que, en su día, rechazó la aplicación del art. 12.5 TRLIS. En este sentido se razona ahora que no procede la deducción del fondo de comercio porque del examen de las actuaciones se infiere que simplemente, se ha producido una reordenación de las participaciones en el seno del grupo. Operaciones que desde una interpretación finalista no tiene cobertura dentro del art 12.5 TRLIS.

Por lo tanto, siendo el fondo el mismo, la regularización obedece a un motivo o argumento diferente, de aquí que el TEAC sostenga que no juega la cosa juzgada. Lo que debemos ahora analizar es si esta forma de actuar es o no conforme al principio de seguridad jurídica, el cual inspira la regulación de la institución de la cosa juzgada - art 400 LEC -.

3.- Conviene comenzar por indicar que la recurrente aportó, antes del señalamiento, una serie de sentencias del TS y de esta Sala y Sección relativas a los efectos de la cosa juzgada. Las sentencias se refieren a

pleitos distintos y contienen doctrina sobre los efectos de la cosa juzgada. Ahora bien, estas fotocopias de sentencia extraídas de las bases de datos no pueden ser consideradas como documentos a los efectos del art 271 de la LEC . No obstante, la cuestión es irrelevante, pues aunque no se hubiesen aportado las indicadas sentencias, la Sala está obligada a tener en cuenta sus propios precedentes y, por supuesto, la doctrina del Alto Tribunal.

En nuestra SAN (2ª) de 16 de noviembre de 2018 (Rec. 318/2015) , tratamos de exponer la doctrina vigente en materia de cosa juzgada y razonamos:

" es cierto que estamos enjuiciando ejercicios distintos, lo que impide que opere el denominado efecto negativo de la cosa juzgada. Pero lo anterior no impide que pueda operar el efecto positivo,....

....Es tradicional diferenciar, dentro de la doctrina de la cosa juzgada material dos efectos: el positivo y el negativo.

El segundo supone la exclusión de toda decisión jurisdiccional futura entre las mismas partes y con el mismo objeto; se articula como excepción e impide a los órganos jurisdiccionales enjuiciar el mismo supuesto, lo que no es sino una manifestación del principio non bis in ídem en materia procesal. A dicho efecto se refiere el art. 222.1 de la LEC cuando dispone que "la cosa juzgada de las sentencias firmes, sea estimatoria o desestimatoria, excluirá, conforme a la ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquella se produjo".

La función positiva o prejudicial implica que al enjuiciarse una nueva pretensión debe siempre partirse de lo acordado en la sentencia firme anterior, que opera así como condicionante de la nueva decisión. La cosa juzgada, en este caso, no impide el nuevo enjuiciamiento, pero lo determina. Estando todos los órganos jurisdiccionales obligados a respetarla, se comparta o no su contenido.

El efecto positivo se regula en el art. 222.4 de la LEC al disponer que "lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos....". No es precisa una identidad del objeto, sino que basta que la decisión adoptada en el proceso anterior sea condicionante o prejudicial en relación con la nueva pretensión.

.....analizado el efecto positivo de la cosa juzgada, se ha pronunciado la reciente STS de 26 de junio de 2018 (Rec. 299/2016), que realiza una detallada exposición sobre el efecto positivo de la cosa juzgada. La sentencia es muy clara al razonar que "partiendo de la concurrencia....de la identidad entre los sujetos y la extensión a ellos de la cosa juzgada material -requisito éste más propio del proceso civil que del contencioso-administrativo, donde no se encuentran casos en que la cosa juzgada material no opere con la sentencia firme-, la seguridad jurídica impone que lo resuelto en el primer proceso -en sentido lógico y cronológico-deba quedar mantenido como premisa de lo que deba resolverse en el segundo". Añadiendo que, el "efecto positivo o prejudicial de la sentencia firme anterior condiciona la decisión que deba recaer en las posteriores, tratando de evitarse así que dos relaciones jurídicas se resuelvan de forma antagónica o dispar, ya que para el derecho no es posible que una determinada cuestión sea y no sea al tiempo, lo que, por lo demás, no sólo concierne al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) sino, a su través, afecta de lleno al derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE ". Por eso, concluye el Alto Tribunal, aunque lo enjuiciado en su día fue un ejercicio distinto, lo acordado en el proceso anterior, vincula en el enjuiciamiento de los ejercicios posteriores, cuando existe identidad suficiente en el objeto.....".

Los efectos de la cosa juzgada son, por lo tanto, dos: o impide el enjuiciamiento -cosa juzgada negativa- u obliga a partir necesariamente de lo ya juzgado -cosa juzgada positiva-. Siendo su fundamento la seguridad jurídica: los litigios tienen necesariamente que tener un final, no pueden estar abiertos indefinidamente.

4.- Siendo claro, por lo expuesto, que no juega la cosa juzgada negativa al enjuiciarse diferentes ejercicios, de lo que se trata es de saber si juega el efecto de la cosa juzgada positiva.

En el caso de autos, así lo reconoce el TEAC, la legalidad del fondo de comercio fue enjuiciada y analizada por la STS de ... de junio de 2013 (Rec. .../2012), que afirma " la existencia de un fondo de comercio financiero derivado de la adquisición de participaciones de una entidad del grupo". Dicha sentencia, analizó la regularización efectuada por la Inspección en relación con dicho fondo y sostuvo que no era posible aplicar el art 12.5 de la Ley 43/1995 , cuando la participación en una sociedad no residente en territorio español se haya adquirido de otra sociedad perteneciente al grupo y concluyó que el criterio empleado por la Administración no era

el adecuado. De hecho, el propio TEAC había dictado Resoluciones en el sentido indicado por el TS, entre otras, el 1 de junio de 2010 (RG 4756/08 , 6326/08 , 6327/08 y 401/09).

Lo que sostiene el TEAC es que al ser los motivos o argumentos jurídicos distintos, no opera la cosa juzgada.

En efecto, la Inspección volvió a insistir en sus argumentos anteriores, pero añadió, quizás por ser consciente del carácter dudoso de su inicial criterio, que una interpretación finalista del art 12.5 del TRLIS impide acceder a lo solicitado, pues la finalidad del precepto es " favorecer la internacionalización de las empresas españolas, mediante las adquisiciones de empresas, no residentes que se realicen a partir de 1 de enero de 2002, finalidad que no se consigue con las simples transmisiones intragrupo, por lo que a las mismas no debe resultar aplicable el precepto en cuestión". Esta es la tesis que sirve al TEAC para sostener que estamos ante actuaciones de simple reorganización empresarial y que, por lo tanto, visto este nuevo enfoque jurídico, procede confirmar la liquidación efectuada.

Ahora bien, no estamos ante hechos nuevos, ni ante un cambio normativo. Los hechos y los fundamentos y argumentos jurídicos vertidos en los Acuerdos de liquidación ahora enjuiciados ya existían y eran de posible aplicación en el momento en que se dictó el Acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios 2000 a 2003, lo que ocurre es que, por razones que ignoramos, la Administración no los utilizó.

Establece el art. 400.2 de la LEC que: " De conformidad con lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de litispendencia y de cosa juzgada, los hechos y los fundamentos jurídicos aducidos en un litigio se considerarán los mismos que los alegados en otro juicio anterior si hubiesen podido alegarse en éste".

La Sala no ignora que la aplicación de este precepto en el ámbito contencioso-administrativo, debe ser objeto de modulación. No obstante, con las debidas cautelas, es aplicado por los Tribunales Contencioso-Administrativos, entre otras, en la STS de 14 de diciembre de 2015 (Rec. 3569/2014). Y es que como afirma la STS de 23 de septiembre de 2002 (Rec. 9247/1997), " la institución de cosa juzgada constituye uno de los instrumentos indispensables para hacer efectiva la necesaria preclusión respecto de la utilización de los argumentos y fundamentos jurídicos que no se hicieron valer, pero que pudieron ser utilizados en el primer proceso, y que por ello no fueron objeto de consideración y de pronunciamiento específico por el órgano jurisdiccional en su sentencia". También aplican el precepto, entre otras, las SAN (4ª) de 19 de octubre de 2016 (Rec. 612/2014) y SAN (3ª) de 29 de septiembre de 2016 (Rec. 8272015).

De su lectura se infiere que cuando exista identidad de pretensiones -en este caso se enjuicia la legalidad del mismo fondo de comercio- no cabe eludir los efectos de la cosa juzgada razonando que la misma pretensión se articula, ahora con nuevos argumentos jurídicos. En otro caso, bastaría con alegar nuevos fundamentos para eludir los efectos positivos de la cosa juzgada, lo que sería contrario al principio de seguridad jurídica que inspira la institución de la cosa juzgada.

Por ello algún autor habla de cosa juzgada virtual, es decir, opera la cosa juzgada cuando los hechos y fundamentos jurídicos en los que se basa la "nueva" pretensión pudieron ser alegados en su momento de haberse actuado de forma diligente.

Pues bien, la Sala, en el caso que ahora enjuicia, entiende que, de haberse empleado la debida diligencia por parte de la Administración, el argumento que ahora emplea, podría haberse esgrimido en el momento de la primera liquidación.

En suma, la legalidad del fondo de comercio ya fue enjuiciada por el Tribunal Supremo y no cabe ahora eludir los efectos positivos de la cosa juzgada derivados de la sentencia alegando fundamentos jurídicos ex novo que nada impidió alegar en su día.

El motivo se estima"

Y sobre el fondo del asunto, el Fundamento de Derecho Quinto, dice lo siguiente:

"Sobre el fondo del asunto.

A.- Ahora bien, la cosa juzgada no opera respecto de la operación realizada en el ejercicio 2004. Esta operación no ha sido analizada por los Tribunales y, por lo tanto, no opera respecto de ella el efecto positivo de la cosa juzgada.

El TEAC, al analizar la cuestión en las pp. 28 y ss. Reconoce el TEAC que ha admitido la aplicación del beneficio fiscal previsto en el art. 12.5 del TRLIS a supuestos en los que la participación se hubiese adquirido a entidades del mismo grupo. Pero acto seguido razona que debe realizarse una interpretación finalista de la norma y entender que no cabe aplicar el artículo indicado al caso enjuiciado por " tratarse de operaciones

intragrupo, pudiéndose constatar la improcedencia de aplicar el beneficio fiscal del art. 12.5....no sólo a la vista de las relaciones preexistentes entre las sociedades intervinientes con motivo de su pertenencia al grupo, sino además analizado la situación generada tras las inversiones formalmente realizadas, debiéndose afirmar que nos encontramos, claramente, ante operaciones de reordenación empresarial".

B.- Centrándonos en la operación de 2004, consta que **X R SA** vendió sus acciones a **X INDUSTRIAL SA**, el 29 de septiembre de 2004. Surgiendo un fondo de comercio amortizable -p.7 del acta de disconformidad-. La Inspección declara en la p. 12 del Acuerdo de liquidación que la operación del 2004 guarda una " absoluta similitud" con la del 2003, indicándose que " si se realiza una interpretación finalista del art 12.5 TRLIS, en el sentido de que el mismo contiene un importante incentivo fiscal dirigido a favorecer la internacionalización de las empresas españolas, mediante las adquisiciones de empresas no residentes que se realicen a partir del 1 de enero de 2002, finalidad que no se consigue con las simples transmisiones intragrupo,....".

Por último, consta en el acta que en el ejercicio 2008, se produce la fusión por absorción de **X CORPORACIONES FINANCIERA SL** por parte de su matriz **X INDUSTRIA SL** y en esta última escritura pública **X INDUSTRIAL** cambia su denominación social por la **X**

CORPORACIÓN FINANCIERA (que coincide con el de la sociedad absorbida). Es decir, "como consecuencia de esta fusión, las participaciones en las sociedades extranjeras que **X INDUSTRIAL SA** vendió a sus filiales **X CORPORACION FINANCIERA SA** en los años 2003 y 2004 vuelven a su propiedad". De forma tal que "por el mero juego de las valoraciones haya aparecido un fondo de comercio financiero amortizable fiscalmente..". Por ello, en el Acuerdo de liquidación se dice: " resulta oportuno señalar que la situación que se produce en el ejercicio 2008 como consecuencia de la fusión por absorción de **X CORPORACION FINANCIERA SA** por parte de su matriz **X INDUSTRIAL**, en virtud de la cual la participación que vendió a su filial vuelven a su poder, no hace más que corroborar la procedencia de la regularización practicada".

En nuestra opinión, no operando el efecto positivo de la cosa juzgada en relación con esta operación, debe desestimarse el recurso al ser jurídicamente correcto el criterio de la Administración.

En efecto, de la lectura, entre otras, de las STS de 20 de mayo de 2016 (Rec. 2945/2014) y 2 de febrero de 2017 (Rec. 3857/2015), entre otras, puestas en conexión con los hechos que hemos descrito, se infiere que la decisión de la Administración se ajusta a la finalidad buscada por la norma y es conforme a Derecho.

Pues como razona el TEAC, en un caso como el de autos, " las operaciones de inversión realizadas dentro del grupo mercantil,...no pueden ser calificadas de verdadera inversión, sino como operaciones de reordenación de participaciones por circunscribirse los efectos de tal operativa al ámbito interno o doméstico propio del grupo, que por tanto no deben habilitar el disfrute del beneficio fiscal, pues que con independencia de ellas, el objetivo establecido en el beneficio fiscal se habría podido conseguir atendiendo únicamente a la pertenencia de la sociedad adquirente y adquirida a un mismo grupo mercantil". Es decir, nos encontramos ante " operaciones de reordenación empresarial".

Y es que, en efecto, como consecuencia de la venta de acciones de **X R SA**, **X INDUSTRIAL SA**, la entidad realizó un ajuste negativo en relación con el fondo de comercio de 192.967,62 euros (resultado de aplicar el 5% al importe de 3.859.352,62 euros). Esta inversión supone una mera operación de reorganización del grupo y no obedece a la finalidad de la norma contenida en el art. 12.5 de la Ley 43/1995 , de fomentar la inversión en el extranjero, por lo que la regularización debe ser confirmada.

El motivo se desestima".

La amortización de los fondos de comercio a los que se refiere la citada sentencia son los mismos que los regularizados en el presente expediente . Los hechos también son los mismos. Por tanto, siguiendo el criterio expuesto en el citado pronunciamiento, se estiman las alegaciones de la reclamante respecto a la amortización del fondo de comercio relativo a las participaciones de **X Productos Siderurgicos SA** y **X Brasil Productos Siderurgicos SL**, adquiridas en 2003, porque "la legalidad del fondo de comercio ya fue enjuiciada por el Tribunal Supremo y no cabe ahora eludir los efectos positivos de la cosa juzgada".

Por el contrario se desestiman las alegaciones respecto a la amortización del fondo de comercio relativo a las participaciones de **X R SA**, adquiridas en 2004, porque la cosa juzgada no opera sobre esta operación y "esta inversión supone una mera reorganización del grupo y no obedece a la finalidad de la norma contenida en el artículo 12.5 de la Ley 43/1995, de fomentar la inversión extranjera".

SEXTO.

También alega la reclamante que no procede la regularización efectuada porque no se han respetado las normas procedimentales. Sostiene la improcedencia de desagregar una parte de la regularización como ayuda de Estado.

Consta en el expediente que no se regulariza la amortización fiscal declarada correspondiente a la participación en el capital social de la entidad **Holding X Italia SPA** debido a que el fondo de comercio de esta participación está siendo objeto de actuaciones de recuperación de ayudas de Estado, Decisión (UE) 2015/314, de la Comisión Europea de 15 de octubre de 2014 (tercera decisión).

Se trata de la adquisición en 2003 de participaciones en una entidad no residente, residente en la UE, concretamente, en Italia, que es una entidad holding, esto es, la adquisición de acciones de la sociedad **HOLDING X ITALIA SPA**.

Consta en el expediente que el 02/06/2017 se notificó a **X CORPORACIÓN FINANCIERA SL** el inicio del procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la Decisión, regulado en Capítulo II del Título VII de la Ley 58/2003 (LGT), de acuerdo con lo establecido en el artículo 261.1 a); la ayuda de estado que es objeto de recuperación se corresponde con la reducción de la carga impositiva derivada de la aplicación del artículo 12.5 del TRLIS por adquisiciones indirectas de participaciones, en los términos establecidos en la tercera Decisión.

La Decisión (UE) 2015/314, de la Comisión Europea, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal S.A. 35550, declara en su artículo 1 que la nueva interpretación administrativa que amplía el ámbito de aplicación del artículo 12.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con el fin de abarcar las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes a través de una adquisición directa de participaciones en sociedades holding no residentes es incompatible con el mercado interior. El artículo 1 de la citada Decisión señala lo siguiente:

"La nueva interpretación administrativa adoptada por el Reino de España que amplía el ámbito de aplicación del artículo 12, apartado 5, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el fin de abarcar las adquisiciones indirectas de participaciones en sociedades no residentes a través de una adquisición directa de participaciones en sociedades holding no residentes, y que ha sido ejecutada ilegalmente por el Reino de España infringiendo lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del Tratado, es incompatible con el mercado interior"

El artículo 4 de la misma señala:

1. El Reino de España deberá poner fin al régimen de ayudas contemplado en el artículo 1, en lo que se refiere a las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisiciones indirectas de participaciones de sociedades no residentes a través de la adquisición directa de participaciones de sociedades holding, en la medida en que sea incompatible con el mercado común.

2. El Reino de España procederá a recuperar de los beneficiarios la ayuda incompatible concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1.

Y el artículo 5 señala que

1. La recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 será inmediata y efectiva.

La tercera Decisión concluyó en su párrafo (200) que

"la confianza legítima reconocida en la Primera y la Segunda Decisiones no puede hacerse extensiva a situaciones que no estaban en el ámbito de aplicación de la medida impugnada en el momento de la Primera y la Segunda Decisiones.

La Decisión de la Comisión Europea de 15/10/2014, tiene su origen en la nueva interpretación administrativa de normativa interna plasmada por la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0608-12, de 21/03/2012, que ampliaba el ámbito de aplicación de la medida recogida en el artículo 12.5 del TRLIS a los fondos de comercio indirectos, y en la que se califica dicha interpretación como constitutiva de ayuda

ilegal e incompatible con el Derecho Comunitario, que había de ser objeto de recuperación. En este caso, la Comisión negó el reconocimiento de "confianza legítima" y, por tanto, exigió recuperar toda ayuda relativa a fondos de comercio financieros indirectos.

La amortización del fondo de comercio aquí debatido esta afectada por la Decisión (UE) 2015/314, de la Comisión Europea, de 15 de octubre de 2014, relativa a la ayuda estatal S.A. 35550 consistente en la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras (la tercera Decisión). Así pues, esta ayuda considerada ilegal, que no está amparada por la confianza legítima reconocida en la Primera Decisión y Segunda Decisión, debe ser objeto de recuperación al objeto de cumplir con lo ordenado por la Comisión

Por otro lado, el artículo 261 de la LGT establece lo siguiente:

1. Son procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado los siguientes:

a) Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.

b) Procedimiento de recuperación en otros supuestos

2. La ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado también se podrá llevar a cabo mediante el procedimiento de inspección regulado en la sección 2.ª del capítulo IV del título III cuando el alcance de dicho procedimiento exceda de lo dispuesto en el artículo 265.1 de esta Ley.

En estos casos, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos a los que se refiera la decisión y aquellos que no estén vinculados a la misma.

Por tanto, la actuación de la inspección es conforme a derecho por lo que se procede rechazar la alegación del obligado tributario de que no se han respetado las normas procedimentales.

Ha de advertirse que la regularización llevada a cabo como acto de recuperación de ayuda de estado se ha plasmado en los Acuerdos impugnados (**A23 ...20** y **A23 ...36**) en las REA RG. 2078/2018 y 2079/2018, acumulados, que se resuelven por este TEAC en esta misma sala de fecha de hoy, confirmando los acuerdos impugnados.

Séptimo.

La siguiente cuestión planteada es la relativa la regularización efectuada por los cobros recibidos como consecuencia del acuerdo suscrito el 09/07/2013 entre **Grupo X** y **Grupo Z**.

En el ejercicio 2013 **X Corporación Financiera** recibió de **Z** 56.053.983,59 euros (16.386.693,59 +39.667.290,00) por la liquidación del Set-Off Account y por la renuncia del ejercicio de la opción de venta.

En la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2013, la entidad declara una exención por importe de 56.053.983,59 euros (16.386.693,59 + 39.667.290,00) en base al artículo 21 del TRLIS.

La inspección considera que no procede la exención del artículo 21 del TRLIS aplicada por la entidad porque dichas cantidades no son un incremento en el precio de venta de las acciones vendidas en 2008; considera que las citadas cantidades son rentas de fuente extranjera derivadas de la liquidación del Set-Off Account y de la renuncia del **Grupo X** de la opción de venta, rentas que tienen la calificación de indemnización y que han soportado el impuesto en Brasil. Por ello considera que el mecanismo para evitar la doble imposición no es el artículo 21 del TRLIS sino el artículo 31 del TRLIS.

La regularización efectuada por la inspección ha sido la siguiente:

- Incrementa la base imponible de **X Corporación Financiera** en el ejercicio 2013 en el importe de la exención del artículo 21 declarada incorrectamente y en el importe de las retenciones fiscales soportadas en Brasil.

- Incrementa la Deducción por doble imposición Internacional generada por impuesto soportado en el extranjero (artículo 31 TRLIS) en la cantidad de 9.891.879,46 euros y la aplica en su totalidad en el ejercicio 2013.

Los hechos que constan en el expediente son:

1) El **Grupo X** esta controlado por **W... SL (Corporación T SL)** y está participada por **Z** en el 35% del capital social.

2) En las Cuentas anuales de 2007, **X Corporacion Financiera SL**, extinguida en 2008 por absorción de **X Industrial SA**, que pasó a tener su denominación, consta como dato relevante al cierre del ejercicio:

"Con posterioridad al cierre del ejercicio se ha llegado a un Acuerdo con el **Grupo Z** para la creación de una Joint Venture a través de la filial **X Brasil Productos Siderúrgicos**, mediante la cual se ha dado entrada a este Grupo en el capital de dicha filial hasta alcanzar el 50% del capital social"

El acuerdo con el **Grupo Z** se instrumentó a través del "Investment Agreement" suscrito el 14/3/2008. El "Investment Agreement" aportado en ingles, sin traducción, como anexo V en la diligencia nº 11 de 26/04/2017, tiene como objeto dar entrada al **Grupo Z** en el capital social y en el negocio de **X Brasil Productos Siderurgicos SA** regulando:

a) La estructura de la Inversión de **Z**; inversión que se articula mediante:

- adquisición a **X Corporación Financiera SL** del 19,42% de las acciones de **X Brasil Productos Siderurgicos SA**; operación regulada en la cláusula 3 "Purchase and Sale of Shares"
- suscribiendo la ampliación de capital realizada por **X Brasil**; **X Corporación Financiera** renuncia al derecho de suscripción preferente y reduce su participación al 50% del capital social; operación contemplada en la cláusula 4 "Subscripción of New Shares".

b) El desarrollo del proyecto a realizar conjuntamente por la joint-venture a través de **X Brasil Productos Siderurgicos SA**.

El "Investment Agreement" regula no solo las operaciones de entrada del **Grupo Z** en **X Brasil Productos Siderúrgicos Ltd**, sino también todos los demás aspectos a tener en cuenta en la joint-venture. Entre ellos, la Inspección destaca el denominado en el punto 7 "Closing". En el informe ampliatorio y en el acuerdo se liquidación se reproduce, en ingles, el punto 7.2 .

Respecto a los acuerdos relacionados en esa cláusula, el obligado tributario ha aportado en inglés, sin traducción, los siguientes acuerdos suscritos el 9/6/2008:

- "Shareholders Agreement of **Z X Brasil Productos Siderúrgicos S/A**"
- Y "Option Agreement for The Sale and Purchase of Shares".

En los documentos aportados la inspección observa como el **Grupo X** y el **Grupo Z** estatuyen un régimen de relaciones bajo el principio de igualdad en el negocio conjunto:

- regulando la participación en la política financiera y económica de la actividad económica controlada conjuntamente a través de **X Brasil Productos Siderurgicos SA**, singularmente en los artículos 5 a 9 del Shareholders Agreement of **Z X Brasil Productos Siderúrgicos S/A**.

- estableciendo mecanismos compensatorios y de resolución de conflictos.

- y acordando una opción de compra para **Z** y una opción de venta para **X** sobre las acciones propiedad de **X** en los términos recogidos en el "Option Agreement for The Sale and Purchase of Shares".

De la regulación acordada en el "Option Agreement", destaca, a juicio de la Inspección, lo relativo a la opción de compra de **Z** (cláusula 1), la opción de venta de **X** (cláusula 2) y el precio de su ejercicio (cláusula 3). Estas cláusulas figuran reproducidas (en inglés) en el informe ampliatorio, paginas 33 a 36.

Según la inspección, en las citadas cláusulas el precio de venta del ejercicio de la opción será el mayor entre el precio mínimo ("Minimum option Price", apartado (i) de la Cláusula 3.2) y el precio que resulte de los EBITDA de la sociedad en los ejercicios de 2009 a 2011 de acuerdo con el apartado (ii) de la Cláusula 3.2 "EBITDA Option Price".

Respecto a los mecanismos compensatorios, según la Inspección, hay que destacar el previsto en la cláusula 10 del "Investment Agreement" que recoge los supuestos en que las partes tienen derecho a ser indemnizadas y el procedimiento de determinación de la cuantía a indemnizar. En la citada cláusula se regula el derecho a la indemnización para cada una de las partes bajo el principio de la buena fe y su ejercicio mediante la indemnización por las pérdidas a través de una Set-Off Account.

Así, "The amount of indemnity for each loss will be registered in the debit side of the Set-Off Account and will be understood as being net of direct or indirect taxes payable by the Z Indemnified Parties as consequence of the indemnity".

Esta cláusula figura reproducida íntegramente (en inglés) en el informe ampliatorio, páginas 37 y 38.

3) El 9/7/2013 el Grupo X y el Grupo Z suscribieron un acuerdo "related to the joint venture for the development of business and activities of the Company, Z X BRASIL PRODUCTOS SIDERÚRGICOS SA".

El acuerdo se suscribe una vez que las partes, Grupo X y Grupo Z, han alcanzado un acuerdo sobre el importe de la compensación a que tiene derecho el Grupo X por la renuncia a la opción de venta y por la liquidación de la Set-Off Account.

Mediante el citado acuerdo se prolonga la joint-venture entre el Grupo X y el Grupo Z estipulándose un New Shareholders Agreement y declarándose que "the Investment Agreement shall continue in full force and effect" en virtud de la cláusula 5 del mismo.

En la cláusula 2, el Grupo Z y el Grupo X acuerdan que los pagos acordados, tanto por la renuncia de la opción de venta, como de la liquidación de Set-Off Account, tengan la consideración ambos de ajuste del precio de la venta que en 2008 realizó X Corporación Financiera SL.

4) El 9/7/2013 X Corporación Financiera SL registró contablemente con abono a la cuenta 773300000 Bº. en enaj. asoc. part.en capital a L.P en E.G. las cantidades acordadas, 16.386.693,59 euros por liquidación de Set-Off Account y de 39.667.290,00 euros por renuncia del Grupo X a la opción de venta.

Ahora bien, meses más tarde, el 1/9/2013, X Corporación Financiera SL rectifica la cuenta de ingreso contable abonando las cantidades percibidas de Z netas de impuestos a la cuenta 7780000001 INDEMNIZACIONES DE SEGUROS S/SINIESTROS VARIOS.

Por tanto, en la contabilidad, finalmente, X CORPORACION FINANCIERA SL califica los ingresos contables como ingresos por indemnización, tanto el correspondiente a la liquidación del Set-Off Account como el derivado de la renuncia del Grupo X a la opción de venta.

En base a los hechos expuestos la inspección concluye que "el hecho de que el Grupo Z acuerde con el Grupo X, del que tiene una participación significativa del 35%, unas indemnizaciones por liquidación del Set-Off Account y por la renuncia del ejercicio de la opción de venta por parte de W... SL (Corporación T SL), no permite entender que el precio de la venta realizada en su día, en el ejercicio 2008, se incremente en el importe neto de impuestos de dichas indemnizaciones".

En consecuencia considera que las cantidades percibidas en 2013 derivadas de la liquidación del Set-Off Account y de la renuncia del Grupo X de la opción de venta son rentas que tienen la calificación de indemnización y, por ello, el mecanismo para evitar la doble imposición no es el artículo 21 del TRLIS sino el del artículo 31 del TRLIS.

El artículo 21.2 del TRLIS establece lo siguiente:

"Estará exenta la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad

El artículo 21 del TRLIS regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios en entidades no residentes en territorio español.

La reclamante reitera que las cantidades percibidas son rentas procedentes de ajustes al precio de venta de acciones y, por tanto, aptas para la exención del artículo 21 del TRLIS.

Por tanto, la cuestión planteada consiste en determinar si resulta acreditado en el expediente que las cantidades percibidas en 2013 proceden de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

En 2008 el **Grupo X** y el **Grupo Z** acordaron la creación de una joint venture a través de la filial **X Brasil**. Como consecuencia de ello el **Grupo Z** adquiere en 2008 al **Grupo X** el 50% de la entidad Brasileña. Este Acuerdo se instrumentó a través del "Investment Agreement" suscrito el 14/03/2008.

En 2008 el **Grupo Z** adquiere al **Grupo X** el 50% de **X Brasil**.

Además el 09/06/2008 suscriben otros dos Acuerdos en los que: a) regulan la participación en la política financiera y económica de la actividad controlada conjuntamente a través de **X Brasil**; b) establecen mecanismos compensatorios; c) acuerdan una opción de compra para el **Grupo Z** (del 50% restante) y una opción de venta para **X** sobre las acciones de **X Brasil**. Acciones, estas últimas, que según reconoce la entidad en el escrito de alegaciones se debían ejecutar en 2012.

El 09/07/2013 el **Grupo X** y el **Grupo Z** firman un acuerdo que recoge el importe de la compensación a la que tiene derecho el **Grupo X** por la renuncia a la opción de venta y por la liquidación de la Set-Off-Account (mecanismos compensatorios establecidos en el acuerdo firmado en 2008).

La entidad reconoce que los importes percibidos en 2013 son consecuencia de que no se había producido la venta del restante 50% de la entidad brasileña en 2012.

Por otro lado, **X Corporación Financiera** contabiliza los importes percibidos en 2003 por la renuncia a la opción de venta y por la liquidación de la Set-off Account en la cuenta número 778000000 "Indemnizaciones de seguros S/siniestros varios"

De lo anterior no se desprende que las cantidades percibidas en el año 2013 sean rentas procedente de ajustes al precio de la venta de las acciones de **X Brasil** realizada en 2008; no está acreditado en el expediente que el ingreso, contabilizado como indemnización, proceda de ajustes en el precio de la venta realizada en 2008.

Este Tribunal al igual que la inspección considera que el hecho de que el **Grupo Z** acuerde con el **Grupo X**, del que tiene una participación del 35%, unas indemnizaciones por la liquidación del Set-off Account y por la renuncia del ejercicio de la opción de venta no permite entender que el precio de la venta realizada en 2008, se incremente en el importe neto de impuestos de dichas indemnizaciones.

Por tanto, al no resultar acreditado que el importe percibido en 2013 procede de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en el territorio español no procede la aplicación de la exención regulada en el artículo 21 del TRLIS.

En relación con las alegaciones referidas a la existencia de una doble imposición, señalar que la inspección considera que el mecanismo para evitar la doble imposición no es el artículo 21 del TRLIS sino el artículo 31 del TRLIS. Por este motivo, incrementa la deducción por doble imposición internacional generada por impuesto soportado en el extranjero (artículo 31 TRLIS) en 2013 y la aplica en dicho ejercicio en la cantidad de 9.891.879,46 euros.

Conforme lo expuesto se confirma la regularización efectuada por la inspección desestimándose las alegaciones de la reclamante.

Octavo.

Finalmente alega que la regularización practicada no es conforme a Derecho pues la inspección no ha tenido en cuenta que la norma española sobre consolidación fiscal aplicada en los ejercicios comprobados era contraria a Derecho comunitario. Invoca la aplicación de la resolución de este TEAC de 08/03/2018 (RG 3888/2016).

Pues bien, no es aplicable aquí la resolución de este TEAC que invoca, sobre consolidación entre hermanas en relación a la sentencia del TJUE 12 de junio de 2014, asuntos acumulados C-39/13 y C-40/13, ya que la misma hace referencia a la consolidación fiscal entre hermanas cuando la matriz es una entidad no residente en España, situación que no se da en el presente caso pues tanto **X Corporación Financiera SL** (entidad dominante del Grupo fiscal **a/92**) como **X H SL** (entidad dominante del Grupo **b/13**) son residentes en España.

Noveno.

Recapitulando: se confirma la regularización efectuada por la inspección excepto en lo referido a la amortización del fondo de comercio relativo a las participaciones de **X Productos Siderurgicos SA** y **X Brasil Productos Siderurgicos SL**, adquiridas en 2003 (FD Quinto), en que se estima la pretensión de la entidad.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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