

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081288

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 29 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 528/2017

SUMARIO:

Procedimientos de inspección. Alcance. Efecto preclusivo de una previa comprobación limitada. Comprobación limitada efectuada por la Inspección de la amortización del fondo de comercio para determinar si la adquisición se realizó antes del 21 de diciembre de 2007. La Administración considera que no pretendía el examen de la deducibilidad del fondo de comercio pues estaba cumpliendo lo ordenado por la Comisión Europea. No es un supuesto de autolimitación abusiva o irrazonable, sino que se trataba de determinar si procedía o no la devolución de la ayuda de estado, no el enjuiciamiento de la corrección del fondo de comercio. **Prescripción. Aplicación de oficio.** La prescripción por exceso de duración de las actuaciones no fue alegada en la vía económico-administrativa. La entidad se conformó con la resolución del acuerdo de liquidación sobre esa cuestión y no puede alegarlo ahora per saltum. El día a quo es el de notificación del inicio del procedimiento. **Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación.** Esta justificada la ampliación con motivos sólidos. La comprobación ha sido de factura compleja.

IS. Amortización del inmovilizado inmaterial. Fondo de comercio. Imputación del sobreprecio pagado en adquisición de sociedades portuguesas a elementos del inmovilizado intangible. Las sociedades adquiridas no habían desplegado actividad alguna. La Administración considera que las entidades tenían un activo intangible no contabilizado. La entidad reconoce que los «derechos de explotación» se consideraron como fondo de comercio. Para los auditores estos derechos son activos intangibles. El art.12.5 TR Ley IS remite al RD 1815/1991 que no especifica que los elementos patrimoniales a los que se imputa la diferencia de consolidación tengan que estar contabilizados.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69, 93, 140 y 150.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.

RD 1815/1991 (Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas), art. 23.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000528 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03722/2017

Demandante: VIESGO INFRAESTRUCTURAS ENERGÉTICAS S.L

Procurador: MARÍA JESÚS GUTIERREZ ACEVES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veintinueve de diciembre de dos mil veinte.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 528/2017, seguido a instancia de VIESGO INFRAESTRUCTURAS ENERGÉTICAS S.L, que comparecen representadas por la Procuradora D^a. María Jesús Gutierrez Aceves y asistido por Letrado D. Julio Cesar García Muñoz, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 2017 (RG 4798/15); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 26 de junio de 2017, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 20 de noviembre de 2017. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 10 de abril de 2018.

Tercero.

Se admitió la prueba solicitada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 18 de mayo y 8 de junio de 2018. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 10 de diciembre 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 contencioso-administrativo contra la Resolución de 4 de abril de 2017 (RG 4798/2015), que desestimó el recurso interpuesto contra los acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2008, 2009 y 2010, IS (régimen de declaración consolidada).

Los motivos de impugnación son tres:

- 1.- Sobre la existencia de actuaciones previas a la comprobación de la existencia del fondo de comercio - pp. 4 a 7-.
- 2.- Sobre la duración de las actuaciones inspectoras -pp. 8 a 10-.
- 3.- Sobre la imputación de la diferencia valorativa surgida por el sobre precio pagado en la adquisición de sociedades portuguesas a teóricos elementos del inmovilizado intangible -pp.11 y ss.-.

Conviene señalar, que la STS de 2 de febrero de 2017 (Rec. 3857/2015), en relación con lo establecido en el art 12.5 TRLIS, entendió que no procedía la suspensión, entrando a conocer del fondo del asunto, por entender que la Comisión Europea " en atención al principio de confianza legítima...estimó que procedía mantener el beneficio fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero cuando se tratase de adquisiciones de entidades residentes en la UE que se hubiesen producido con anterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha de publicación de la incoación del correspondiente expediente en el Diario Oficial UE". Por ello esta Sala, en Auto de 5 de marzo de 2018, no accedió a la suspensión instada por la Abogacía del Estado, pues nos encontramos ante operaciones anteriores a la fecha fijada por la Comisión Europea y, por lo tanto, amparadas por el principio de confianza legítima, por lo que no se verán afectadas por la decisión que en su día tome el TJUE.

Segundo. *Sobre la existencia de actuaciones previas a la comprobación de la existencia del fondo de comercio.*

A.- Viene a sostener la recurrente que como el fondo de comercio ha sido objeto de procedimientos de comprobación previa y la Administración no detectó defecto alguno, no puede ahora la Administración ir contra sus propios actos.

B.- El argumento es analizado en las pp. 28 a 31 del Acuerdo de liquidación. Expone el Acuerdo que, en efecto, la Administración realizó actuaciones, en relación con los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Pero lo hizo, únicamente, a los efectos de dar cumplimiento a los Decisiones de la Comisión Europea, de 28 de octubre de 2009 (1ª Decisión) y de 12 de enero de 2011 (2ª Decisión), en el asunto C 45/2007. Se trataba de verificar el importe de la adquisición de las participaciones y la fecha, con el fin de determinar si las adquisiciones estaban amparadas por la confianza legítima, es decir, si eran anteriores al 21 de diciembre de 2007, sin extenderse la comprobación al examen de las operaciones y su valoración.

En la p. 29 del Acuerdo, se describe con detalle el alcance del procedimiento de comprobación limitada y se indica claramente que se inicia con el fin de " dar cumplimiento a la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009". El 3 de febrero de 2001, se puso fin al procedimiento de comprobación limitada.

La segunda actuación de la Administración fue un requerimiento - art 93.1 LGT-en los términos literalmente descritos en las pp. 29 y 30 y tenía por objeto atender a la 1ª y 2ª Decisión de la Comisión Europea.

Por ello, razona la Inspección, ninguna de dichas actuaciones " ha tenido efecto preclusivo respecto a la comprobación realizada en el presente procedimiento de inspección, cuyo alcance general permite la comprobación del cumplimiento de los requisitos que la norma interna, art 12.5 TRLIS, establece para que sea admisible la corrección al resultado contable de la amortización del denominado fondo de comercio financiero por la adquisición de las participaciones de las entidades portuguesas".

El TEAC, por su parte, analiza el problema en las pp. 3 y ss., rechaza el efecto preclusivo del art 140 de la LGT, pues " tales comprobación y requerimiento no pretendían en modo alguno un examen de la deducibilidad del fondo de comercio, de su valoración, etc. que son los aspectos que con carácter general y definitivo se regularizan en la presente comprobación inspectora".

C.- La Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009 relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España, diferenciaba entre los supuestos de adquisición anteriores y posteriores al 21 de diciembre de 2007 y obligaba al Reino de España a "recuperar" la "ayuda", cuando se tratase de operaciones posteriores a dicha fecha -art 4 de la Decisión-. Basta la lectura de los arts. 5 y 6 de la norma para concluir que la Administración tenía la obligación de verificar si la operación enjuiciada se realizó antes o después de la fecha indicada y, en caso de ser posterior, debía proceder a la recuperación de la ayuda en los términos y con el alcance previsto en la decisión -de aquí que necesitase conocer la cuantía-.

Lo mismo cabe decir en relación con la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España.

D.- Lo anterior nos parece relevante para la solución del litigio, pues la Administración en el caso enjuiciado está cumpliendo lo ordenado por la Comisión. De aquí que se limitase a verificar si la deducción del fondo de comercio era anterior o posterior al 21 de diciembre de 2007, como expresamente indicó a la recurrente. Siendo la operación previa a la indicada fecha, no procedió a la recuperación de la ayuda y la cancelación de toda deducción fiscal pendiente por tal concepto, tal y como exigía la Comisión. No se entró, por lo tanto, a examinar la regularidad de la deducción.

Lo que viene a sostener la demandante es la Administración que no debió limitarse a examinar la fecha de la operación, sino que también pudo y debió examinar la legalidad de la deducción, precluyendo su derecho a regularizar la situación. Alega la doctrina contenida, entre otras, en la STS de 24 de enero de 2017 (Rec. 2963/2015), lo que plantea el problema de si dicha doctrina es de aplicación al caso de autos como se pretende.

Al margen de que, como destaca la Abogacía del Estado, la segunda actuación inspectora fue un requerimiento de información, lo esencial sigue siendo determinar si opera la preclusión en los términos requeridos por la recurrente, pues se indica en el Acuerdo de liquidación -p.29- que en relación con el ejercicio 2009, se inició un procedimiento de " comprobación limitada", si bien con el único objetivo, según la comunicación de acreditar " documentalmente...la fecha de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración del IS". Es decir, el procedimiento de dirigió y ello nos parece indiscutible, con el único fin de cumplir con lo ordenado por la Comisión.

Como se infiere de la doctrina contenida en la STS de 22 de septiembre de 2014 (Rec. 4336/2012), padecería la seguridad jurídica, cuando la comprobación se limita a un determinado elemento de la obligación tributaria, " pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos".

En el procedimiento de comprobación limitada la Administración puede " comprobar los hechos, actos, elementos, actividades y explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" - art 136.1 LGT-; por lo tanto, es lógico, que como establece el art 140 de la LGT, sólo cabe efectuar una nueva regularización cuando " se descubran hechos nuevos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución". La ratio jurídica de esta norma es la seguridad jurídica, pues, en efecto, la Administración, limitando el alcance de la comprobación a determinados aspectos, generaría incertidumbre jurídica en el administrado. Es decir, bastaría con que la Administración autodefiniese los límites de la comprobación para que la seguridad jurídica del contribuyente quedase afectada, ya que la Administración no tendría límites a la hora de comprobar aspectos que decidió, unilateralmente, no comprobar.

Como indicamos en nuestra SAN (2ª) de 12 de mayo de 2017 (Rec. 318/2014), " no cabe una separación artificial de los elementos de la deducción por reinversión que quiera analizar el órgano de gestión y dejar abierta la posibilidad de comprobación con respecto de aquellos que, por las razones que sean, no ha querido comprobar".

En el caso de autos no estamos ante un caso en el que la Administración haya autolimitado el alcance de la comprobación, lo que, de haber ocurrido, no podría admitirse; sino que está dando cumplimiento estricto a lo ordenado por la Comisión. De aquí que claramente indicase que la comprobación tenía como único objeto cumplir lo ordenado por la Comisión y así se hizo saber a la recurrente.

De forma clara se indicó que solo se pedía la justificación de la " fecha de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración...a efectos de dar cumplimiento a la decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009". Por ello creemos que, en este caso, tiene razón el TEAC cuando afirma que " tales comprobación y requerimiento no pretendía en modo alguno un examen de la deducibilidad del fondo de comercio, de su valoración, etc. que son los aspectos que con carácter general y definitivo se regularizan en la presente comprobación inspectora. Por ello puede decirse que los nuevos hechos y circunstancias que aquí se ponen de manifiesto en relación con la improcedencia del goce del beneficio fiscal, han resultado de actuaciones claramente distintas de las que se realizaron y se especificaron en las anteriores...".

En este sentido, en nuestra SAN (2ª) de 24 de octubre de 2013 (Rec. 274/2010), razonamos que " la Administración se puede autolimitar, reduciendo ese potencial objeto general a hechos, operaciones o datos singulares y concretos, siempre que esa opción, que no es discrecional, no se lleve a cabo con la mera intención de prefigurar una especie de reserva de comprobación inspectora posterior, esto es, con el propósito de evitar la cosa juzgada administrativa".

Como hemos descrito, lo pretendido por las actuaciones inspectoras fue determinar si, atendiendo al principio de confianza legítima, procedía o no la devolución de, según la Comisión, la "ayuda de Estado"; no el enjuiciamiento de la corrección del fondo de comercio. Y esta limitación no es abusiva o irrazonable, sino que viene determinada, en este caso, por la finalidad de cumplir lo ordenado por la Comisión Europea. No estamos, por lo tanto, ante un caso en el que la Administración, " artificialmente", haya separado los " elementos de la deducción", con el fin de " dejar abierta la posibilidad de comprobación con respecto de aquellos que, por las razones que sean, no ha querido comprobar".

El motivo se desestima.

Tercero. Sobre la duración de las actuaciones inspectoras.

A.- El recurrente pretende dos cosas: la primer que el Acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras no fue lícito y, subsidiariamente, que se tomó como dies a quo de las actuaciones inspectoras la fecha en que se comunicó el inicio de la actuación de comprobación o el requerimiento.

B.- En las pp. 9 y ss. del Acuerdo de liquidación la Administración expone con detalle las razones por las que se acordó el Acuerdo de ampliación. Este pronunciamiento de la Inspección no se impugnó ante el TEAC. La Abogacía del Estado sostiene que estamos ante un " desviación procesal", pues existía un pronunciamiento expreso

sobre el tema en el Acuerdo de liquidación y el mismo no fue objeto de impugnación, con lo que pasó a ser un pronunciamiento firme por no recurrido.

C.- En efecto, como ya hemos dicho, en las pp. 9 a 16, la Inspección analiza con detalle el "plazo de ampliación del procedimiento". Y en el escrito presentado ante el TEAC no se realizó alegación alguna al respecto, de aquí que el TEAC no se pronunciase sobre dicho extremo.

Pues bien, el problema que se nos plantea es si es posible analizar una excepción de naturaleza perentoria, como la prescripción, cuando no fue alegada en vía económico administrativa. En este caso, además, la materia fue expresamente analizada por el Acuerdo de liquidación y el pronunciamiento no fue impugnado al interponerse el recurso económico-administrativo.

La STS de 15 de diciembre de 2016 (Rec. 3112/2015), analiza un supuesto en el que se articula en vía judicial la excepción de prescripción que no había sido alegada en vía económico-administrativa. Afirmando, que en estos casos estamos ante una "cuestión nueva suscitada en la vía judicial".

Razona el Tribunal que no desconoce que la prescripción tributaria debe apreciarse de oficio - art 69.2 LGT- pero sostiene que "una cosa es que pueda aplicarse en vía judicial la prescripción de manera clara y diáfana y otra muy diferente es que la declaración de prescripción del derecho haya de producirse previa valoración de hechos, figuras e institutos, que no fueron ni alegados ni tenidos en cuenta en la vía económico-administrativa, pues en tal caso, tales hechos, figuras o institutos sí son cuestiones nuevas no suscitadas en la vía administrativa". Doctrina que, por lo demás, es reiteración de la contenida en las STS de 16 de mayo de 2013 (Rec. 5114/2020) y 24 de abril de 2014 (Rec. 492/2012).

En el caso de autos, la recurrente, a través de la excepción sostiene la ilegalidad del acuerdo de ampliación o cuestiona el dies a quo; es decir, exige que valoremos hechos, figuras e institutos jurídicos que no fueron alegados, pese a que, en nuestro caso, fueron expresamente resueltos en el Acuerdo de liquidación, sin que nada se alegase en vía económico-administrativa. La recurrente se conformó con los razonamientos del Acuerdo de liquidación y no puede alegarlos ahora per saltum.

Lo anterior sería suficiente para desestimar el motivo, pero es que, además:

1.- El dies a quo para computar los doce meses no puede ser el pretendido por la recurrente, pues el art 150.1 de la LGT en la redacción aplicable al caso establecía con claridad que el mismo se cuenta "desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo", es decir, desde la notificación del comienzo de las actuaciones inspectoras y ya hemos explicado que, en nuestra opinión, las actuaciones que hemos descrito en el Fundamento de Derecho anterior son correctas y no pueden por ello ser entendidas como inicio del procedimiento inspector.

2.- Por otra parte, en relación con el Acuerdo de ampliación, como ya hemos dicho, el Acuerdo de liquidación explica las razones del mismo en las pp. 9 a 14 y lo hace con detalle.

Así, expone que estamos ante un Grupo Fiscal "integrado en 2008 por 5 sociedades, incorporándose 17 sociedades dependientes más en 2009 y una sociedad más en 2010"; que el volumen de operaciones -descrito en las pp. 11 y 12- "superan ampliamente la requerida para determinar la obligación de

auditar sus cuentas"; "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por la entidad se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede de este Equipo Nacional de Inspección; "la dificultad técnica e informática en el acceso a la información contable debido a los distintos sistemas contables de las empresas del grupo a comprobar y la transferencia de la información de estos sistemas así como, en la recepción de los mismos por la Auditoría Informática de la A.E.A.T"; "el gran volumen de compras de materias primas entre empresas del grupo así como operaciones de cobertura entre dichas empresas"; y "diferentes actividades: Producción y comercialización de energía eléctrica. Prestaciones de servicios financieros y otros propios de las actividades de sociedades holding".

Pero es que, además, añade que: "Otras circunstancias significativas de especial complejidad que se desprenden de las actuaciones llevadas a cabo ante el obligado tributario y de los documentos aportados por el propio contribuyente: 3.1.- Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria desarrolladas por la entidad se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede de Equipo Nacional de Inspección. 3.2.- Algunas sociedades del grupo han realizado adquisiciones de participaciones en sociedades no residentes han dado lugar a Fondos de Comercio Financieros que han sido deducidos. 3.3.- Dificultad técnica e informática en el acceso a la información contable debido a los distintos sistemas contables de las empresas del grupo a comprobar y la transferencia de la información de estos sistemas así como, en la recepción de los mismos por la Auditoría Informática de la A.E.A.T. 3.4.- Operaciones vinculadas: Con fecha E.ON Europa transmitió a E.ON France el 65% de SNET por un importe aproximado de 670 millones. E.ON Europa repartió en enero de 2010 un dividendo a cuenta a E.ON España de aproximadamente 3.391

millones. - Dicho dividendo no quedó sujeto a retención al pertenecer ambas sociedades al mismo grupo de consolidación fiscal. E.ON Europa también repartió a E.ON España su prima de emisión por

importe de aproximadamente 1.016 millones. Asimismo, E.ON Europa repartió a E.ON España los resultados de ejercicios anteriores y las reservas de libre disposición por un importe aproximado de 85 millones. Por último, E.ON Europa adquirió por 436,3 millones una parte sustancial de sus propias acciones con la finalidad de amortizarlas y así reducir su capital social en 363,6 millones".

Interpretando el art 150. LGT la STS de 31 de mayo de 2012 (Rec. 2259/2005), entre otras, sienta una doctrina que puede ser resumida en los siguientes puntos:

a.- La Administración " no goza de una potestad discrecional para ampliar el plazo", muy al contrario, sólo puede acodar la ampliación cuando " las actuaciones revistan especial complejidad" o "descubra que el contribuyente ocultó a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice".

b.- La Administración debe " explicitar las razones" que justifican el dictado del acuerdo de ampliación, " justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto". En suma, los acuerdos de ampliación han de motivarse.

c.- La normativa reglamentaria que desarrolla el art 150.1 LGT facilita "de terminadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados "actuaciones que revistan especial complejidad" y "ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales".

d.- La justificación ha de contenerse en el propio acuerdo de ampliación, sin que sea posible a posteriori, ni por el TEAC o TEAR, ni por el órgano judicial, sustituir dicha justificación.

e.- La justificación " demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona" - STS de 11 de octubre de 2012 (Rec. 712/2010)-. Añadiendo la STS de 20 de junio de 2013 (Rec. 3408/2010) que " no basta con comprobar la concurrencia de alguna de las causas objetivas....sino que en todo caso debe ponderarse si su concurrencia --o la de cualquier otra circunstancia-- convierte las actuaciones en especialmente complejas". Indicando, por último, la STS de 12 de marzo de 2015 (Rec. 40/74/2013) que " la mera cita, sin circunstancias de hecho que avalen la aplicación, de alguna de las causas que justifican la ampliación del plazo, es insuficiente a los efectos de que la decisión ampliatoria sea considerada conforme a derecho".

f.- La exigencia de motivación puede modularse en aquellos casos en los que resulten a priori patente dicha complejidad, sin perjuicio de que la sociedad o el grupo aporten datos de los que se infiera que, en el caso concreto, pese a la inicial apariencia, la ampliación era innecesaria - STS de 12 de julio de 2012 (Rec. 2825/2010)-.

g.- La falta de oposición inicial al acuerdo de ampliación, no exime a la Administración de su deber de motivar - STS de 5 de junio de 2013 (Rec. 2709/2011)-. La no realización de alegaciones en el momento en que se dio a la sociedad trámite conferido al efecto no es por sí decisiva para estimar justificado el Acuerdo de ampliación - STS de 11 de octubre de 2012 (Rec. 712/2010) y STS 11 de febrero de 2010 (Rec. 8980/2004)-, pero ello no quiere decir que no pueda ponderarse, como lo hace el TEAC, a mayor abundamiento, como un indicio de acierto del acuerdo, pues, de hecho, no generó reacción en el inspeccionado, que no puso objeción alguna la mismo - STS de 12 de julio de 2012 (Rec. 2825/2010)-.

Aplicando la precedente doctrina al caso de autos, la Sala entiende que la Administración ha motivado de forma suficiente la ampliación acordada y lo ha hecho con motivos sólidos. La recurrente viene en el fondo a sostener que no se entiende la necesidad de ampliación " cuando el único concepto regularizado ha sido" el que da lugar a este recurso. Pero lo cierto es que basta con ver el expediente administrativo para concluir que la inspección ha sido de factura compleja y que la ampliación estuvo justificada; sin que debe confundirse el resultado de la inspección con su complejidad. De hecho, una inspección compleja puede concluir sin que se efectuó ninguna regularización.

Por todas estas razones el motivo se desestima.

Cuarto. *Sobre la imputación de la diferencia valorativa surgida por el sobre precio pagado en la adquisición de sociedades portuguesas a teóricos elementos del inmovilizado intangible.*

A.- La regularización practicada por la Administración es la siguiente:

1.- La empresa EON RE NOVABLES adquirió en los ejercicios 2004 y 2005, participaciones en 3 sociedades portuguesas que tenía como objeto social la producción de energía eólica.

Como puede verse en el cuadro nº 2, en la p. 4 del acta de disconformidad, el valor teórico contable de estas entidades, en su conjunto, era de 256.232,89 € y lo cierto es que el valor de adquisición, en su conjunto, fue de 23.229.331,36 €. Es decir, el precio de adquisición fue un 98,90 % superior al valor teórico contable.

La Inspección sostuvo que " en el caso que nos ocupa, la diferencia denominada fondo de comercio financiero no está soportada por el ejercicio de actividad pasada que ha ido construyendo el fondo de comerciosino que se tiene que soportar en otros elementos diferentes del fondo de comercio. Estos elementos pudieran ser activos ocultos que sería los que darían soporte a la expectativa de beneficios futuros, ya que la entidad adquirente no va a pagar una cuantía importante, en este caso, 23 millones de €, por nada".

Constata la Inspección que las sociedades no habían desplegado actividad, es decir, " hasta el momento de su adquisición, no han tenido ingreso ni generado rentas" -p. 5-, por ello insiste en que " al no tener las entidades cuyas participaciones han sido adquiridas un pasado empresarial que haya gestado un fondo de comercio, el exceso del precio pagado sobre el valor teórico contable sólo puede deberse a la existencia de algún otro activo no contabilizado. El hecho de que entre los bienes y derecho explícitamente reconocidos en los balances de las entidades adquiridas no se encuentre un bien al que atribuirse activo no contabilizado no debe conllevar el no reconocer el mismo, al menos a efectos del cálculo del denominado fondo de comercio financiero o diferencia contemplada en el art 12.5 TRLIS".

Por ello, razona el Inspector, de ser cierto lo anterior, " el Fondo de Comercio Financiero, quedaría anulado, ya que la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de la adquisición en proporción a esa participación, después de la imputación de la misma a los bienes y derechos, en ningún caso resulta positiva".

Aunque el Acuerdo de liquidación corrige y matiza la propuesta de la Inspección, en esencia, sostiene lo mismo.

En efecto, en la p. 25 se indica que la demandante afirma que, " en el momento de adquisición de las participaciones las entidades adquiridas no tenían otros bienes que los que constaban en sus respectivos balances, por ello, la totalidad de la diferencia ente el precio de adquisición y el patrimonio neto se correspondía con el fondo de comercio al que se refiere el art. 12.5 TRLIS".

Sin embargo, para el Acuerdo, a los efectos del art. 12.5 TRLIS, el art 23.4 admite " la posibilidad de imputar parte de la diferencia de primera consolidación a determinados elementos patrimoniales aun cuando no estuvieran registrados previamente en la sociedad dependiente".

El Acuerdo de liquidación se centra en el punto 4 de la nota resumen del informe de auditoría, donde se dice que, en efecto, el sobreprecio se pagó por lo que denomina " Operating Rights" -derechos de explotación, la Inspección traduce literalmente "derechos de operación"- . Y afirma que, " el activo intangible "derechos de operación" debería haberse afluado en el balance de las entidades portuguesas en los años 2004 y 2005, y estás deberían haber procedido, en su caso, a la amortización del intangible durante el periodo de vida útil. La consecuencia de esto es que la entidad española adquirente de las participaciones debió imputar el sobreprecio pagado al citado activo intangible "derechos de operación" y, por consiguiente, no podía proceder a asignar ninguna diferencia residual al denominado comúnmente "fondo de comercio financiero", con lo que ninguna cuantía podía ser objeto de amortización fiscal por veinteavas partes, al corresponder todo el sobreprecio pagado al citado activo intangible "derechos de operación".

En las pp. 11 y ss. el TEAC se pronuncia en el mismo sentido. Y sostiene que " la imputación del sobreprecio debe realizarse a todos los bienes y derecho materiales o intangibles de las entidades participadas, estén o no reconocidos en el balance de estas".

B.- Conforme al art 12.5 del TRLIS, en la redacción aplicable al caso : "Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación. La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo".

Como puede inferirse de la descripción que hemos realizado el debate se centra en que, para la Administración, las sociedades compradas tenían un activo intangible no contabilizado, si dicho activo se hubiese contabilizado " la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de la adquisición en proporción a esa participación, después de la imputación de la misma a los bienes y derechos, en ningún caso resulta positiva". La recurrente, por el contrario, sostiene que no existía contabilizado ningún activo intangible y, en consecuencia, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto contabilizado genera un fondo de comercio que puede deducirse en los términos establecidos por la Ley.

C.- La Sala entiende que la decisión de la Administración debe ser ratificada por los siguientes motivos:

1.- Consideramos, como la Administración, especialmente relevante el informe de los auditores que puede verse en los Anexos a la diligencia nº 9 que obra en el expediente Administrativo. La Inspección transcribe literalmente, en inglés, lo que se indica en dicho informe en su apartado 4.

Del mismo se infiere que, según los auditores -este punto no parece indiscutible- la Dirección de la empresa, reconoció que los denominados "derechos de explotación" -operation rights-, que habían sido considerados como "goodwill" -fondo de comercio-; constituían un activo identificable de la empresa adquirida, que serían amortizados conforme a su vida útil.

Ciertamente, si se observan las cuentas consolidadas que también se encuentra en el Anexo 9, el Board of Director.s Meeting, es decir, la dirección de la empresa, añadió que lo anterior sólo procedería en relación con los parques eólicos que ya hubiesen entrado en funcionamiento, lo que no ocurría con aquellos que estamos enjuiciando, lo que explica lo indicado en la p. 25 de la demanda.

Ahora bien, como indica el TEAC en su resolución, este último añadido no es recogido por los Auditores, por lo que hay que entender que lo rechazan, ya que transcriben la totalidad del párrafo con expresa omisión de las últimas líneas. De hecho, la recurrente no ha facilitado una explicación de dicha omisión, pese a lo indicado por el TEAC; siéndole muy fácil solicitar una aclaración a los auditores sobre dicho punto.

En suma, por lo tanto, para los auditores, que no aceptan la salvedad propuesta por la empresa, los "derechos de explotación" son activos intangibles que debían ser contabilizados como tal y amortizarse en la forma que procediese, no siendo "fondo de comercio".

2.- La STS de 15 de enero de 2009 (Rec. 2159/2006), sostenía que por fondo de comercio debe entenderse " el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social, localización de la empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, capital humano, canales comerciales y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa". En el mismo sentido las STS de 14 de enero de 2010 (Rec. 3831/2004) y 6 de mayo de 2010 (Rec. 427/2005). Repárese que las sentencias están enjuiciando operaciones anteriores al nuevo PGC.

En este sentido, no parece relevante la afirmación que realiza la Inspección y que no ha sido rebatida: " hasta el momento de su adquisición, no han tenido ingreso ni generado rentas" -p. 5-, por ello insiste en que " al no tener las entidades cuyas participaciones han sido adquiridas un pasado empresarial que haya gestado un fondo de comercio, el exceso del precio pagado sobre el valor teórico contable sólo puede deberse a la existencia de algún otro activo no contabilizado". En efecto, las sociedades adquiridas no tenían actividad económica, no generando rentas, su valor por el que se pagó una cantidad muy superior al del valor teórico contable obedecía a que eran titulares de "derechos de explotación", que no se contabilizaron como activos intangibles.

De hecho, insistimos, así lo reconoció la dirección de la empresa y se indica expresamente en el informe de auditoría, al margen de que aquella entendiese que para considerarse como tales activos las instalaciones eólicas debían estar en funcionamiento.

Y es que, en efecto, un intangible puede ser un activo, como se reconoce en la p. 20 de la demanda, siempre que se den determinadas notas o requisitos. Diferenciándose entre los que son identificables y susceptibles de transmisión de forma separada, los cuáles si pueden ser considerados como un activo intangible, de los que no lo son y se agrupan dentro del concepto de fondo de comercio. Precisamente la dificultad de valorar estos últimos, hace que se entienda que su valor es la diferencia entre el valor de los activos contabilizados y el precio pagado en la adquisición de la empresa.

En el caso de autos, dado que las empresas no habían generado ninguna actividad en el momento de su adquisición, la consecuencia no puede ser otra que el sobreprecio pagado obedecía a algún activo intangible, en nuestro caso fácilmente identificable, como lo eran los "derechos de explotación". En nuestra opinión, dichos derechos si se encuentran suficientemente identificados y tiene el problema típico de los intangibles frente a los tangibles: la incertidumbre asociada a la generación de beneficios futuros.

En nuestro caso, nos parece que el activo intangible -los derechos de explotación-, suponen una probable obtención de beneficios futuros -por ello se pagó el sobreprecio-; su valor se estimó de un modo fiable por la propia recurrente que lo cuantificó al pagar el sobreprecio; y resulta posible su "identificación".

En relación con este último extremo, la recurrente insiste en que no procede la calificación como activo, pues los derechos de explotación exigen posteriores actos de materialización cuyo resultado es difícilmente predecible. Ahora bien, como razona el TEAC: " la existencia de un conjunto de derechos operativos, es decir, permisos, licencias, etc. que avalan que podrá entrar en funcionamiento desde el punto de vista jurídico y administrativo, es uno de los factores relevantes en orden a la seguridad jurídica cuando se aborda una inversión; ello constituye verdaderamente un activo intangible que los auditores identifican claramente y consideran han de contabilizarse. Y sería así aun en el supuesto hipotético de que antes de iniciar la construcción o durante ella, la empresa quisiera transmitirla a otra, pues no es lo mismo afrontar una obra con las seguridades de que ello podrá llegar a ser operativo que sin disponer de esa seguridad. Y por "poder llegar a ser operativo" se hace referencia exclusivamente a gozar de esos "derechos a operar", no al proceso complejo, análisis, estudios, riesgos que hay que afrontar, mantenimiento, etc. que lleva consigo construir un parque eólico, y que la reclamante enfatiza en sus alegaciones como determinantes en muchas ocasiones de que la inversión no llegue a feliz término. Y nadie niega

eso, como tampoco que una vez terminada la obra, el parque resulte rentable, pero todo eso en nada obsta a que la entidad con "los derechos de operación" tenga ya un activo, valorado como tal, y que elimina al menos esa incertidumbre, por lo que no tiene sentido mezclarlo con las demás consideraciones que hace la entidad sobre la consideración conjunta de los riesgos de la inversión".

Debiéndose insistir en que así lo entendieron también los auditores.

3.- Por último, como razona la Inspección en la p. 26 del Acuerdo de liquidación, el art. 12.5 TRLIS, entonces aplicable, remitía a los criterios establecidos en el RD 1815/1991. Habiendo establecido la Sala que debe estarse a estos criterios - SAN (2ª) de 1 de junio de 2017 (Rec. 123/2014), confirmada por la STS de 30 de septiembre de 2010 (Rec. 6276/2017)-.

En este sentido, el art 23.4 establece que " cuando la diferencia de consolidación sea positiva, y a los solos efectos de la formulación de cuentas consolidadas, se imputarán directamente los elementos patrimoniales de la Sociedad dependiente, aumentando el valor de los activos o reduciendo el de los pasivos, y hasta el límite que sea atribuible a la Sociedad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor de mercado en la fecha de la primera consolidación, calculado en función del porcentaje de participación en el capital social dependiente. Una vez realizada la imputación indicada los importes resultantes para las partidas del Balance se amortizarán, en su caso, con idénticos criterios a los aplicados a las mismas antes de la imputación".

Señalando la Inspección y la Sala comparte el razonamiento que en el artículo " no se especifica que dichos elementos patrimoniales tengan que estar contabilizados en el activo de la sociedad dependiente". O dicho en palabras del TEAC " conforme a dichas normas la imputación del sobreprecio debe realizarse a todos los bienes y derechos, materiales o intangibles, de las entidades participadas, estén o no reconocidos en el balance de estas. Y que en el presente caso existen unos activos intangibles, que eran los denominados "derechos de operación". En nuestra opinión, nada impedía que, de conformidad con el criterio de los auditores, el activo intangible se hubiese contabilizado, pues no existía norma que lo impidiese.

Como razona la Abogacía del Estado, es el informe de auditoría de la propia recurrente, el que afirma que " existe un activo intangible, además de considerar que debió haberse contabilizado". Repárese en que al margen de que puedan regularse contablemente determinados activos intangibles de forma específica por las normas contables, nada impide que pueda calificarse separadamente a determinados activos siempre que concurren los requisitos generales que permitan su calificación como tales. Y que no sólo el informe de auditoría, sino también el propio Board of Director.s Meeting, entendió que se estaba ante activos intangibles que debían contabilizarse y amortizarse; la discrepancia no estaba en esta calificación, sino el dato de que, en opinión de la dirección de la sociedad era preciso esperar a que los parques eólicos estuviesen en funcionamiento, lo que, como hemos explicado, no nos parece necesario, pues la existencia de un bloque de derechos operativos separable es un activo intangible que no formaba parte del fondo de comercio, tal y como hemos expuesto al reproducir los argumentos del TEAC.

El motivo se desestima.

Quinto. Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dª. Dª. María Jesús Gutierrez Aceves en nombre y representación de VIESGO INFRAESTRUCTURAS ENERGÉTICAS S.L, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 2017 (RG 4798/15), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

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.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.