

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083682

TRIBUNAL SUPREMO.

Auto 30 de septiembre de 2021.

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7236/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores. Deducibilidad del fondo de comercio financiero. Absorción societaria. La Sala de instancia, al analizar las consecuencias tributarias de una operación de absorción societaria y la deducibilidad de las amortizaciones del fondo de comercio, no ha tenido en cuenta que cuando una fusión resulta de la absorción de varias sociedades por otra preexistente, esta adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las entidades absorbidas, lo que implica que la adquirente pueda incluir en el porcentaje de participación de la absorbida, a fin de determinar el *quantum* deducible por la amortización del fondo de comercio transmitido, los porcentajes en los que participaban de la misma las demás sociedades también absorbidas por ella en ese mismo acto. Resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la correcta interpretación que ha de darse al art. 89.3 TR Ley IS y, en particular, a si el mismo permite aplicar la deducción de la amortización de un fondo de comercio adquirido en una operación de fusión por absorción en el caso de que la participación exigida por la ley en la sociedad absorbida anterior a la operación no fuera directa sino adquirida en unidad de acto a otra entidad que la poseyera. Este precepto no se ha incorporado a la actual Ley 27/2014 (Ley IS), pero su disp. trans. 27, mantiene su aplicación siempre que la adquisición de las participaciones hubiera tenido lugar antes de 2015, con lo que no solo sigue siendo aplicable a reestructuraciones ya producidas hasta que se agote la deducción, sino también a las que se puedan producir después de 2015 si la participación en la transmitente se adquirió previamente. Se trata de una cuestión que se enmarca en el estudio de las consecuencias tributarias de una operación de absorción por parte de la empresa hoy recurrente de varias entidades mercantiles y, en concreto, del análisis de la deducibilidad fiscal en el IS del fondo de comercio. Conviene, por tanto, la emisión de un pronunciamiento por parte de este Tribunal a fin de que se determine si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, el art. 89.3 TR ley IS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de una operación de fusión por absorción, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto [Vid., SAN de 9 de julio de 2020, recurso n.º 267/2017 (NFJ079473) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 89.
Constitución española, arts. 9 y 24.
RDLeg. 4/2004 (TR. Ley IS), arts. 89 y 90.
Ley 27/2014 (Ley IS), disp. trans. 27.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

AUTO

Magistrados/as

SEGUNDO MENENDEZ PEREZ
MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH INES MARIA HUERTA GARICANO RAFAEL TOLEDANO
CANTERO
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 30/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 7236/2020

Materia: SOCIEDADES Submateria:

Fallo/Acuerto: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: Nota:

R. CASACION núm.: 7236/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: PRIMERA A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Segundo Menéndez Pérez

D.^a María Isabel Perelló Doménech

D.^a Inés Huerta Garicano

D. Rafael Toledano Cantero

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de septiembre de 2021.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de la entidad QUABIT INMOBILIARIA, S.A., asistida del letrado don Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez, presentó escrito el 21 de octubre de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 9 de julio de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 267/2017, interpuesto por la entidad mercantil QUABIT INMOBILIARIA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de enero de 2017 relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2009, y sanciones derivadas.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos el artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (BOE de 11 de marzo de 2004), "TRLIS", en relación con la Disposición Transitoria 27^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, "LIS"; artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre de 2003), "LGT"; la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones; el artículo 90 TRLIS en relación con los artículos 22 a 24 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles y, por último, el artículo 89 LGT, en relación con los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española "CE".

También considera conculcada la jurisprudencia dictada en relación con la finalidad del citado artículo 89.3 TRLIS, citando expresamente las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2013 (recurso nº 5719/2011, ECLI:ES:TS:2013:5408) y de 21 de noviembre de 2013 (recurso nº 6465/2011, ECLI:ES:TS:2013:5675), así como la emitida sobre el artículo 89 LGT, contenida en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 9 de mayo de 2016 (recurso nº 933/2015: ECLI: ES:TS:2016:2050).

La normativa se considera infringida por la sentencia recurrida, en síntesis, por cuanto la Sala de instancia, al analizar las consecuencias tributarias de una operación de absorción societaria y la deducibilidad de las amortizaciones del fondo de comercio, no ha tenido en cuenta que cuando una fusión resulta de la absorción de varias sociedades por otra preexistente, esta adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las entidades absorbidas, lo que implica que la adquirente pueda incluir en el porcentaje de participación de la absorbida, a fin de determinar el quantum deducible por la amortización del fondo de comercio transmitido, los porcentajes en los que participaban de la misma las demás sociedades también absorbidas por ella en ese mismo acto.

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la sentencia recurrida resultan determinantes del fallo, pues de haberse acogido la tesis propugnada por la entidad ahora recurrente, la Sala de instancia habría llegado a la conclusión de que era admisible la deducción aplicada del fondo de comercio adquirido por deber tenerse en cuenta la participación que algunas sociedades también absorbidas poseían sobre la entidad transmitente de ese fondo de comercio, lo que habría conducido a la estimación del recurso en ese punto.

Asimismo, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurren las circunstancias previstas en las letras b) y c) del artículo 88.2 LJCA y la presunción contenida en el artículo 88.3.a), lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

En particular, afirma que aparece el supuesto del apartado b) del artículo 88.2 LJCA porque la sentencia recurrida "sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales", así como el del apartado c) porque afecta a un gran número de situaciones, en este caso "por trascender del caso objeto del proceso".

Se invoca también el artículo 88.3.a) LJCA, que se refiere al caso en que "se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia", en cuanto que, según su consideración, no existe pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre el artículo 89.3 TRLIS en relación con "los supuestos en los que una sociedad absorbe en unidad de acto a varias sociedades, respecto de las cuales no mantiene una participación previa, pero sí existe dicha participación previa entre las sociedades absorbidas (y esta es superior al 5%)".

Resta añadir que la defensa de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo se deduce de los alegatos contenidos en la justificación del interés casacional objetivo y se basa en que se trata de una cuestión con trascendencia económica y fiscal y evidente proyección general; y en que aunque se precisa la interpretación de un precepto, el artículo 89.3

TRLIS, que no se ha incorporado a la actual Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, la Disposición transitoria 27ª de esta última mantiene su aplicación siempre que la adquisición de las participaciones hubiera tenido lugar antes de 2015, con lo que no solo sigue siendo aplicable a reestructuraciones ya producidas hasta que se agote la deducción, sino también a las que se puedan producir después de 2015 si la participación en la transmitente se adquirió previamente.

Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 4 de octubre de 2020. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la entidad mercantil recurrente y la administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad mercantil QUABIT INMOBILIARIA, S.A., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la sociedad recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias de interés casacional del artículo 88.2 b) y c) LJCA y la presunción contenida en el artículo 88.3.a) de la misma norma.

Segundo.

A tenor de las alegaciones introducidas en el escrito de preparación del recurso y de la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, la cuestión jurídica se circunscribe a la correcta interpretación que ha de darse al artículo 89.3 TRLIS y, en particular, a si el mismo permite aplicar la deducción de la amortización de un fondo de comercio adquirido en una operación de fusión por absorción en el caso de que la participación exigida por la ley en la sociedad absorbida anterior a la operación no fuera directa sino adquirida en unidad de acto a otra entidad que la poseyera.

Se trata de una cuestión que se enmarca en el estudio de las consecuencias tributarias de una operación de absorción por parte de la empresa hoy recurrente de varias entidades mercantiles y, en concreto, del análisis de la deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades del fondo de comercio.

Tercero.

A fin de centrar las cuestiones planteadas y necesitadas de esclarecimiento conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deduce de lo recogido en la resolución económico-administrativa y en la sentencia recurrida:

1. La entidad QUABIT INMOBILIARIA, S.A., realizó una operación en fecha 14 de marzo de 2018, consistente en la absorción de dieciocho entidades mercantiles, fusión que había sido aprobada el 14 de diciembre de 2007 por el consejo de administración del Grupo Fiscal 131/07, de la que era sociedad dominante. La obligada incorporó en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 un ajuste negativo por el concepto deducción del fondo de comercio por importe de 7.107.062,23 €, fondo que procedía exclusivamente de la entidad absorbida LANDSCAPE PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L., sociedad que con anterioridad a la fusión estaba participada en un 49,99% por el obligado tributario, siendo los restantes accionistas las entidades ALRAMAEV S.L., con una participación del 45,01%, y COURRENT ASSETS S.L., con una participación de 5%. Estas dos últimas entidades, sobre las que el obligado tributario no poseía hasta ese momento participación accionarial, fueron igualmente absorbidas en el proceso de fusión.

2. La regularización que propuso la Inspección consistía en disminuir el fondo de comercio fiscalmente amortizable como consecuencia de que la entidad adquirente solo participaba en un 49,99% de la entidad LANDSCAPE PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L., y no en el porcentaje participado por las sociedades ALRAMAEV S.L. y COURRENT ASSETS S.L., que fueron adquiridas en unidad de acto y no con carácter previo a la fusión por absorción.

3. Las liquidaciones practicadas, junto con los acuerdos de imposición de sanción, fueron objeto de seis reclamaciones económico-administrativa que fueron desestimadas en la resolución del TEAC de 12 de enero de 2017.

4. Contra dicha resolución se interpuso por la interesada recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto.

En la sentencia de 9 de julio de 2020, hoy recurrida, se desestiman todas las alegaciones sostenidas por la actora y, en particular, las referentes a la procedencia de la deducción discutida del fondo de comercio adquirido por la absorción de LANDSCAPE PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L.

Merece en este punto transcribir la argumentación que se expone en la sentencia recurrida:

"La actora se dedujo en los ejercicios de 2008 y 2008 (sic) las cantidades de 11.733.272,24 euros y 14.666.590,30 euros. La inspección entendió que no era deducible la parte del fondo correspondiente a la absorción de dos sociedades distintas de Landscape en los que no tenía una participación del 5%, por lo que sólo procedía la

deducción de ese fondo en un 49,99%, tras la transmisión de Landscape Promociones Inmobiliarias S.L., adquiriendo la actora ese 49,99 % valorado en 449.097.750 euros. Lo cierto es que, dicho precepto, art. 89.3 no contempla una deducción de forma indirecta de la participación de LANSCAPE que poseían ALRAMAEV y COURRENT, por mucha plusvalía que éstas tuviesen que pagar, sin que las sentencias y las consultas de la Dirección General de Tributos desvirtúen lo contrario, no pudiéndose hablar de doble imposición por el hecho de que BANCO SABADELL tributase por toda la plusvalía obtenida, pues ello no afecta a la recurrente".

Quinto..

Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación, ha de exponerse el precepto legal que hubo de ser tomado en consideración en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis.

Dispone el artículo 89.3 TRLIS, cuya interpretación se propugna, en la redacción aplicable *ratione temporis*, lo siguiente: "3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

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

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

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

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

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

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

Sexto.

Sobre la única cuestión que la parte recurrente pretende someter a consideración de la Sala, la referente a si la cuantificación del fondo de comercio deducible en las operaciones de fusión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.3 TRLIS, ha de hacerse tomando en consideración únicamente el porcentaje en que la sociedad adquirente participaba con anterioridad en la sociedad adquirida o, por el contrario, puede hacerse lo propio con la participación que tenían otras empresas sobre esta última, también absorbidas por la obligada tributaria en unidad de acto, es necesario reconocer que no existe doctrina de esta Sala, así como que es evidente la proyección general que caracteriza a la misma, la relevancia en orden a la práctica de deducciones y la aplicación de la norma en situaciones actuales en cuanto la adquisición de las participaciones pudo situarse antes de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y, sin embargo, ser la fusión o absorción ulterior. Por estos motivos, resulta conveniente la emisión de un pronunciamiento de este órgano jurisdiccional que ofrezca una interpretación clara del precepto controvertido.

Séptimo.

A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por cuanto la sentencia recurrida fija, ante la cuestión descrita, una interpretación de un precepto que sustentó su fallo sobre el que no existe jurisprudencia (artículo 88.3.a) LJCA), y

porque nos encontramos ante una cuestión que aún guarda una relevancia notable, habida cuenta de lo dispuesto en la disposición transitoria vigesimoséptima de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades y de la pervivencia de situaciones análogas a la presente, cuyas consecuencias fiscales son susceptibles de ser objeto de controversia, con lo que necesita de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la interpretación que ha de darse del artículo 89.3 TRLIS.

Conviene, por tanto, la emisión de un pronunciamiento por parte de este Tribunal a fin de que se determine si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, el artículo 89.3 del TRLIS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de una operación de fusión por absorción, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

Octavo.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 89.3 y 90 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (BOE de 11 de marzo de 2004), "TRLIS".

Noveno.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Décimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/7236/2020, preparado por la procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de la entidad QUABIT INMOBILIARIA, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 9 de julio de 2020, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 267/2017.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del TRLIS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 89.3 y 90 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (BOE de 11 de marzo de 2004), "TRLIS".

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme. Así lo acuerdan y firman.

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.