

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086304

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 532/2022, de 4 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4756/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones y activos y canje de valores (FEAC). Fondo de Comercio. *Cuantificación del fondo de comercio en las operaciones de fusión.* La sentencia impugnada entiende que conforme al criterio contable, la cuantificación de este elemento debe realizarse tomando como fecha la de adquisición de la participación, y que en esa data no se había contabilizado el ajuste de 620.166,93 euros correspondiente a operaciones anteriores, motivo por el cual a los fondos propios del momento de adquisición hay que descontarle el gasto correspondiente a ese ajuste. En definitiva, colige del informe practicado que el fondo de comercio ha de calcularse tomando en consideración el patrimonio de la sociedad absorbida en la fecha en la que se produjo la adquisición por parte de la sociedad que fue demandante en lugar de la del balance de la fusión. En este asunto, la recurrente ya era propietaria del 100 por 100 de las dos sociedades luego absorbidas. Estamos, pues, ante una fusión por absorción impropia, en la que, por ende, hay operación societaria, susceptible de acogerse al régimen especial de diferimiento, pero no hay en puridad transmisión ni transferencia de bienes y derechos que determine un valor, porque la operación, que no se pone en cuestión a efectos de la neutralidad fiscal, supone hacer desaparecer la personalidad jurídica de las absorbidas y el mantenimiento de la cartera que ya se poseía tenía desde antes. Al respecto considera la Sala que la fecha a la que ha de estarse a efectos de cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse, en los términos del art. 89.3 del TRLIS, remite a las normas contables mencionadas en el mismo artículo. Esa remisión concuerda con lo establecido en el art. 10.3 del mismo cuerpo legal, que vincula inexorablemente la determinación de la base imponible con el resultado contable, aun con los ajustes procedentes. En un caso como el debatido -fusión por absorción de entidades ya participadas por encima del 5 por 100, en este caso la totalidad- ha de estarse a las reglas del RD 1815/1991, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en el marco trazado por los arts. 42 y 46 CCom -grupos de sociedades-. En tal caso, ha de estarse a la fecha de adquisición de la cartera, esto es, a la denominada primera consolidación anterior a la fusión, a efectos de cómputo del fondo de comercio susceptible de amortización. De ello deriva que el recurso de casación ha de ser desestimado, manteniendo la sentencia impugnada. [Vid., ATS, de 17 de diciembre de 2020, recurso n.º 4756/2020 (NFJ080624) y SAN de 6 de febrero de 2020, recurso n.º 124/2017 (NFJ079940), que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 85 y 89.

Ley 27/2014 (Ley IS), disp. trans. vigesimoséptima.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

RD 1815/1991 (Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidada), art. 22.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 42 y 46.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 532/2022

Fecha de sentencia: 04/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4756/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4756/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 532/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 4756/2020, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 6 de febrero de 2020, dictada

por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 124/2017. Ha sido parte recurrida la entidad ACRESA CARDELLAC, S.L., representada por la procuradora doña María del Carmen Hijosa Martínez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 6 de febrero de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad ACRESA CARDELLAC, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la Administración General del Estado y, en su nombre, el Abogado del Estado, presentó escrito de 31 de agosto de 2020, de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada, que le es desfavorable en parte.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas: los artículos 89.3, en relación con el 10.3, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (TRLIS), 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y 3.1 del Código Civil.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 2 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, como recurrente, ha comparecido el 28 de septiembre de 2020 y la procuradora Sra. Hijosa Martínez en la de ACRESA CARDELLAC, S.L, como recurrido, lo ha hecho el 23 de octubre de 2020, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 17 de diciembre de 2020, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar 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 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente por ser de aplicación la normativa contable [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 18 de marzo de 2021, que invoca como infringidas las normas citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo : "[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC de 1-12-2016 y la liquidación de las que trae causa [...]"

Cuarto. *Oposición al recurso de casación.*

La procuradora Sra. Hijosa Martínez, en representación de ACRESA, parte recurrida, presentó escrito de oposición el 12 de mayo de 2021, en que solicita: "[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el Apartado Tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación del Abogado del Estado [...]"

Quinto. Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 26 de abril de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, con el objetivo de formular doctrina jurisprudencial, si a efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción social, el artículo 89.3 TRLIS permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, por ser de aplicación la normativa contable.

En este asunto, recurre el abogado del Estado, en nombre de la Administración del Estado, contra la sentencia mencionada más arriba, que estimó en parte el recurso nº 124/2017, interpuesto por ACRESA CARDELLAC, S.A. contra la resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2016, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2007, y a sanción. La sanción, confirmada en la sentencia -en la parte en que se desestima el recurso-, queda fuera del ámbito de la casación, al no haber sido impugnada por el sancionado.

El problema jurídico que hay que resolver y condensa el auto de admisión es el de la determinación de la fecha a que ha de referirse la valoración de la cartera a efectos de cuantificación de la amortización del fondo de comercio que se ha generado. Esto es, la interpretación del art. 89.3 TRLIS, en la versión aplicable al periodo regularizado. Se trata de un precepto derogado, lo que no es razón que per se excluya la posibilidad de formar doctrina sobre su interpretación, tal como explica ampliamente el auto de admisión.

Es importante significar que aquí estamos ante una fusión por absorción impropia. Esto es, la fusión por parte de ACRESA CARDELLAC de dos sociedades mercantiles, acogida al régimen especial de diferimiento -FEAC-, cuando ya poseía aquella el 100 por 100 de las acciones de estas dos, GOBERNA, S.A. y CARDELLACH, S.A., por virtud de adquisiciones anteriores. Esto es, no hay propiamente una adquisición ni transmisión de participaciones nuevas, sino la reunión en una sola entidad y una personalidad jurídica, ACRESA, de lo que ya ésta poseía previamente al 100 por 100.

En este contexto, el auto de admisión define sucintamente los hechos:

"[...] 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:

La entidad ACRESA CARDELLAC, S.A., realizó una operación en fecha 27 de julio de 2005, consistente en la absorción de dos entidades mercantiles, GOBERNA, S.A., y CARDELLACH, S.A., de las que poseía el 100% del capital social, que fue objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial. Consta en la resolución administrativa inicialmente recurrida que la adquisición de las acciones de GOBERNA se había producido en fecha 2 de junio de 2004, así como que la de las acciones de CARDELLACH se terminó de consolidar en fecha 10 de febrero de 2005. Estas actuaciones se dirigieron a la comprobación de la deducibilidad fiscal de las amortizaciones del fondo de comercio generado en la citada operación.

La regularización que propuso la Inspección consistía en disminuir el fondo de comercio fiscalmente amortizable generado en ACRESA, la entidad hoy recurrida, como consecuencia de la fusión de las sociedades GOBERNA y CARDELLACH.

La Inspección practicó, entre otras regularizaciones, un ajuste que trajo su causa en una distinta determinación del fondo de comercio adquirido de estas dos sociedades por diversa consideración de la fecha de inicio de amortización del mismo, que en el caso de las fusiones con las entidades GOBERNA y CARDELLACH, dictaminó que fueran desde la presentación de la escritura de fusión para su inscripción en el Registro Mercantil, esto es, el 1 de septiembre de 2005.

La liquidación practicada en fecha 14 de febrero de 2012, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, junto con el acuerdo de imposición de sanción, fue objeto de distintas reclamaciones económico-administrativas que terminaron por ser desestimadas en la resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2016.

Frente a este acto se formuló por la interesada recurso contencioso-administrativo que fue estimado parcialmente por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación al considerar contrarios a derecho los ajustes practicados por la inspección tendentes a la eliminación de la deducibilidad de un importe de 620.166,93 euros (en el marco de la fusión con GOBERNA) y a la supresión de la reducción del fondo de comercio derivado de la fusión con CARDELLACH.

CUARTO. En la sentencia de 6 de febrero de 2020, hoy recurrida, se estiman parcialmente las alegaciones sostenidas por la actora al acogerse las conclusiones contenidas en un informe pericial en el que se calcula el fondo de comercio de una forma distinta a como lo hizo la inspección. Entiende que, conforme al criterio contable, la cuantificación de este elemento debe realizarse tomando como fecha la de adquisición de la participación, y que en esa data no se había contabilizado el ajuste de 620.166,93 euros correspondiente a operaciones anteriores, motivo por el cual a los fondos propios del momento de adquisición hay que descontarle el gasto correspondiente a ese ajuste. En definitiva, colige del informe practicado que el fondo de comercio ha de calcularse tomando en consideración el patrimonio de la sociedad absorbida en la fecha en la que se produjo la adquisición por parte de la sociedad que fue demandante en lugar de la del balance de la fusión.

Merece en este punto ser transcrita parte de la argumentación que se expone en la sentencia recurrida tras recoger la dicción literal del dictamen antedicho: "La respuesta que ofrece la normativa contable para la cuantificación del fondo de comercio es por tanto clara y no sujeta a dudas interpretativas: el fondo de comercio ha de calcularse teniendo en consideración el patrimonio de la sociedad absorbida en la fecha en que tuvo lugar su adquisición por parte de la sociedad absorbente. Y esto es precisamente lo que la Inspección no ha tenido en consideración, puesto que ha determinado la cuantía del fondo de comercio considerando el patrimonio de la sociedad absorbida a la fecha del balance de fusión, lo que contraviene flagrantemente las normas contables que determinan el cálculo del fondo de comercio en una operación de fusión, a las que -ante el silencio de la normativa del Impuesto sobre Sociedades - ha de remitirse para determinar el fondo de comercio deducible en el Impuesto sobre Sociedades, por imperativo de lo dispuesto a tal efecto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Como consecuencia de haber acogido la tesis explicada en tal informe, que integra una interpretación jurídica concreta de la norma que ahora se cuestiona, la regularización que había sido practicada por la Administración no era procedente, pues al fondo de comercio había que descontarle el gasto correspondiente al ajuste de 620.166,93 euros, que la fecha de su determinación, el 2 de junio de 2004, no se había contabilizado.

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 marco 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*, cuanto sigue:

"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 adquirido, 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".

Resulta también necesario transcribir el artículo 10 TRLIS, que sirve de fundamento a la sentencia recurrida y de parámetro de interpretación del anterior precepto:

"Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley".

SEXTO.- Sobre la única cuestión que la administración recurrente pretende someter a consideración de la Sala, la referente a si la cuantificación del fondo de comercio en las operaciones de fusión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.3 TRLIS, ha de hacerse tomando en consideración el patrimonio de la sociedad transmitente a fecha de la adquisición por mor de la normativa contable o debe estarse a la fecha del balance de la fusión, 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.

Resta añadir que el interrogante planteado por la recurrente es eminentemente jurídico pues, pese a haber sido suscitado en el marco de la prueba pericial, trasciende de la mera revisión fáctica, al ser evidente que el pronunciamiento de instancia acoge en su fundamentación una tesis relativa a la interpretación de un concreto precepto legal para estimar parcialmente el recurso [...]"

Conviene añadir que estamos ante una norma derogada por la LIS de 2014, no obstante lo cual el auto de admisión razona sobre la conveniencia de examinar la interpretación del art. 89.3 TRLIS, dada la gran cantidad de asuntos aun pendientes de impugnación administrativa o judicial que dependen de lo que se interprete.

La pregunta de interés casacional que formula el auto de admisión es la siguiente:

"[...] Determinar 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 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente por ser de aplicación la normativa contable.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 89.3 y 10.3 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".

La sentencia recurrida, de una inusitada extensión -100 folios-, es fruto en gran parte de la reproducción literal de partes enteras del acta, de la liquidación, de la resolución del TEAC y del dictamen pericial practicado en autos, del que recuerda, al menos dos veces, se emitió y ratificó en presencia judicial, sin que al indicado acto procesal acudiese el Abogado del Estado.

Segundo. Los razonamientos de la sentencia impugnada.

La sentencia de instancia descansa, igual que lo hace el perito judicial, en la necesidad de acudir a las normas contables para determinar qué fecha ha de tomarse en consideración a efectos de valoración y amortización del fondo de comercio, si la del balance de fusión o la de adquisición previa de las acciones. Dice así la sentencia (solo cabe resumir el punto en que se fundamenta el fallo):

"[...] Como se ha indicado, el tema se centra en el impacto de los 620.166,93 euros que redujeron el Patrimonio de Goberna, antes de la fusión como consecuencia de la contabilización de los ajustes de auditoría.

El TEAC en su resolución concluye que el informe pericial emitido por EY el 31 de julio de 2014 no añade nada que le lleve a modificar su resolución, pero esta Sala no comparte esa conclusión, pues en el citado informe

ratificado judicialmente, prueba a la que no acudió el representante del Estado, se consideraron correctos los ajustes de auditoría antes señalados.

En dicho informe, el perito don Juan Pablo, economista, auditor y experto contable, socio de EY, en el que se señala, tal como recoge el escrito de conclusiones de la actora, págs. 4 y siguientes, lo siguiente:

"Tal y como hemos comentado en la sección 8.1 -en realidad, artículo 22- el RD 1815/1991, por el que se aprueban las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, establece que: "Se entenderá como fecha de primera consolidación, para cada sociedad dependiente, aquella en que se produzca la incorporación al grupo de Sociedades."

Por lo que respecta a la consideración de la existencia de grupo de sociedades, debemos remitirnos a lo establecido en el artículo 42.2 del Código de Comercio 'Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- Posea la mayoría de los derechos de voto.
- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración...

Podemos concluir, por tanto, que en el supuesto que nos ocupa la fecha de referencia para la determinación del fondo de comercio contable será el 2 de junio de 2004, puesto que es el momento en que Goberna. S.A. pasa a formar parte del grupo como consecuencia de la adquisición por parte de Acres del 100% de sus acciones."

La respuesta que ofrece la normativa contable para la cuantificación del fondo de comercio es por tanto clara y no sujeta a dudas interpretativas: el fondo de comercio ha de calcularse teniendo en consideración el patrimonio de la sociedad absorbida en la fecha en que tuvo lugar su adquisición por parte de la sociedad absorbente. Y esto es precisamente lo que la Inspección no ha tenido en consideración, puesto que ha determinado la cuantía del fondo de comercio considerando el patrimonio de la sociedad absorbida a la fecha del balance de fusión, lo que contraviene flagrantemente las normas contables que determinan el cálculo del fondo de comercio en una operación de fusión, a las que - ante el silencio de la normativa del Impuesto sobre Sociedades - ha de remitirse para determinar el fondo de comercio deducible en el Impuesto sobre Sociedades, por imperativo de lo dispuesto a tal efecto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En este informe pericial, se analiza la normativa contable de aplicación a la cuantificación del fondo de comercio en una operación de fusión, y en concreto, se cuantifica el fondo de comercio que se puso de manifiesto en la operación de referencia por aplicación de la normativa contable. Dicho informe concluye que el cálculo realizado por la Inspección para determinar el fondo de comercio en esta operación de fusión vulnera frontalmente la normativa contable que determina la forma de cuantificar el fondo de comercio en una operación de fusión.

En el acto de ratificación del citado informe, el perito explicó y expuso con detenimiento a preguntas que se le formularon al respecto, cuáles eran los errores cometidos por la Inspección a la hora de determinar el fondo de comercio de esta operación de fusión. Como es de ver del resultado que consta en autos de la prueba pericial practicada en vista oral -a la que la representación legal de la Administración demandada ni siquiera concurrió- el criterio seguido por la Inspección para cuantificar el fondo de comercio vulnera flagrantemente las normas establecidas en la normativa contable de aplicación, que precisan y concretan las reglas de cuantificación del fondo de comercio en operaciones de fusión.

El perito pone de manifiesto lo que no ha tenido en consideración el TEAC a la hora de valorar la cuestión controvertida, a lo que contesta lo siguiente: "Básicamente desde el punto de vista económico, es que no han calculado correctamente el Fondo de Comercio de acuerdo con lo establecido en la normativa en vigor en aquél momento, que es el Real Decreto de Consolidación y el Plan General Contable, el cual te tienes que ir al origen de la transacción para calcular el fondo de comercio, y no en el momento del Balance de Fusión".

Añadiendo el citado perito, cuando se le preguntó sobre la disparidad entre la valoración del Fondo de Comercio en el informe pericial y la resolución del TEAC: "Es sólo la fecha. ¿Por qué? Estamos de acuerdo todos en que en el caso de GOBERNA es el 11 de febrero de 2005. ¿Qué es lo que ocurre con la Hacienda Pública? Que coge el balance a 30 de noviembre de 2004, y recordamos, en ese Balance ya están los 620.000 € incluidos, por consiguiente la Hacienda Pública ya ha considerado los 620.000 €, lo que hace es sumar 2 meses. ¿Qué es lo que hago yo? Yo me voy a la fecha de la transacción, que es el 31 de mayo, que me da unos fondos propios de 1.000.000 €, pero tengo que meterle los 600.000 € porque el Balance que me da la compañía al 31 de mayo, no están metidos. Pero los 620.000 €, contestando a su pregunta, sí que hay que considerarlos. Y los considero yo, sumando el cuadrado de la página 24, y los considera la Hacienda Pública porque utiliza el Balance al 31 de noviembre (sic).

¿Qué es lo que ocurre? Que la Hacienda Pública utiliza una fecha, en mi opinión, que no es la fecha que está alineada con lo que dice la normativa contable la normativa contable, que es el origen".

Precisando más adelante, "Porque la principal discrepancia sobre la valoración del fondo de comercio, no estriba en la inclusión del ajuste con origen en la due diligence contable y fiscal realizada por KPMG, por importe de gastos de 620,0006, sino en la fecha de cuantificación del Fondo de Comercio, y el impacto que tienen los beneficios generados entre ambas fechas, en los fondos propios de GOBERNA."

Explica el Perito que dado que, conforme al criterio contable, la cuantificación del Fondo de comercio debe realizarse tomando la fecha de adquisición de la participación, esto es, el 2 de junio de 2004, en dicha fecha no se había contabilizado el ajuste de 620.000 € que correspondía a operaciones anteriores a dicha fecha de 2 de junio de 2004, por tanto, a los fondos propios del momento de la adquisición habrá que descontarles el gasto corresponde al ajuste de 620.000 € [...]"

El Abogado del Estado, en su pretensión casacional, se desvincula en cierta medida de la sentencia que impugna y acude directamente a defender la liquidación y la resolución del TEAC. Su tesis, dicha en abstracto, no nos resulta convincente: que no ha de estarse, conforme al art. 89.3 TRLIS, a fin de establecer la fecha de valoración de la amortización, a la de adquisición previa de la cartera, sino a la de balance de fusión. Y ello porque, según asevera, las normas contables no juegan al caso, al no referirse a ellas el artículo 89.3 TRLIS:

"[...] el art. 89.3 TRLIS (como la DT 27ª LIS), cumplidos los requisitos para su aplicación, determinan la deducibilidad fiscal, por veinteavas partes, del fondo de comercio de la fusión, derivado de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación (o su valor fiscal) y el valor teórico (o los fondos propios) que corresponde a la misma, que no hubiera sido imputada a los bienes y derechos adquiridos. Y, la duda que se plantea y origina este recurso es si, para calcular dicho valor o fondos propios correspondiente a la participación adquirida de la entidad transmitente, ha de acudirse a lo que dicen las normas contables sobre su determinación (fecha de la primera consolidación) o al Balance de fusión.

Ya se dijo al preparar este recurso que la posición que mantiene esta representación, es que para determinar el fondo de comercio de la fusión, se ha de acudir a los fondos propios y la parte de ellos que corresponde a la participación que ya se ostenta en la sociedad que se absorbe, del balance de fusión, con independencia de lo que digan las normas contables al efecto. Esta conclusión se alcanza, en primer lugar, dado el tenor del art. 89.3 TRLIS transcrito, que en ningún momento se remite a la normativa contable para el cálculo de la diferencia deducible, ni exige la contabilización del fondo de comercio para su deducibilidad. Tampoco dice el art. 89.3 TRLIS a qué fecha se ha de estar para determinar el valor teórico de la sociedad absorbida. A ello se une que, tanto el art. 89.3 TRLIS, como el art. 85 TRLIS al que se remite, destacan que se están refiriendo a la valoración de los bienes "a efectos fiscales".

Pero, además, ha de tenerse en cuenta la finalidad de las normas, tanto del propio art. 89.3 TRLIS, como de la regulación contable. En cuanto a la norma fiscal, su finalidad como ya se ha dicho, es evitar la doble imposición en el Régimen FEAC. Esa Sala y Sección a la que ahora nos dirigimos, reconoció ya que ésta era la finalidad del art. 89.3 TRLIS (y la de su antecedente, el art. 103.3 LIS 1995) en la STS de 14-10-2013, RCA 5719/2011, que empezaba diciendo lo siguiente:

"El artº 103.3 de la LIS, de redacción complicada, regula la valoración a efectos fiscales de los bienes y derechos adquiridos por la adquirente en operaciones como la que nos ocupa. Ahora bien, cuando el porcentaje de participación de la entidad adquirente en acciones o participaciones en la transmitente, antes de la operación, sea, al menos, un 5%, el propio artículo 103 establece un régimen especial de valoración cuya finalidad, como bien apunta la parte recurrente, es evitar la doble imposición".

Y más adelante, la misma STS, FD Cuarto, explicaba:

" La doble imposición se produce por la amenaza de que se produzca una primera tributación por las plusvalías latentes y el fondo de comercio en sede de la sociedad transmitente como consecuencia de previas transmisiones, cuando se da el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un 5% o más, se prevé el mecanismo del artº 103.3 de la LIS para evitar la doble imposición y que la absorbente vuelva a tributar por las plusvalías latentes y el fondo de comercio gravados en sede de la transmitente, cuando proceda a la transmisión posterior o durante la generación de ingresos sin el reconocimiento de la deducción del gasto por la depreciación o deterioro de las plusvalías de los activos y el fondo de comercio preexistentes a la fusión; en dicho sentido se pronunció la propia DGT, por ejemplo, en Consulta V1623/2009, de 9 de junio (sic), cuando en referencia al nuevo artº 89.3 -de similar significado que el antiguo 103.3- afirma que su finalidad "no es otra que evitar supuestos de doble imposición en territorio español en los casos en que el precio de adquisición de la participación en la entidad absorbida exceda del importe de sus fondos propios en el momento en que tiene lugar la transmisión del patrimonio de dicha entidad con ocasión de la operación de fusión, correspondiendo ese exceso tanto a mayores valores de los elementos del inmovilizado que integran ese patrimonio como a activos intangibles,

de manera que si el importe del referido exceso se ha manifestado como renta en la persona o entidad del transmitente de la participación y, por ello, ha supuesto que dicha renta se ha integrado en su base imponible sin reducción alguna estando sometida a una tributación efectiva, el objeto de que ese mismo importe no salga a relucir de nuevo en forma de renta en sede de la entidad absorbente una vez realizada la operación de fusión y, en consecuencia, no resulta una doble imposición sobre esa misma renta".

En cuanto a la normativa contable, es cierto que, en supuestos como el analizado, en que la entidad transmitente forma parte de un grupo con la entidad adquirente, el momento en que deben determinarse los fondos propios, difiere en ésta respecto de la normativa fiscal (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Normas de Registro y valoración 6ª, 19ª y 21ª). La norma contable pretende evitar que se produzcan revalorizaciones de activos por meras reestructuraciones intragrupo, por lo que se remite a la fecha de primera consolidación. El fondo de comercio contable, por tanto, no tiene por qué coincidir con el fondo de comercio que deba reconocerse fiscalmente a efectos del art. 89.3 TRLIS, lo que es lógico puesto que la norma contable prescinde de restricciones o reglas particulares tendentes a corregir la doble imposición y solo pretende registrar el fondo de comercio económico puesto de manifiesto en la combinación de negocios de que se trate. Por eso, son varios los puntos de divergencia, más allá del que ahora nos ocupa. Por ejemplo, la norma contable parte del coste de combinación de negocios, no del precio de la participación previa de la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida) y para la norma contable es irrelevante que la entidad adquirente tenga un determinado grado de participación previa en la entidad transmitente (absorbida) o que el anterior titular de la participación haya tributado o no con ocasión de su transmisión. Es más, contablemente debe determinarse qué entidad es la adquirente en una combinación de negocios con base en la realidad económica de la operación más que en la forma jurídica de ésta, por lo que puede darse el caso de que la entidad absorbente no sea la adquirente sino la absorbida (lo que el PGC define como fusión inversa) mientras que el art. 89.3 TRLIS no puede prescindir de la forma jurídica de la operación puesto que el reconocimiento del mayor valor de activos y fondo de comercio que regula, es una excepción al principio general de que, bajo el régimen de neutralidad, los activos pasan a la entidad jurídicamente adquirente por el mismo valor de adquisición que tenían en la entidad transmitente. Todas las diferencias tienen su fundamento, en última instancia, en la distinta finalidad de la norma contable y del art. 89.3 TRLIS. La primera trata de recoger la realidad económica de la operación; la segunda, parte de la conservación del valor de adquisición fiscal de los activos de la entidad transmitente en sede de la adquirente y la no generación de fondo de comercio alguno como consecuencia del régimen de diferimiento por lo que el fondo de comercio deducible se genera de manera excepcional, como medida de corrección de la doble imposición.

La distinta finalidad de las normas fiscales y contables, explica así que la doctrina reiterada de la DGT permita la aplicación del 89.3 TRLIS en estos casos, pese a no existir registro contable del fondo de comercio, en la medida en que las normas contables y fiscales dan lugar a un cálculo distinto (V1032-13). En estos supuestos pues, los fondos propios a los que se ha de estar son los del balance de fusión, en su caso, con las correcciones necesarias si ha habido retroacción contable (TEAC 27-10-2006 y 2-12-2015), habiendo sido este criterio confirmado por SAN de 3 de junio de 2015 (rec. nº 97/2012). Si se acude a las resoluciones del TEAC, como la de 27-10-2006 (nº 00/1383/2004) se constata que explican como la normativa tributaria (la LIS de 1995 en este caso, pero en razonamientos aplicables al TRLIS y LIS 2014) se remite a la norma mercantil en cuanto a la imputación de las rentas de las actividades de las entidades extinguidas por operaciones del Régimen FEAC y, a partir de ello, se admite la eficacia fiscal de la llamada retroacción contable. De esta forma, se evita que los resultados, positivos o negativos, de la sociedad absorbida, entre la fecha de la retroacción contable y la inscripción de la fusión, afecten al valor teórico de la participación de la absorbida y por tanto al fondo de comercio de la fusión, dando lugar a una doble imposición. Como dijo el TEAC en esta Resolución, con referencia al art. 103.3 LIS: "el valor teórico de la entidad absorbida a tener en cuenta a efectos del cálculo a que se refiere el artículo 103.3 de la LIS, es el existente en la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, momento en el que, como este Tribunal ha manifestado en otras ocasiones, surte plenos efectos la operación de fusión; y, como en el caso de retroacción contable a la que se atribuye efectos fiscales, las rentas de las operaciones realizadas entre la fecha de retroacción y la fecha de inscripción de la fusión se imputan a la absorbente, los resultados de estas operaciones -beneficios o pérdidas- no se computan en ese valor teórico".

Ahora bien, el hecho de que para fijar el valor teórico de las participaciones en la entidad absorbida se haya de estar, si la hay, a la retroacción contable, no supone en modo alguno, que se haya de estar a la fecha de primera adquisición de las participaciones, tratándose de dos momentos totalmente distintos. Se reitera, que nada en la normativa tributaria o mercantil avala la aplicación en este supuesto de las normas contables sino al contrario. En definitiva, el TRLIS no pretende eliminar el fondo de comercio teórico que se produce al tiempo en que se adquieren las participaciones sino eliminar, permitiendo su amortización, el fondo de comercio que resulta de la operación de fusión, pues lo que están regulando los artículos del TRLIS sobre el Régimen FEAC son los efectos derivados de la fusión. El fondo de comercio que nos ocupa surge pues como consecuencia de la fusión por lo que debe estar vinculado al valor teórico de las acciones de la entidad absorbida a la fecha de efectos de ésta (balance de fusión y, en su caso, retroacción contable).

Como se puso de relieve al preparar este recurso, no existe jurisprudencia sobre la interpretación del art. 89.3 TRLIS, en lo relativo a la procedencia de aplicar la normativa contable para determinar el importe fiscalmente deducible según el mismo, en concreto, a la hora de dilucidar si la fecha a la que se ha de estar para fijar el valor teórico o la parte que corresponde en los fondos propios a la participación en la sociedad absorbida, es la fecha en que se adquieren por vez primera las participaciones en ésta (fecha de primera consolidación) o la fecha del balance de fusión, añadiendo en su caso, los beneficios obtenidos hasta la fecha de la retroacción contable. Esta es la razón principal por la que el ATS de 17-12-2020, ha admitido el recurso.

Sin embargo, como se ha indicado, sí existe alguna sentencia que reconoce que la finalidad del art. 89.3 TRLIS es evitar la doble imposición y existe también jurisprudencia en torno a una cuestión, distinta pero relacionada con la que nos ocupa, relativa a la fecha en que puede iniciarse la amortización del fondo de comercio financiero que aflora como consecuencia de una operación de fusión por absorción. Y, en lo que ahora interesa, dicha cuestión, ha sido resuelta por ese Tribunal al que ahora nos dirigimos, sin acudir de forma automática a las normas contables, aplicando en cambio, preferentemente, las normas mercantiles y tributarias. En ese sentido, citábamos en el escrito de preparación las SSTs de 13-11-2013 (RCA 5714/2011) y 11-4-2013 (RCA 4473/2010) que, aun reconociendo la imprecisión del art 103.3 LIS 1995 que examinaban acudieron, para resolver el problema citado, a las normas generales de la propia LIS y su Reglamento por lo que decidieron estar a la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, a partir de lo dispuesto en las normas mercantiles, con independencia de la existencia de una retroacción de efectos contables de la fusión. Igualmente, citamos ya en la preparación, la STS de 31-12-2017, RCA 2300/2015, que analiza el art.89.3 TRLIS para dilucidar, en un supuesto como este, de fusión impropia con retroacción contable, si era procedente reducir el valor resultante del balance de fusión en el importe de los dividendos repartidos por la sociedad absorbida tras aprobarse la fusión, antes de la fecha de la retroacción contable. La STS contesta negativamente dando la razón a la Administración a la vez que, como ya destacamos en su momento, pone de relieve la imprecisión de la regulación del art. 89.3 TRLIS para decir, en todo caso, que el momento al que "debe venir referido el valor de lo que va a integrarse" que es anterior a la inscripción de la fusión: "es el determinado en último balance aprobado antes de la efectiva integración".

En definitiva, se reitera que las normas se han de interpretar, como dice el art.3.1 CC al que se remite el art.12.1 LGT, según el sentido propio de sus palabras, atendiendo a su finalidad. En este caso, ni el tenor del art.89.3 TRLIS (trasladado transitoriamente a la LIS, en los términos expuestos), ni su propósito de evitar la doble imposición en el régimen especial y en las operaciones a que se refiere, permiten deducir que deba calcularse el fondo de comercio de la fusión aplicando las normas contables. Antes bien, poniendo en relación el precepto con las normas mercantiles reguladoras de la fusión, se concluye que la fecha a la que se ha de estar para fijar el valor teórico de la participación en la sociedad absorbida o la parte que le corresponde en sus fondos propios, no es la fecha en que por vez primera se adquieren las participaciones en ella (fecha de primera consolidación), sino la fecha del balance de fusión (añadiendo en su caso, los beneficios obtenidos hasta la fecha de la retroacción contable).

2.- Cuestión litigiosa y justificación de las infracciones alegadas.

2.2.1.- Delimitación de la cuestión planteada.

Como ha quedado expuesto, la cuestión que se plantea en el presente recurso, delimitada en el ATS de 17-12-2020, consisten en determinar si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, el art. 89.3 TRLIS, permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente por ser de aplicación la normativa contable.

2.2.2.- Justificación de las infracciones alegadas y crítica de la Sentencia de instancia.

Como ya se ha razonado, la posición de esta parte es que, al valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, el art. 89.3 TRLIS, permite estar a la fecha del balance de fusión, sin que sea de aplicación al caso la normativa contable.

En el presente supuesto, la Inspección, siguiendo la práctica habitual derivada de la doctrina constante del TEAC que se ha expuesto, calculó el valor teórico de GOBERNA a la fecha de retroacción contable. La recurrente en la instancia, aportó una prueba pericial que atribuía a la participación un valor teórico distinto, sobre la base de dar por bueno que dicho valor teórico debe calcularse al tiempo en que las participaciones fueron adquiridas por ACRESA CARDILLAC. Es decir, al margen de los datos fácticos examinados en la pericial, lo que la Sala acabó aceptando es un criterio jurídico, que se concreta en lo que podríamos denominar "criterio contable" por oposición al "criterio fiscal".

La SAN basó su errónea conclusión de que debía aplicar la normativa contable en el art. 10 TRLIS que, sin embargo, como también se argumentó al preparar este recurso, se limita a decir que la base imponible del Impuesto de Sociedades, en el método de estimación directa, se determinará a partir del resultado contable, dejando a salvo "la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley". Nada dice pues este precepto sobre la obligatoria aplicación de las normas contables a la hora de determinar la deducibilidad fiscal de determinadas partidas, como en este caso, el fondo de comercio derivado de una absorción entre sociedades vinculadas dentro de un régimen especial de diferimiento.

Por lo demás, la SAN, se limita a dar por buenas las manifestaciones del perito según el cual, para calcular el fondo de comercio, se debía acudir al origen de la transacción y no al balance de fusión, atendiendo solo a que eso es lo que establecía la normativa contable, sin realizar un mínimo análisis del art. 89.3 TRLIS, que es el que debía aplicar.

3.- SOBRE LA JURISPRUDENCIA QUE DEBE FIJARSE EN RESPUESTA A LA CUESTIÓN PLANTEADA.

A partir de todo lo razonado en el apartado anterior, atendiendo a los términos en que la cuestión aparece planteada en el Auto de admisión del recurso de casación, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

- A los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, el art. 89.3 TRLIS, permite estar a la fecha del balance de fusión, sin que haya de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, al no ser de aplicación la normativa contable [...]."

Por el contrario, la tesis expresada por la empresa recurrida, ACRESA, en refutación de la del escrito de interposición, se manifiesta así:

"[...] SEGUNDO.- Exposición razonada de la ausencia de las infracciones alegadas por la Administración del Estado.

2.1. Ausencia de infracción del artículo 89.3 del TRLIS, del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ("LGT") y 3.1 del Código Civil .

En primer lugar, esta parte afirma que, en ningún caso, se está produciendo una infracción del artículo 89.3 del TRLIS, pues el criterio seguido por la SAN es el que surge del contenido del citado artículo, dado que así se desprende de su literal, como se expone a continuación.

En efecto, el artículo 89.3 establece, en lo que ahora interesa y en su redacción vigente en el momento de la comprobación inspectora:

" Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos (...)"

Siguiendo el criterio del artículo 3.1 del Código Civil - "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras (...)"-, no hay lugar a dudas: (i) primero se calculará la diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico de la participación y, (ii) en segundo término se procederá a su imputación a los bienes y derechos adquiridos "de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas". Podrá ocurrir que no toda la diferencia sea imputable, permitiéndose a ese exceso (Fondo de Comercio) su deducibilidad fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades en la sociedad absorbente, en el porcentaje establecido, y siempre que se cumplan determinados requisitos.

Por tanto, dos son los momentos de cálculo de un " todo" único y homogéneo: primero la diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico de la participación y, después el de imputación de esa diferencia a los bienes y derechos adquiridos. La diferencia se habrá de calcular, como se ha dicho reiteradamente, "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". En consecuencia, la imputación habrá de regirse, de igual, forma por los mismos.

Es decir, la diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico de la participación adquirida se calculará, en su conjunto, como un " todo", atendiendo a los criterios del Real Decreto 1815/1991, y la parte de la misma (calculada, como se ha dicho y sin ánimo de ser reiterativos, atendiendo al citado Real Decreto 1815/1991) que no resulte imputable a los bienes y derechos adquiridos resultará fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Lo contrario ocasionaría una distorsión pues esa " diferencia" no sería un " todo" homogéneo y único calculado atendiendo a unos determinados principios, que tras su cálculo se fragmenta en dos partes: (i) la parte imputable a los bienes u derechos adquiridos y, (ii) y la no imputable; sino que se trataría de dos cálculos diferenciados y no integrados que no responderían ni al mismo objetivo ni a la misma finalidad.

Y claramente, como se recoge en la SAN, entre tales criterios del Real Decreto 1815/1991, habrá de estarse al artículo 22.2 relativo a la " Eliminación inversión-fondos propios" que establece:

"1. La eliminación inversión-fondos propios es la compensación del valor contable representativo de la participación, directa o indirecta, de la Sociedad dominante en el capital de la Sociedad dependiente con la parte proporcional de los fondos propios de la mencionada Sociedad dependiente, que represente dicha participación en la fecha de la primera consolidación y previamente homogeneizados conforme a los artículos 17 a 20 anteriores.

2. Se entenderá como fecha de primera consolidación para cada Sociedad dependiente aquella en que se produzca su incorporación al grupo de Sociedades.

3. No obstante lo establecido en el número anterior, se podrá considerar que se produce la incorporación de una Sociedad dependiente al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que el grupo estuviera obligado a formular cuentas consolidadas, o que las formulara voluntariamente, siempre que cualquiera de estas fechas sea posterior a la de la efectiva incorporación al grupo. Cuando un grupo se acoja a lo dispuesto en este número será de aplicación a todas las Sociedades dependientes".

En el RD se define la duplicidad de la contabilización de los fondos propios y paralelamente se fija como fecha de primera consolidación la de incorporación al grupo.

Por tanto, como se desprende de lo expuesto, es claro que en lo relativo a la fecha en que habrá de producir efectos la fusión, la normativa fiscal remite en bloque al Real Decreto 1815/1991, siendo la misma "aquella en que se produzca su incorporación al grupo de Sociedades".

Lo anterior queda reforzado por dos motivos:

* El artículo 89.3 del TRLIS dice literalmente " criterio", y no " normativa" o " reglas" del Real Decreto 1815/1991 . En este sentido, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, habrá de entenderse por criterio: "1. Norma para conocer la verdad. 2. Juicio o discernimiento". De esta forma, no se trata de una remisión en bloque (como pretende del Abogado del Estado) a la normativa contable, sino a determinados juicios aplicables y trasladables al cálculo de la diferencia resultante de una integración, como es la fusión, de las " normas para formular cuentas consolidadas", entre los que se encuentra la fecha de efectos de la fusión; es decir, se trata de trasladar los criterios de la consolidación a la fusión, como dos formas distintas pero complementarias de integración de sociedades.

* De hecho, el contenido del Real Decreto 1815/1991, como se ha dicho, regula las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas debido, como recoge su Exposición de motivos a: "(...) la variedad de circunstancias que se pueden producir, tanto en la configuración del grupo de Sociedades como en la aplicación de los distintos procedimientos de consolidación, recogidos en el texto legal, así como en las operaciones realizadas por las Empresas del grupo, exige un desarrollo de la norma legal". Es más, su contenido es el siguiente:

"Sujetos de la consolidación.

Obligación de consolidar, métodos de consolidación y procedimiento de puesta en equivalencia.

Método de integración global.

Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia.

Otras normas aplicables a la consolidación.

Cuentas anuales consolidadas".

Y como se desprende de lo anterior, se denota una ausencia absoluta de cualquier referencia a las operaciones del Régimen de Fusiones Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores (FEAC), lo que impide que esa remisión deba de serlo al balance de fusión (como pretende el Abogado del Estado), dada además esa remisión directa a los criterios de formulación de cuentas anuales consolidadas.

Por tanto, de esta forma, siguiendo el criterio propuesto por esta parte, no sólo no se infringe el artículo 89.3 del TRLIS, sino que se da cumplimiento a su contenido.

Es más, aunque como indica el Auto de admisión "el interrogante planteado por la recurrente es eminentemente jurídico pues, pese a haber sido suscitado en el marco de la prueba pericial, trasciende de la mera revisión fáctica, al ser evidente que el pronunciamiento de instancia acoge en su fundamentación una tesis relativa a la interpretación de un concreto precepto legal para estimar parcialmente el recurso", no puede darse la espalda a la prueba pericial practicada en sede de la Audiencia Nacional por un perito experto en la materia que confirmó lo ahora expuesto. Especialmente teniendo en cuenta el artículo 335.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil relativo al " Objeto y finalidad del dictamen de peritos. Juramento o promesa de actuar con objetividad".

Por último, la nueva redacción del artículo 89.3 del TRLIS dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, estableció la siguiente remisión en sustitución de los criterios del Real Decreto 1815/1991: "la aplica(ción) del método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo", y ello según la Exposición de motivos por la siguiente causa:

"Este proceso de normalización contable que continuó con la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA), mediante Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, concluyó en una primera fase con la aprobación del Plan General de Contabilidad, a través del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

A partir de ese momento, se ha ido configurando un auténtico Derecho Contable en España, incardinado en el Derecho Mercantil, y caracterizado por la existencia de unos principios generales reconocidos en dichas normas legales, que a su vez han dotado a este Derecho de una sustantividad propia. Este bloque normativo, ha sido complementado mediante las sucesivas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, en función de las particularidades que se iban poniendo de manifiesto en la naturaleza económica de las operaciones realizadas por las empresas pertenecientes a distintos sectores de actividad, así como por las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

Sin embargo, en nada afecta este cambio al objeto de debate, pues el entonces recién aprobado Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ("PGC"), en su Norma de Registro y Valoración 19ª sobre "Combinaciones de negocios", estableció igualmente:

"La fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos".

Y ello porque, a pesar de esa modificación, debe tenerse en cuenta el espíritu inicial de remisión a los criterios generales de formulación de cuentas anuales consolidadas, retomando de esta forma, el artículo 3.1 del Código Civil - "Las normas se interpretarán según (...) los antecedentes históricos y legislativos (...)".

Con esta reforma, además, en opinión de esta parte, se trata de mantener la vinculación fiscal-contable de la que parte la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el artículo 10.1 del TRLIS, como recuerda la Sentencia de instancia: "(...) ha de remitirse para determinar el fondo de comercio deducible en el Impuesto sobre Sociedades por imperativo de lo dispuesto a tal efecto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

2.2. Error de la Administración del Estado.

Demostrada la ausencia de infracción del artículo 89.3 del TRLIS por aplicación del criterio fijado por la SAN, a continuación se ha de exponer el error en el que incurre el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, que además refuerza esa ausencia de infracción.

En este punto, el Abogado del Estado recoge (el subrayado es nuestro) -esto es, del escrito de oposición de ACRESA-:

"Ya se dijo al preparar este recurso que la posición que mantiene esta representación, es que para determinar el fondo de comercio de la fusión, se ha de acudir a los fondos propios y la parte de ellos que corresponde a la participación que ya se ostenta en la sociedad que se absorbe, del balance de fusión, con independencia de lo que digan las normas contables al efecto. Esta conclusión se alcanza, en primer lugar, dado el tenor del art. 89.3 TRLIS transcrito, que en ningún momento se remite a la normativa contable para el cálculo de la diferencia deducible, ni exige la contabilización del fondo de comercio para su deducibilidad. Tampoco dice el art. 89.3 TRLIS a qué fecha se ha de estar para determinar el valor teórico de la sociedad absorbida. A ello se une que, tanto el art. 89.3 TRLIS, como el art. 85 TRLIS al que se remite, destacan que se están refiriendo a la valoración de los bienes "a efectos fiscales" ".

Pues bien, los errores en su afirmación son evidentes:

El fondo de comercio de fusión fiscal no habrá de determinarse conforme a las normas contables, sino que como se ha dicho, se trata de una remisión a criterios de normas de formulación de cuentas anuales consolidadas.

El artículo 89.3 del TRLIS no recoge expresamente la fecha para determinar el valor teórico de la sociedad integrada, porque ese es uno de los criterios contenidos en el Real Decreto 1815/1991 (artículo 22.2), lo que hace tal remisión innecesaria.

No se puede negar, que se trata de un cálculo a efectos contables, pero para tal fin, se habrá de tener en cuenta lo establecido por el citado Real Decreto.

La base del razonamiento del Abogado del Estado se encuentra, tanto en el diferente cálculo, como en la diferente finalidad de la norma contable y el artículo 89.3 del TRLIS. Es precisamente en este segundo punto donde hierra de nuevo el Abogado del Estado, porque el criterio propuesto por esta parte (la fecha de adquisición de la participación de la sociedad absorbida) es el que refuerza esa finalidad del artículo 89.3 del TRLIS, y no el seguido por la Administración, que se aparta de la misma (i.e. fecha del balance de fusión).

Adicionalmente a lo anterior, ese balance de fusión es meramente informativo sin más efectos.

Por último, la solución pretendida por la Administración no está prevista por la normativa.

2.2.1. La fecha propuesta por la Administración se aparta de la finalidad del artículo 89.3 del TRLIS.

No se puede negar que el cálculo del fondo de comercio contable y fiscal no tiene por qué coincidir, tal y como se expone a continuación:

- La norma contable parte del coste de la combinación de negocios, no del precio de adquisición de la participación en la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida).

- El coste de combinación de negocios es un concepto más amplio que el precio de adquisición de la participación, pues comprende, o puede comprender otros supuestos y conceptos, al definirse como la suma de: (i) los valores razonables de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio del negocio adquirido; y (ii) el valor razonable de cualquier contraprestación contingente que depende de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones.

- Para la normativa contable es indiferente que la entidad adquirente tenga un determinado grado de participación previa en la entidad transmitente (absorbida), o que el anterior titular de la participación haya tributado o no con ocasión de la transmisión.

- Contablemente debe determinarse qué entidad es la adquirente en una combinación de negocios con base en la realidad económica de la operación, más que en la forma jurídica de ésta, como es el caso del artículo 89.3 del TRLIS. Todo lo anterior, bajo el sustrato de la diferente finalidad del fondo de comercio fiscal y contable, siendo en el primer caso, como recoge la jurisprudencia y reproduce el Abogado del Estado (en las páginas 9 y 10 del escrito de interposición), evitar la doble imposición en el supuesto de que en el anterior titular de la participación en la entidad absorbida ya haya tributado sobre las plusvalías latentes.

Sin embargo, lo que no se puede - como pretende el Abogado del Estado - es forzar que esa no-coincidencia en relación con la fecha de determinación del fondo de comercio. Como se ha expuesto, es claro que tanto el sentido literal, como la interpretación de los antecedentes legislativos, nos permiten concluir que habrá de estarse a la fecha fijada por el Real Decreto 1815/1991 (y mantenida por la Norma de Registro y Valoración 19ª del PGC).

A mayor abundamiento, la propia finalidad del artículo 89.3 del TRLIS exige que sea la fecha de adquisición la que habrá de considerarse a efectos de determinar el fondo de comercio, por mucho que la Administración defienda lo contrario: "Las normas se han de interpretar, como dice el art.3.1 CC al que se remite el art.12.1 LGT, según el sentido propio de sus palabras atendiendo a su finalidad y, en este caso, ni el tenor del art.89.3 TRLIS, ni su finalidad de evitar la doble imposición en el régimen especial y en las operaciones a que se refiere, permiten deducir que deba calcularse el fondo de comercio aplicando las normas contables". De esta forma, la fecha a efectos fiscales debe coincidir con la fecha a efectos contables, lo que permite evitar realizar una valoración de los activos adquiridos en una fecha distinta a efectos exclusivamente fiscales, y que en nada se opone, a juicio de esta parte, a la finalidad del artículo 89.3 del TRLIS; es más, la refuerza pues a esa fecha es cuando efectivamente se genera el fondo de comercio. Retrasar esa fecha lo único que hace es incluir ajustes (como es el caso de autos y que es lo que pretendía la Inspección) que disminuyen ese fondo de comercio, pero que se trata de ajustes ajenos tanto a la determinación de las plusvalías del antiguo titular de las participaciones de la entidad transmitente como para la determinación de la renta que pueda obtener la entidad adquirente en la transmisión posterior del negocio, que son las rentas que pueden dar lugar a doble imposición en sede del artículo 89.3 del TRLIS.

Pero es más, y por encima de todo lo anteriormente expuesto, si la finalidad perseguida por la determinación del fondo de comercio fiscal es evitar la doble imposición que se produce con ocasión de la venta realizada por los socios de la sociedad que posteriormente es objeto de fusión/absorción por la sociedad adquirente de la misma (la absorbente), lo lógico, lo coherente, es que precisamente la determinación de ese fondo de comercio fiscal tenga lugar en la fecha en que dichos socios venden la sociedad a la sociedad adquirente - es decir, en la fecha de adquisición de la sociedad que posteriormente será absorbida - puesto que es precisamente en dicho momento en el que se producen los parámetros cuantitativos determinantes de la doble imposición, y es precisamente dicha cuantía de "doble imposición" la que debe ser objeto de eliminación a través de la amortización fiscal del Fondo de comercio. Un ejemplo, permitirá poner claramente de manifiesto la coherencia de esta interpretación en atención a la finalidad perseguida por el artículo 89.3 LIS.

Así, una sociedad que tiene un valor teórico-contable de 100 u.m, compuesta en exclusiva por capital, es vendida por su único socio por un precio de 200. La diferencia entre los 200 del precio de venta, y los 100 de valor teórico- contable, es Fondo de Comercio. El socio único transmitente tiene como precio de adquisición de la participación en la sociedad vendida, 100 u.m. (correspondiente a la aportación de capital que realizó originariamente en la misma). Con ocasión de la venta de la sociedad que será posteriormente absorbida por la adquirente, el socio computa un beneficio de 100. Dicho beneficio tributa en su Impuesto sobre Sociedades, y paga 25 por dicho tributo. Al cabo de cinco años, la sociedad adquirida en la anterior operación de venta, tiene un valor teórico-contable de 200 (fruto de la generación de beneficios, que no es más que la efectiva materialización del Fondo de comercio que estaba ínsito y subyacente en la compraventa que tuvo lugar hace cinco años). Al cabo de esos cinco años, se realiza una fusión, por la que la sociedad que fue adquirida hace cinco años, es absorbida por la sociedad adquirente. Pues bien, si se admitiera el criterio interpretativo de la Administración que sostiene que ha de calcularse la "diferencia negativa de fusión" en la fecha de la fusión, tomando como referencia el contenido del balance de fusión, se llegaría al resultado que no se pondría de manifiesto "diferencia negativa" alguna, puesto que la sociedad absorbente adquirió la participación en la sociedad absorbida por un precio de adquisición de 200, y el valor teóricocontable que se desprendería del balance de fusión, sería también 200 conforme a lo indicado, lo que impide la posibilidad de nacimiento de dicha "diferencia negativa de fusión", cuya amortización fiscal es el

instrumento que permitiría evitar la doble imposición, doble imposición que tuvo lugar cuando los socios de la sociedad absorbida vendieron hace cinco años la sociedad a la sociedad absorbente, y por la que tributaron por una renta de 100. Como es de ver, la interpretación sostenida por la Administración no permite de ningún modo, alcanzar el fin perseguido por el artículo 89.3 LIS, que como se ha expuesto reiteradamente, es la eliminación de la doble imposición. Veamos ahora los efectos de la interpretación que sostiene esta parte, y que la sentencia de la Audiencia Nacional considera ajustada a Derecho. Según la misma, el fondo de comercio se calcularía atendiendo a las circunstancias concurrentes en la fecha de adquisición de la sociedad absorbida por parte de la sociedad absorbente. Conforme a este criterio, se restaría al valor de adquisición de la participación en la sociedad absorbente, que asciende a 200 u.m., el valor teórico-contable en la fecha en que tuvo lugar la adquisición, que es 100 u.m., lo que da lugar al origen de una "diferencia negativa" por importe de 100 u.m., que coincide exactamente con el importe de la renta que obtuvo en su día el vendedor de la sociedad absorbida y que fue sometida a gravamen, diferencia negativa de fusión que a través del mecanismo de cómputo como gasto vía amortización, permite total y absolutamente eliminar la doble imposición.

En conclusión, la interpretación propuesta por la Administración resulta ser total y absolutamente contraria a la finalidad perseguida por el artículo 89.3 LIS, y por el contrario, la que propone esta parte, es la única que garantiza, la consecución de dicha finalidad.

2.2.2. El balance de fusión es meramente informativo.

Como ya se indicara en el escrito de demanda y se reitera ahora, el balance de fusión tiene meros efectos informativos.

A fecha de la fusión controvertida, el artículo 239 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, regulaba el balance de fusión. Y aunque no se recoge en el texto normativo, su función es la de informar a socios y accionistas, tal y como recoge la Resolución de 21 de abril de 2014, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador mercantil y de bienes muebles de Córdoba, por la que se rechaza la inscripción de una escritura de elevación a públicos de acuerdos de fusión por absorción (BOE núm. 131, de 30 de mayo de 2014):

"Que la función del balance de fusión es esencialmente informativa a fin de que socios y demás interesados conozcan la situación económica de las sociedades participantes".

En este sentido se ha pronunciado la doctrina más autorizada (...).

Igualmente, respecto a esta naturaleza informativa que tiene un balance de fusión o escisión a efectos fiscales, se ha pronunciado el TEAC en resolución de fecha 30 de mayo de 2012 (RG 4738/2010). Concretamente la resolución citada se pronuncia sobre la naturaleza que tiene un balance de escisión a los efectos de calcular la plusvalía puesta de manifiesto por motivo de la realización de una escisión:

"(...) Y el balance de escisión no es sino un documento informativo exigido por la normativa mercantil a partir del cual se calcula la ecuación de canje, por lo que su formulación no puede tener trascendencia alguna a efectos de determinar la plusvalía de fusión sometida al impuesto."

Ya el artículo 3 del Borrador del ICAC sobre normas de contabilidad aplicables a las fusiones y escisiones de sociedades le otorgaba tal condición:

"El balance de fusión es un documento informativo que se obtiene a partir de la contabilidad y de la realización, en su caso, de ajustes extracontables derivados de las modificaciones importantes del valor real que no aparezcan en los asientos contables. La elaboración del balance de fusión no tendrá efectos en los registros contables ni en la información que se ofrece en las cuentas anuales, salvo en lo que respecta a la información que en las mismas debe aparecer en relación con el proceso de fusión."

Por lo tanto, el balance de fusión es un documento extracontable, que tiene como único objetivo servir de base informativa para llevar a cabo el canje correspondiente de acciones. Por lo tanto, se niega al balance de fusión la categoría de estado financiero pese a su nombre, dejándolo relegado a ser una mera información extracontable. A todo lo anterior hay que añadir que su elaboración y formulación no tiene efecto en los registros contables (no se transcribirá ni en el Diario, ni el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales).

En conclusión, no es el balance de fusión el documento que hay que analizar para determinar cuál es el patrimonio neto de la sociedad a la fecha de la integración y muchos menos para la fecha de efectos, sino el asiento de integración de la fusión en la sociedad absorbente, como defiende esta parte.

2.2.3. No hay previsión normativa al efecto.

Hemos defendido que claramente el artículo 89.3 del TRLIS hace referencia expresa a los criterios de las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas, y tras la reforma legislativa comentada, al método de

integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo. Por el contrario, no menciona ni refiere, de forma específica, al artículo 239 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, o de forma genérica, a la normativa mercantil en esta materia, a lo que se debe unir que el balance de fusión carece de efectos contables.

Parece, en todo caso, que a la luz del artículo 10.1 del TRLIS, la referencia habrá de ser siempre a la normativa contable.

2.3. Inaplicación del criterio recogido en las sentencias del Tribunal Supremo citadas por el Abogado del Estado, por tratar supuestos de hecho distintos al de autos.

Ya se ha manifestado esta parte sobre la inaplicación del criterio sostenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2017 dada la presencia de un reparto de dividendos extraordinario con cargo a reservas voluntarias con posterioridad a la fecha de retroacción contable y antes de la inscripción de la escritura de la fusión en el Registro Mercantil a los efectos de alterar a la baja el valor teórico de la sociedad absorbida para propiciar una revalorización de las existencias recibidas por la absorbente.

Respecto a las sentencias de este Tribunal de 11 de marzo de 2013 (Rec. 4473/2010) y de 11 de abril de 2013 (Rec. 4473/2010), la propia sentencia de 31 de enero de 2017 se pronuncia sobre su no aplicación por tratarse de supuestos de fecha de inicio de amortización del fondo de comercio, pero no su determinación. Por su claridad, se transcribe la misma:

" Ha de indicarse que los supuestos enjuiciados en aquellas son distintos al que nos ocupa, en aquellos casos el problema suscitado se producía en un caso de fusión por absorción, y en que se pretendía despejar el momento en el que podía empezar a amortizarse el fondo de comercio financiero aforado, estableciéndose que fecha de inicio de la amortización debía de producirse al momento de la inscripción en el Registro de la Propiedad Mercantil, fecha de producción de los efectos jurídicos derivados de la fusión, pero resultando al efecto intrascendente la fecha de retroacción contable acordada en la operación -"No obstante, la retroacción contable de los efectos de la fusión es una cuestión distinta a la de la eficacia jurídica de la fusión"-, momento en el que debía imputarse a la entidad absorbente las rentas derivadas de actividades realizadas por la absorbida. Sin embargo, el caso que nos ocupa difiere del que se contempló en las citadas sentencias y claro está, la doctrina sentada en las mismas no nos sirve específicamente para dar respuesta al supuesto de determinación del cálculo de la diferencia de fusión en una fusión impropia con retroacción contable, aunque sí ha de servir de guía para adoptar la solución que demanda el caso concreto enjuiciado. (...)

Ha de convenirse, pues, que esta Sala se ha pronunciado en el sentido de que la fecha de referencia fiscal a efectos jurídicos de la fusión es la fecha de la inscripción registral, la retroacción contable sirve para imputar el resultado contable a efectos fiscales a la adquirente, pero no se determina la fecha que ha de tenerse en cuenta para los cálculos determinantes del fondo de comercio de fusión a los efectos del precepto art. 89.3. Cuestión que queda en el aire en las sentencias citadas, cuando se recoge que "la retroacción contable de los efectos de la fusión es una cuestión distinta a la de la eficacia jurídica de la fusión", remitiéndose a las rentas derivadas de las operaciones propias del negocio, y así hace referencia a ingresos y gastos, sin que reciba una respuesta, como se ha dicho, la cuestión que nos ocupa."

Indica el Abogado del Estado que: "En el presente supuesto, la Inspección, siguiendo la práctica habitual derivada de la doctrina constante del TEAC que se ha expuesto (...)", y se trata de dos resoluciones de 2 de febrero de 2015 (RG 5870/2013) y 19 de enero de 2012 (RG 355/2010). Estas resoluciones, al igual que los casos anteriores deben ser analizadas con precisión por los matices que presentan.

En la primera de ellas el problema que se plantea es que si bien la entidad calcula una diferencia de fusión contable de 49.264.906,20 euros (diferencia entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico a 31-12-2005), considera que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros (diferencia entre el valor de adquisición de la participación y su valor teórico a 30-09-2006); incluyendo entre los fondos propios de la sociedad absorbida, los resultados de la sociedad absorbida hasta septiembre de 2006. Por su parte, la Inspección parte del mismo importe de diferencia de fusión contable que ha tomado la entidad (49.264.906,20€), "pues entiende que, a efectos fiscales, para el cálculo de la diferencia de fusión, habida cuenta la retracción contable acordada a 1 de enero de 2006, debe tomarse la cifra de fondos propios de la sociedad absorbida a 01-01-2006 (balance de fusión de fecha 31-12-2005), sin incluir en el cómputo, como hace la entidad, los resultados de enero a septiembre de 2006 de la entidad absorbida dado que están incluidos en la cuenta de resultados de la sociedad absorbente, que tributa por los mismos". Es decir, en este caso no se produce un análisis a pasado como en el caso de autos (i.e. 2 de junio de 2004 vs 30 de noviembre de 2004), sino a futuro (30 de septiembre de 2006 vs 1 de enero de 2006), identificando en este caso el fondo de fusión fiscal y contable.

La segunda resolución (i.e. de 19 de enero de 2012-RG 355/2010), fue confirmada por la más que citada sentencia de este Tribunal de 31 de enero de 2017, cuyos motivos de no aplicación ya se han expuesto.

2.4. Corrección de la SAN.

Expuesto lo anterior, queda clara la corrección del pronunciamiento de la SAN que estableció lo siguiente:

"La respuesta que ofrece la normativa contable para la cuantificación del fondo de comercio es por tanto clara y no sujeta a dudas interpretativas: el fondo de comercio ha de calcularse teniendo en consideración el patrimonio de la sociedad absorbida en la fecha en que tuvo lugar su adquisición por parte de la sociedad absorbente".

Es decir, como se ha venido defendiendo, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, tanto del literal del artículo 89.3 del TRLIS como de su interpretación en los términos del artículo 3.1 del Código de Comercio, habrá de estarse a la fecha en que se produzca la incorporación de la sociedad absorbida, de acuerdo con los criterios de formulación de cuentas anuales consolidadas".

Tercero. *Consideraciones jurídicas de la Sala en interpretación de las normas aplicables al caso.*

El artículo 89.3 TRLIS 2004, en su redacción aplicable al caso, señala 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 su valor teórico se imputará a los bienes y derechos adquiridos, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (cuyo cumplimiento no está en debate) ".

Por tanto, es el propio artículo 89.3 TRLIS el que, contradiciendo lo que postula la Administración recurrente, se remite a lo establecido en el mencionado Real Decreto. Así, en el artículo 22 del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas, prevé, en el artículo 22, lo siguiente:

"Subsección 1.^a Eliminación inversión-fondos propios

Art. 22. Eliminación inversión-fondos propios.

1. La eliminación inversión-fondos propios es la compensación del valor contable representativo de la participación, directa o indirecta, de la Sociedad dominante en el capital de la Sociedad dependiente con la parte proporcional de los fondos propios de la mencionada Sociedad dependiente, que represente dicha participación en la fecha de la primera consolidación y previamente homogeneizados conforme a los artículos 17 a 20 anteriores.

2. Se entenderá como fecha de primera consolidación para cada Sociedad dependiente aquella en que se produzca su incorporación al grupo de Sociedades..."

Las versiones posteriores del precepto hacen referencia, en el apartado b), al artículo 46 del Código de Comercio:

"[...] 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 veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:..."

Estamos aquí en un grupo de sociedades en sentido mercantil, así definido en el art. 42 del Código de Comercio:

"1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

- La regla sobre amortización del fondo de comercio, en el párrafo que comienza con la locución "no obstante", se refiere a la hipótesis concurrente de que la cartera, con un mínimo del 5 por 100, se poseyera con anterioridad.

Es de recordar que, en este asunto, ACRESA ya era propietaria del 100 por 100 de las dos sociedades luego absorbidas. Estamos, pues, ante una fusión por absorción impropia, en la que, por ende, hay operación societaria, susceptible de acogerse al régimen especial de diferimiento, pero no hay en puridad transmisión ni transferencia de bienes y derechos que determine un valor, porque la operación, que no se pone en cuestión a efectos de la neutralidad fiscal, supone hacer desaparecer la personalidad jurídica de las absorbidas y el mantenimiento de la cartera que ya se poseía tenía desde antes.

En suma, la propia exégesis del precepto que debe ser interpretado remite, para su concreción, a los criterios derivados de normas contables.

Cuarto. *Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación planteado.*

Conclusión naturalmente derivada de lo expuesto anteriormente es la enunciación de la siguiente doctrina:

1) La fecha a la que ha de estarse a efectos de cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse, en los términos del artículo 89.3 del TRLIS, remite a las normas contables mencionadas en el mismo artículo.

2) Esa remisión concuerda con lo establecido en el artículo 10.3 del mismo cuerpo legal, que vincula inexorablemente la determinación de la base imponible con el resultado contable, aun con los ajustes procedentes.

3) En un caso como el debatido -fusión por absorción de entidades ya participadas por encima del 5 por 100, en este caso la totalidad- ha de estarse a las reglas del Real Decreto 1815/1991, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en el marco trazado por los artículos 42 y 46 del Código de Comercio -grupos de sociedades-.

4) En tal caso, ha de estarse a la fecha de adquisición de la cartera, esto es, a la denominada primera consolidación anterior a la fusión, a efectos de cómputo del fondo de comercio susceptible de amortización.

De ello deriva que el recurso de casación ha de ser desestimado, manteniendo la sentencia impugnada.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de 6 de febrero de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 124/2017.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.