

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086692

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.^a

R.G. 7314/2019

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.

De este modo, al resultar aplicable en el momento en que se llevó a cabo la operación de fusión con la que, el 30 de septiembre de 2003, QR absorbió a TW, de la que poseía el 100 por 100 de sus acciones, la Ley 230/1963 (LGT), la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos (2003), anteriores a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (LGT) con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 106 y 109.

Ley 230/1963 (LGT).

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

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el siguiente acuerdo dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la AEAT:

- Acuerdo de Liquidación, nº referencia ...93, por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2016 y 2017 de fecha 18 de octubre de 2019, del que resulta una deuda total a ingresar de 1.684.849,40 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/12/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 08/11/2019 contra el Acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento.

Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 2 de enero de 2019 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter parcial frente al Grupo Fiscal a/01, cuya sociedad dominante es **XZ, S.A.** a la que se dirigió la comunicación de inicio en su condición de representante del mismo, referidas al concepto Impuesto sobre Sociedades (IS), periodos 2016 y 2017. El alcance de las actuaciones, parcial, se circunscribía a la comprobación del fondo de comercio financiero fiscalmente deducible en los periodos señalados.

Con la misma fecha que a la entidad dominante, el 02/01/2019, se comunicó a la entidad ya dependiente **TW, S.A.** el inicio de actuaciones con relación al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2014 y 2015, en que ésta tributaba en régimen individual.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, se extendió en fecha 28 de marzo de 2019 el acta de disconformidad, modelo **A02**, con número de referencia ...93, en la que el Equipo de Inspección encargado del procedimiento recogió la propuesta de regularización que estimó procedente en relación con el concepto y periodos indicados, para el Grupo Fiscal.

Presentadas alegaciones por la interesada, la Jefa de la Oficina Técnica dictó en 18 de octubre de 2019, notificado en la misma fecha, el correspondiente acuerdo de liquidación, ratificando la propuesta contenida en el acta y practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 1.684.849,40

euros de los que 1.610.780,42 euros correspondían a la cuota y 74.068,98 euros correspondían a intereses de demora.

El detalle de la liquidación practicada fue el siguiente (en euros):

EJERCICIO 2016

Cuota a ingresar: 712.650,81
Intereses de Demora: 46.028,05
Total a Ingresar: 758.678,86

EJERCICIO 2017

Cuota a ingresar: 898.129,61
Intereses de Demora: 28.040,93
Total a Ingresar: 926.170,54

Tercero.

Del acta, informe y acuerdo derivaba, en síntesis, la siguiente regularización:

Se minorará, en los periodos 2016 y 2017, ambos inclusive, el importe fiscalmente deducible en concepto de amortización del fondo de comercio financiero surgido en el año 2003 por la fusión de las entidades **QR, S.A.** y **TW, S.A.**, siendo la entidad absorbente en el momento de la fusión **QR**, y la entidad absorbida **TW** (participada al 100%).

El ajuste trae causa y es sustancialmente idéntico al practicado en el curso de la comprobación que se realizó con relación al IS del año 2007 - mediante el acta **A02**, núm. ...**80**, de 21/03/2012, que fue confirmada por el acuerdo de liquidación **A23**, núm. ...**80**, de 07/05/2012, notificado el 8 del mismo mes - a cargo de la entidad interviniente, ahora integrante del Grupo Fiscal. De igual forma, para el IS de los periodos siguientes, 2008 a 2010, ambos inclusive, se desarrollaron otras actuaciones que concluyeron y fueron regularizados mediante el acta **A02**, núm. ...**50**, de 20/06/2012, confirmada por el acuerdo de liquidación **A23**, núm. ...**50**, de 24/10/2012, notificado el 25 del mismo mes. Asimismo, el IS de los periodos 2011, 2012 y 2013 fue igualmente regularizado mediante el acta **A02**, núm. ...**25**, de 15/04/2015, confirmada por el acuerdo de liquidación **A23**, núm. ...**25**, de 5/8/2015, notificado el 6 del mismo mes. Finalmente, el IS de los periodos 2014 y 2015 fue regularizado mediante el acta **A02**, núm. ...**84**, de 28 de marzo de 2019, confirmada por el acuerdo de liquidación **A23**, núm. ...**84**, de 18 de octubre de 2019, notificado en la misma fecha.

De acuerdo con lo indicado las diferencias regularizadas son las siguientes:

INCREMENTO FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

Dotación fiscal deducida 2016 (5%)	7.610.044,59
Dotación fiscal deducible (Acta 2016)	3.809.240,30
Diferencia	3.800.804,29
Dotación fiscal deducida 2017 (5%)	1.522.008,92
Dotación fiscal deducible (Acta 2017)	3.809.240,30
Diferencia	3.800.804,29

En consecuencia la Inspección procede a incrementar la base imponible de cada uno de los ejercicios 2014 y 2015 en el importe del exceso de dotación indicado (3.800.804,29 euros).

Cuarto.

Frente al referido acuerdo se ha interpuesto, el día 8 de noviembre de 2019, la presente reclamación económico-administrativa, en única instancia ante este Tribunal Central, que es referenciada con el número 00/7314/2019. Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente se ha presentado, en fecha 28 de octubre de 2020, escrito de alegaciones en base a los siguientes argumentos:

1) No es posible comprobar la deducibilidad fiscal de un fondo de comercio generado en un año ya prescrito. Criterio estimado por la Sentencia de la Audiencia Nacional en el marco del procedimiento contencioso-administrativo núm. 224/2016 llevado a cabo frente a su representada y sus efectos en este procedimiento.

2) La prescripción declarada por la Inspección en relación con los ejercicios 2005 y 2006 impide la regularización posterior de la misma operación, por resultar contrarias a los principios de seguridad jurídica, buena fe, contravención de los actos propios y suponer un uso abusivo de sus facultades.

3) Inexistencia de previsión legal que justifique la minoración practicada por la Inspección del importe deducible del fondo de comercio por la existencia de una escisión parcial previa. Arbitrariedad del criterio de la Inspección.

4) Derecho a considerar como deducible en cuanto al fondo de comercio que la totalidad de la plusvalía que se ha acreditado fue sujeta a tributación anterior en España.

5) Falta de consideración en el ajuste incluido en el Acuerdo de liquidación de la plusvalía tributada en España en relación con el 10% restante de las participaciones de **TW**.

6) Contravención del Derecho de la Unión Europea del artículo 103.3 de la LIS en cuanto a la prueba de la tributación en adquisiciones a no residentes para la deducción del fondo de comercio.

7) Contravención del principio de no discriminación del Convenio para evitar la doble imposición con el PAÍS_1 en relación con el fondo de comercio derivado de la fusión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado.

Tercero.

Antes de entrar a analizar las alegaciones específicas del obligado respecto del acto administrativo impugnado, objeto del presente expediente, conviene empezar recordando que la cuestión que ha de centrar el análisis (referida a la deducibilidad, en los ejercicios comprobados, del fondo de comercio derivado de la fusión de las entidades las entidades **QR S.A.** y **TW, SA** acaecida en 2003) ya ha sido estudiada y analizada por este Tribunal Central, cuando se examinaron las liquidaciones practicadas, a cargo de la entidad correspondiente, ahora integrada en el Grupo Fiscal objeto de la comprobación a la que se refiere el presente expediente, por su IS de ejercicios anteriores a los ahora comprobados. En concreto, debemos citar que un ajuste sustancialmente idéntico, en cuanto a sus fundamentos, al que aquí se ha practicado fue recogido en las liquidaciones practicadas por el IS de 2007 a 2013.

- La liquidación dictada por el IS de los ejercicios 2007 a 2010 fue sometida a revisión de este TEAC en el marco de las reclamaciones económico - administrativas que se tramitaron con RG 4822/2012 (referida al IS 2007, **A23 - ...80** de 21/03/2012) y RG 7277/2012 (referida al IS 2008 a 2010, **A23 - ...50** de 24/10//2012). Dichas reclamaciones se resolvieron, de forma acumulada, mediante resolución de 13 de enero de 2016.

- La liquidación dictada por el IS de los ejercicios 2011 a 2013 fue sometida a revisión de este TEAC a través de la reclamación económico - administrativa que se tramitó con RG 6866/2015 (**A23 ...25** de 05/08/2015), la cual se resolvió mediante resolución de 15 de octubre de 2018.

Por último la regularización de los ejercicios 2014 y 2015, dictada a cargo de **TW** , ha sido examinada por este TEAC en el marco de la reclamación tramitada con RG 7314/2019, que se resuelve en la misma fecha que la presente, y en los mismos términos que ésta.

Igual que en los ejercicios 2007 a 2010, 2011 a 2013, y 2014 a 2015 el ajuste de la inspección en los ejercicios 2016 y 2017 consiste en minorar el importe fiscalmente deducible del fondo de comercio de fusión que surgió con motivo de la operación con la que, el 30/09/2003, **QR** absorbió a **TW**, de la que poseía el 100 por 100 de sus acciones, operación acogida al régimen especial relativo a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores previsto en la normativa reguladora del IS (en adelante, Régimen FEAC), y que puede resumirse como sigue:

QR había adquirido el 100 por 100 de las acciones de **TW** el 18/09/2002 por 242.042.000 euros de **NP** (en adelante "**NP**.") residente en el PAÍS_1.

Y más tarde, en una operación de fusión impropia (escritura de 30/09/2003, con retroacción contable a 01/01/2003), **QR** absorbió a **TW**; operación que determinó una diferencia de fusión o fondo de comercio "contable" de 223.931.449,10 euros, por diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico de **TW** en la fecha de fusión (18.110.550,90 euros); enorme diferencia en parte motivada, entre otras cosas, porque, según reflejó en la declaración-autoliquidación del ejercicio 2003, como consecuencia de la absorción **QR** recibió de la absorbida B.I.N.'s pendientes de compensación por 80.706.570,97 euros, de las que en los ejercicios 2004, 2006 y 2007 (principalmente en el 2006) compensó una buena parte.

QR acogió aquella operación al Régimen FEAC y, para cumplir con la "Obligación de información" establecida en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto entonces vigente (R.D. Decreto 537/1997, de 14 de abril) sobre el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión la entidad anexó un escrito a su declaración-autoliquidación del ejercicio 2003 en el que expuso que, dado que había adquirido **TW** a una "no residente" (**NP**.), descartó a priori la alternativa de probar la tributación de tal transmisión en el PAÍS_1, y se acogió a probar la existencia de tributación en una transmisión anterior en España; en concreto, cuando el 23/07/1990 el BANCO_1 vendió su participación del 90% de **TW** a la PAÍS_1 **JK** (en adelante "**JK**") por de 35.000.000.000 ptas.; participación del 90% que le había costado 3.036.360.027 ptas.; siendo el 10% restante de la PAÍS_2 CCD (en adelante "CCD"). A través de cálculos basados en datos de la escritura de venta, de las Memorias del BANCO_1 de los años 1989 y 1990, y otra información disponible, y basándose en lo que habría tributado el BANCO_1, la entidad calculó una diferencia de fusión con efectos fiscales de 178.112.477,01 euros de la que, tras imputar 39.904.453,35 euros como mayor valor de determinados bienes recibidos (22.327.119,40 euros a inmuebles y 17.577.333,95 euros a valores de renta fija), 138.208.023,66 euros corresponderían al "fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes".

Esas cifras de precio de compra de las acciones, fondo de comercio "contable" y "diferencia de fusión con efectos fiscales" se vieron luego disminuidas al obtener **QR**, de la sociedad que le había vendido las acciones de **TW**, una compensación, en cumplimiento de condiciones pactadas entre ambas; **QR** fijó así en 134.997.894,20 euros el importe de la "diferencia de fusión" fiscalmente deducible.

Pero la sociedad **TW** que adquirió **QR** en 2002 y luego absorbió en 2003 no era igual a la que había sido cuando el BANCO_1 vendió su participación, del 90% en la misma, en 1990, pues, en el período intermedio, y por lo que aquí interesa, se había escindido parcialmente - en junio de 2000 - en los términos siguientes: el 07/06/2000 la PAÍS_3 DDF B.V. (en adelante "DDF, B.V.") socio único de las españolas **TW** y **TW VIDA** acordó proceder a la escisión parcial de las "ramas de actividad" relativas a seguros de "vida" y de "enfermedad" de **TW** a favor de **TW VIDA**, quedándose la "escindida" con la Rama de "no vida" o "seguros generales". Se trató de una escisión que supuso disminuir el capital de la "escindida", que pasó de tener 3.310.000 acciones a sólo 2.000.000.

En el ejercicio 2007 **QR** se dedujo fiscalmente 6.749.894,71 euros (9.666.466,32 euros de dotación contable - 2.916.571,61 euros de un ajuste extracontable fiscal realizado por la propia entidad) en concepto de deducción del "fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes" generado por la absorción de **TW**. En cada uno de los ejercicios del 2008 al 2010 la deducción fiscalmente deducida también ascendió a 6.749.894,71 euros.

Sin embargo, para la Inspección la "diferencia de fusión con efectos fiscales" de la operación descrita ascendió sólo a 116.089.260,10 euros, y el "fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes" a 76.184.806,75 euros (116.089.260,10 euros - 39.904.453,35 euros del mayor valor imputado a determinados bienes recibidos), con lo que la dotación anual fiscalmente deducible sería sólo de 3.809.240,34 euros (76.184.806,75 euros / 20); por ello, como la entidad se había ido deduciendo cada ejercicio 6.749.894,71 euros, se procedió a regularizar el exceso lo que supuso que se aumentasen las bases imponibles de la entidad y, con ello, las del Grupo Fiscal de ese cuatro ejercicios referidos (2007 a 2010) en 2.940.654,37 euros.

Para evaluar tal "diferencia de fusión con efectos fiscales" en ese importe de 116.089.260,10 euros la Inspección siguió el siguiente camino.

1º. Efectuó un requerimiento de información al PAÍS_1 para saber si **NP**. había tributado en dicho país cuando vendió el 100 por 100 de las acciones de **TW** a **QR** el 18/09/2002 por 242.042.000 euros. Las autoridades fiscales del PAÍS_1 respondieron que la plusvalía de 97 millones de libras obtenida por **NP**. había quedado exenta en el PAÍS_1.

2º. A partir de la información aportada por la entidad (balances y cuentas de resultados desde 1925 hasta el año 2002, con excepción del periodo 1986-1989) y obtenida de terceros (fundamentalmente del Registro Mercantil), reconstruyó a cuánto habían ascendido todas las aportaciones históricas realizadas por sus socios a **TW**, que evaluó en 83.319.882,02 euros; cifra que, en la forma que se explica en las págs. 10ª y 11ª del acto de liquidación- tiene en cuenta las dos operaciones "de escisión" (una como "sociedad escindida" y otra como "sociedad beneficiaria") en que se vio involucrada **TW**.

3º. Por lo que hace a la plusvalía obtenida cuando el entonces BANCO_1 vendió en 1990 su participación del 90% de **TW** a **JK** por 35.000.000.000 ptas (participación del 90% que le había costado 3.036.360.027 ptas), la misma asciende a 31.963.639.973 (35.000.000.000 - 3.036.360.027) ptas., ó 192.105.345,20 euros.

4º. Pero como la sociedad **TW** que adquirió **QR** en 2002 y luego absorbió en 2003 no era igual a la que había sido cuando el BANCO_1 vendió su participación del 90% en la misma en 1990, pues en junio de 2000 se había escindido, deshaciéndose de las ramas de actividad de seguros de "vida" y de "enfermedad" que pasaron a **TW** con una operación con la que su número de acciones (las de **TW**) pasó de 3.310.000 a sólo 2.000.000, la Inspección consideró que sólo el 60,43% (que es el porcentaje que 2.000.000 representa de 3.310.000) de esa plusvalía de 192.105.345,20 euros debía tenerse en cuenta; con lo que fijó la "diferencia de fusión con efectos fiscales" en 116.089.260,10 euros (el 60,43% de 192.105.345,20 euros), el "fondo de comercio fiscalmente deducible por veinteavas partes" en 76.184.806,75 euros (116.089.260,10 euros - 39.904.453,35 euros del mayor valor imputado a determinados bienes recibidos), y la dotación anual fiscalmente deducible en 3.809.240,34 euros (76.184.806,75 euros / 20).

Conforme al cálculo del importe del fondo de comercio efectuado por la inspección en el periodo 2007, el ajuste realizado por esta para el IS de los años 2016 y 2017, actuación a la que se refiere el presente expediente, viene dado por la comparación entre el fondo de comercio fiscalmente deducible y el importe deducido por el obligado tributario. Así, las diferencias regularizadas en la presente comprobación por el IS de 2016 y 2017, son las siguientes, de acuerdo a lo ya expuesto en los ANTECEDENTES DE HECHO:

INCREMENTO FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

Dotación fiscal deducida 2016 (5%)	7.610.044,59
Dotación fiscal deducible (Acta 2016)	3.809.240,30
Diferencia	3.800.804,29
Dotación fiscal deducida 2017 (5%)	1.522.008,92
Dotación fiscal deducible (Acta 2017)	3.809.240,30
Diferencia	3.800.804,29

Debemos señalar, no obstante todo lo anterior, que la resolución de este TEAC de 13 de enero de 2016 (RG 4822/2012 y 7277/2012) dictada en relación al IS de los ejercicios 2007 a 2010, en la que, en lo esencial, se confirmó la actuación administrativa, ha sido anulada por Sentencia, ya firme, de la Audiencia Nacional, de 19 de noviembre de 2019 por la que se resolvió el recurso contencioso - administrativo deducido por la entidad contras aquella resolución nuestra (rec. 224/16). Por su parte, la resolución de este TEAC de 15 de octubre de 2018 (RG 6866-15) dictada en relación al IS de los ejercicios 2011 a 2013 fue objeto de recurso contencioso administrativo numero 50/2019 ante la Audiencia Nacional, sin que, a la fecha en que se dicta la presente resolución, haya recaído sentencia en relación al mismo.

Cuarto.

En su primera alegación contra el acto administrativo objeto de revisión, el reclamante sostiene que no es posible comprobar, aunque sea para determinar los efectos que pudieran derivarse en cuanto al IS de ejercicios no prescritos, la deducibilidad fiscal de un fondo de comercio generado en un negocio realizado en el ejercicio 2003, señalando que dicha cuestión ha quedado resuelta, además, en su caso, a su favor, mediante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2019 (rec. 224/16) ya aludida, que además ya es firme, y por la que se anuló la liquidación dictada en relación con el IS de los ejercicios 2007 a 2010 al anularse la resolución de este TEAC que la confirmaba.

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 04-11-2020 (sentencia nº 1441/2020), en la se dispuso lo siguiente:

"SEGUNDO.

Doctrina jurisprudencial ya establecida por esta Sala que da respuesta a la cuestión debatida. Necesaria remisión a la sentencia núm. 1.280/2019, de 30 de septiembre (RJ 2019, 3804), dictada en el recurso de casación núm. 6276/2017.

La cuestión relativa al ejercicio por la Administración de sus potestades de comprobación cuando ya había entrado en vigor la reforma de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) (aunque con anterioridad a la

reforma operada por la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427)) y aplicación -en esa misma comprobación- de las consecuencias derivadas de una declaración en fraude de ley que realiza respecto de un ejercicio prescrito -en este caso 2003- y anterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, ya ha sido, como hemos adelantado, resuelta por esta Sala en la sentencia núm. 1280/2019, de 30 de septiembre (RJ 2019, 3804) (recurso de casación núm. 6276/2017) que aborda un supuesto idéntico al aquí analizado.

Esta sentencia resuelve el problema jurídico y fija la doctrina de que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Dijimos entonces y reiteramos ahora lo siguiente:

"Teniendo en cuenta la temática y la dimensión temporal del asunto, debemos remitirnos a nuestras sentencias de 26 de mayo de 2016 (RJ 2016, 2658) (recurso 569/2015) y de 17 de octubre de 2016 (RJ 2016, 5553) (rec. 2875/2015) y concluir que la Administración no puede realizar una nueva comprobación sobre operaciones de reestructuración iniciadas en 2002, por tanto, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003 -operaciones cuya dimensión económica se reflejó en ejercicios ya prescritos (2002, 2003 y 2004)- con la finalidad de extraer una serie de consecuencias respecto de la cuantificación del fondo de comercio para proyectar esas consecuencias sobre ejercicios no prescritos (2005, 2006, 2007 y 2008).

Pues bien, al igual que ocurría en el asunto resuelto por nuestra sentencia de 17 de octubre de 2016 (RJ 2016, 5553) (rec. 2875/2015), en el presente caso no estamos ante un problema de acreditación de bases imponibles negativas declaradas, sino ante la corrección o no de la amortización practicada con respecto del fondo de comercio cuantificado y determinado en un ejercicio anterior prescrito, por lo que, la cuestión consiste en delimitar la aplicación "ratione temporis", de las previsiones de la LGT que resulten aplicables, a los efectos de advertir la procedencia o no de las facultades de comprobación de la Administración respecto de partidas procedentes de ejercicios prescritos, en este caso, fondo de comercio.

Obviamente, la solución debe ser la misma que la adoptada en aquella sentencia, y entender que la fecha de referencia para aplicar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la que se corresponde con las actuaciones de comprobación o inspección (en este caso, 2010) sino la fecha del ejercicio en que aflora y se declara el fondo de comercio de cuya amortización se trata, y respecto del que se discute la forma o los criterios para la determinación de su cuantía; esto es, 2002 y 2003, fechas en la que se llevaron a cabo las operaciones de reestructuración, es decir, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003.

Por tanto, no resulta de aplicación al caso el artículo 115 LGT de 2003 sino el precedente normativo de dicho precepto, el art. 109.1 LGT de 1963, en cuya virtud "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible."

En consecuencia, el artículo 109 LGT de 1963 -aplicable en este caso- no permite extender la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos la cuantificación del fondo de comercio generado con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

Y fija como doctrina del recurso la que a continuación exponemos, que resulta de plena aplicación al caso:

"La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

TERCERO. Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Obviamente, la doctrina establecida por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (RJ 2019, 3804), resulta trasladable in toto al caso debatido, lo que nos lleva a estimar la pretensión casacional sin necesidad de entrar a examinar el resto de las infracciones denunciadas por la recurrente en su escrito de preparación y que han sido reiteradas en el escrito de interposición, pues la estimación de la primera basta para declarar que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada y, examinando el asunto desde la perspectiva del juzgador de instancia, procede la anulación de los actos administrativos de declaración de fraude de ley y de liquidación impugnados en el litigio, con la devolución de los ingresos efectuados que proceda, incrementada en los intereses de demora legalmente establecidos.

...

FALLO

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

Primero.

PRIMERO.

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico decimoprimer de nuestra sentencia núm. .../2019, de ... de ... (RJ ..., ...), dictada en el recurso de casación núm. .../2017.

Segundo.

SEGUNDO.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña ..., en nombre y representación de GBH SL (antes FBH SL), contra la sentencia dictada el ... de ... de 2018 (JUR ..., ...) por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. .../2015, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2009, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

TERCERO.

Estimar el mencionado recurso núm. .../2015, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014 (RG 3747/13 y 5464/13) arriba reseñada, con anulación de la expresada resolución y de los acuerdos declarativo de fraude de ley y de liquidación en ella impugnados, reconociendo el derecho de la parte demandante a la devolución de los ingresos efectuados que proceda, incrementada en los intereses de demora legalmente establecidos."

En este mismo sentido se pronunció este Tribunal en resolución de 26-02-2009 (RG 1873/07), en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"...A la conclusión que se llega es que, "conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso-administrativa indicada..., las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria."

No obstante lo anterior de los artículos 23 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, artículo 24 de la Ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas y artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se llega a conclusiones distintas, por lo que tal criterio no se aplicará cuando sean de aplicación los citados preceptos.

El artículo 23 de la Ley 43/1995 en la redacción introducida por la Ley 40/1998, que en particular aquí nos interesa, estableció un nuevo apartado en el que se indicaba: "5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

La citada modificación se introdujo con efectos 1 de enero de 1999, por tanto hay que analizar si se aplica en el presente caso, es decir compensaciones efectuadas en el ejercicio 2000 pero provenientes de ejercicios anteriores a la vigencia de la Ley 40/1998.

Tal cuestión ha sido analizada por la Sentencia de 23 de mayo de 2003 del Tribunal de Justicia de Cantabria, n.º 783/2002 en donde se indicaba:

"La obligación de llevanza y aportación de la contabilidad y demás documentos necesarios para acreditar la existencia de bases imponibles negativas no fue establecida legalmente sino hasta la Ley 40/1998, ya que la Ley 61/1978 del IS, que fijaba un plazo para la compensación de cinco años que fue ampliado hasta el vigente de 10 años, tan sólo exigía que dichas bases imponibles negativas fueran firmes, bien por haber sido comprobadas por la Inspección o bien por haber prescrito el derecho de ésta a comprobarlas.

Como quiera que dicha obligación se establece ex novo en la Ley 40/1998, es evidente que su exigencia sólo cabe a partir de la entrada en vigor de la misma, pero ello no significa que no pueda afectar a las bases imponibles negativas que se pretenden compensar y que hayan sido arrojadas en ejercicios fiscales anteriores, tal y como acaece en el supuesto de autos, ya que expresamente el artículo 23 c) de la Ley 43/1995, tras su modificación por la Ley 40/1998, señala que dicha aportación de contabilidad y documentación será exigible «cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron dichas bases imponibles negativas».

Ello supone que si la compensación pretende hacerse efectiva después de la entrada en vigor de la Ley 40/1998 (el 1 de enero de 1999) se exige dicha acreditación documental y contable de las pérdidas, al extenderse la misma no sólo a las bases imponibles negativas generadas a partir de su vigencia sino también a aquellas otras que se pretenden compensar y que se hubieran devengado en ejercicios fiscales anteriores. No otra cosa cabe desprender de la expresión del texto legal «cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron», sin que se enerve dicha conclusión por lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 40/1998, que tan sólo viene a ampliar el plazo de 10 años a las bases imponibles negativas pendientes de compensación a la entrada en vigor de la misma, superando el anteriormente aplicable que, como hemos dicho, era de siete años, sin que ello afecte a la obligación de probar y acreditar dichas bases imponibles negativas."

Tal criterio entiende este Tribunal se ajusta a derecho y por lo tanto lo hacemos nuestro. Es decir, deberá estarse al ejercicio en que se pretende efectuar la compensación o deducción procedentes de ejercicios anteriores prescritos para determinar si surge la obligación de aportar documentos y acreditar las pérdidas o deducciones que se pretendan hacer efectivas.

En el presente caso dado que se está inspeccionando el ejercicio 2000 y en dicho ejercicio es cuando se pretenden efectuar las deducciones en activos fijos y a la exportación pendientes de ejercicios anteriores prescritos, nos encontramos con un problema añadido para determinar el criterio que ha de seguirse. En dicho ejercicio era de aplicación el artículo 23 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 40/1998. No obstante, dicho precepto se refiere exclusivamente a la compensación de pérdidas pero no a las deducciones de la cuota, por lo que este Tribunal estima que aunque su resolución de 24 de septiembre de 2008, R.G.:4354-08 se refiere conjuntamente a la compensación de pérdidas y deducciones, en el presente caso en aras de no perjudicar los derechos del reclamante ha de estarse a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (que se refiere tanto a bases como a cuotas a compensar o a las deducciones) para determinar el criterio aplicable. Por tanto y teniendo en cuenta que en el ejercicio 2000 no había entrado en vigor la Ley 58/2003, hay que mantener el criterio derivado de las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas y desestimar las pretensiones de la Inspección sobre la necesidad de acreditar y probar cuestiones relativas a los ejercicios prescritos, siendo suficiente a estos efectos al aportación de las declaraciones presentadas donde se reflejen dichos créditos. Es decir, se estiman las pretensiones del reclamante en este punto."

Así pues, aplicando lo anterior al presente caso, podemos concluir que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.

De este modo, al resultar aplicable en el momento en que se llevó a cabo la operación de fusión con la que, el 30/09/2003, **QR** absorbió a **TW**, de la que poseía el 100 por 100 de sus acciones, la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos (2003), anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto.

Procede pues la anulación del acuerdo de liquidación impugnado sin necesidad de entrar a analizar el resto de alegaciones del obligado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.