

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 23 Oct. 2019, Rec. 196/2016

Ponente: Martínez Tristán, Francisco Gerardo.

Nº de Recurso: 196/2016

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:AN:2019:4284

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Liquidación tributaria. Se plantean por la recurrente alegaciones con relación a diversos temas contra la liquidación practicada por la Administración. Las cuestiones controvertidas se centran en la facultad de la Inspección de recalificar una diferencia de fusión como consecuencia de una operación de fusión que tuvo lugar en un ejercicio prescrito. El tratamiento contable del fondo de comercio surgido como consecuencia de la fusión por absorción realizada por la recurrente. La determinación del valor teórico a considerar en aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS. La tributación efectiva previa de las acciones transmitidas. La imputación de la diferencia de fusión a los bienes y derechos adquiridos por ADECCO IBERIA. Sanción impuesta. Analizados todos los motivos presentados, son desestimados y se confirma la resolución impugnada. VOTO PARTICULAR

La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que confirma sobre liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.

RDLeg. 4/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre Sociedades) art. 89.3

La Administración puede recalificar una diferencia de fusión a consecuencia de una fusión en un ejercicio prescrito

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000196 /2016

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:01605/2016

Demandante:ADECCO IBERIA, S.A.

Procurador:CARLOS ALBERTO DE GRADO VIEJO

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente IImo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

SENTENCIA Nº:

IImo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintitres de octubre de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 196/2016, promovido por el Procurador D. Carlos Alberto de Grado Viejo, en nombre y representación de la entidad Adecco Iberia, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 2 de diciembre de 2015, -reclamación 5870 y 6608/2013 y 2795/2014- por la que se desestimó las reclamaciones 5870/2013 y 2795/2014, interpuestas contra la liquidación y sanción, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2009 y 2010, y se archivó la reclamación 6608/2013.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 2 de diciembre de 2015, -reclamación 5870 y 6608/2013 y 2795/2014- por la que se desestimó las reclamaciones 5870/2013 y 2795/2014, interpuestas contra la liquidación y sanción, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2009 y 2010, y se archivó la reclamación 6608/2013.

SEGUNDO.- Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado el 15 de marzo de 2016 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.- Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. De Grado Viejo, presentó escrito de demanda el 22 de julio de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia estimatoria que declare nulos y no ajustados a derecho los actos administrativos impugnados.

CUARTO.- El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 26 de septiembre de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

"(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor".

QUINTO.- Contestada la demanda y habiéndose recibido el juicio a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, formulándose, por las partes, sus escritos de conclusiones; se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 3 de octubre de 2019, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.-

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 2 de diciembre de 2015, - reclamación 5870 y 6608/2013 y 2795/2014- por la que se desestimó las reclamaciones 5870/2013 y 2795/2014, interpuestas contra la liquidación y sanción, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2009 y 2010, y se archivó la reclamación 6608/2013.

Las cuestiones controvertidas pueden sistematizarse como sigue:

- 1.- La facultad de la Inspección de recalificar una diferencia de fusión como consecuencia de una operación de fusión que tuvo lugar en un ejercicio prescrito.
- 2.- El tratamiento contable del fondo de comercio surgido como consecuencia de la fusión por absorción de Humangroup.
- 3.- La determinación del valor teórico a considerar en aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS.
- 4.- La tributación efectiva previa de las acciones transmitidas.
- 5.- La imputación de la diferencia de fusión a los bienes y derechos adquiridos por ADECCO IBERIA.
- 6.- Sanción impuesta.

SEGUNDO.- Los antecedentes, no controvertidos, que se encuentran en el origen del presente recurso, son:

- 1.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se han desarrollado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Grupo fiscal 124/99, cuya sociedad dominante es el obligado tributario ADECCO IBERIA SA.
- 2.- Las actuaciones del procedimiento se han extendido al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES de los ejercicios 2009 y 2010, por lo que se refiere a la incidencia fiscal de la fusión por absorción de la Sociedad Humangroup SAU realizada en el año 2006.
- 3.- ADECCO IBERIA, S.A.U. es la filial en España de un grupo de empresas que encabeza Adecco, S.A. con domicilio social en Zurich (Suiza). Fue constituida el 30 de abril de 1985 y tributa en régimen de consolidación fiscal desde 1999, siendo la sociedad dominante del grupo 124/99.

La regularización trae su causa de una serie de operaciones que la filial española del Grupo Adecco, ADECCO IBERIA, S.A.U., inicia en abril de 2005 con la compra de Humangroup, S.A.U., sociedad que era titular de participaciones en las sociedades Alta Gestión, S.A.; Eurocen Europea de Contratas, S.A.; Eurovendex, S.A.; Candelas ETT, LDAD., y Eurocen France SARL.

Humangroup, S.A.U. se dedica fundamentalmente a ofrecer servicios de trabajo temporal. Alta Gestión, S.A., Candelas ETT Lda. y Eurocen France SARL se dedican exclusivamente a dichos servicios, si bien las actividades de las dos últimas se limitaron respectivamente a Portugal y Francia, con un peso insignificante en el Grupo, pudiéndose considerar residuales, al haber sido su facturación en el año 2003 inferior a 2 millones y un millón de euros, respectivamente.

La entidad Alta Gestión, S.A. absorbió en el año 2003 prácticamente el 70% de las ventas del Grupo. Las filiales Eurocen Europea de Contratas, S.A. y Eurovendex, S.A realizan otras actividades accesorias de servicios relacionados con el mercado laboral como el Outsourcing, gestión de centros de atención telefónica, y servicios de selección y formación de personal.

Con esta operación ADECCO IBERIA, S.A.U. adquirió el quinto operador de servicios de trabajo

temporal en el mercado nacional, reforzando así su posición de liderazgo en el sector de los Recursos Humanos en España.

4.- Las operaciones que tienen incidencia en la regularización, son:

- Previa compraventa de acciones de la mercantil Humangroup, S.A.U. otorgada a favor de la mercantil Danser Invest, S.L. de fecha 28 de abril de 2005.
- Compraventa de acciones de la mercantil Humangroup, S.A.U. otorgada a favor de la mercantil ADECCO IBERIA, S.A.U. de fecha 28 de abril de 2005.
- Constitución de la sociedad unipersonal de responsabilidad limitada Humangroup Outsourcing de Recursos Humanos, S.L. el día 22 de junio de 2006, mediante aportación no dineraria de la rama de actividad de servicios de "back-office" y de negocio de la sociedad Humangroup, S.A.U.
- Fusión por Absorción de la sociedad Humangroup, S.A.U. por ADECCO IBERIA, S.A.U de fecha 28 de septiembre de 2006.

Con fecha 28 de septiembre de 2006, por escritura pública, ADECCO IBERIA, S.A.U. absorbe a Humangroup, S.A.U. El proyecto y el balance de fusión de fecha 31 de diciembre de 2005 fueron aprobados por ADECCO IBERIA, S.A.U. el 30 de junio de 2006, siendo inscrita en el Registro Mercantil la fusión por absorción en fecha 11 de octubre de 2006.

-Como consecuencia de esta fusión ADECCO IBERIA SAU calculó una diferencia de fusión contable de 49.264.906,20 euros; consideró que la diferencia de fusión fiscal es de 46.686.976,34 euros; que ha habido una tributación previa por el 89,53%, de esa diferencia, que imputó a la marca Alta Gestión (6.714.750 euros) y a fondo de comercio 35.084.099,92 euros.

-En los ejercicios 2009 y 2010 la entidad se dedujo, mediante ajustes extracontables, 1.754.205 euros en cada ejercicio, en concepto de deterioro de fondo de comercio. En el ejercicio 2009 también se dedujo la cantidad de 5.203.931 euros en concepto de deterioro de la marca Alta Gestión.

Expuestas las circunstancias fácticas que se encuentran en el origen del presente recurso, examinaremos las cuestiones controvertidas, advirtiendo que las mismas fueron resueltas por nuestra sentencia de 25 de enero de 2019, recaída en el recurso 195/2016 (ROJ: SAN 236/2019-ECLI:ES:AN:2019:236), al examinar la legalidad de otra resolución del TEAC de la misma fecha que, como la presente, desestimó las reclamaciones deducidas por la misma entidad contra la liquidación y la sanción derivada de la misma actuación inspectora, referida al ejercicio anterior (2008) a los dos que ahora examinamos (2009 y 2010).

TERCERO.- Sobre la facultad de calificar una operación acaecida en un ejercicio prescrito que produce efectos en la liquidación de un ejercicio no prescrito.-

Así las cosas, planteándose las mismas cuestiones, a través del mismo soporte fáctico y de los mismos argumentos jurídicos, no queda otra alternativa que mantener íntegramente lo que allí se dijo y su resultado, por elementales razones de seguridad jurídica.

Dijimos, y ahora reiteramos que:

"TERCERO: 1.- Se discute en la demanda la facultad de la Inspección de recalificar una diferencia de fusión, como consecuencia de una operación de fusión que tuvo lugar en un ejercicio prescrito.

Debemos señalar desde ahora, que el ejercicio prescrito en el que se produce la fusión, es el ejercicio 2006, en el que se encontraba en vigor la Ley 58/2003.

Esta controversia sobre las facultades de la Administración Tributaria, no es otra que la problemática relativa a la comprobación por la Inspección de Tributos, de ejercicios prescritos en relación con sus efectos sobre ejercicios no prescritos. La jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada al admitir la legalidad de esta comprobación de ejercicios prescritos siempre que tal comprobación se refleje en

ejercicios no prescritos y así se declara en la sentencia de 20 de diciembre de 2017, RC 94/2017 (entre otras), de cuyos fundamentos debemos destacar:

"Sobre esta cuestión la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2015 , aborda la debatida cuestión relativa a la facultad de la Administración, y en particular de la Inspección, de comprobar la legalidad de determinadas operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que éstas puedan producir efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos, en este caso bajo el paraguas del art. 106.5 Ley 58/2003 (LGT), y sostiene en el fundamento jurídico cuarto que

"...dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, modificado por la Ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico".

En la misma línea se expresa la sentencia del Alto Tribunal de 22 de diciembre de 2016, RC 3421/2015.

La doctrina del Alto Tribunal, se refleja de forma incuestionable, en el artículo 70.3 de la Ley 58/2003, al establecer en su redacción originaria:

"La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente."

Por lo tanto, ni la Ley 58/2003, ni la jurisprudencia del Tribunal Supremo respaldan la posición del recurrente, que sintetiza al afirmar en la demanda: *"Aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa, una vez declarada la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2006, en el que mi representada optó por acogerse al régimen especial de fusión, lo que no puede pretender válidamente la Administración es dejar sin efecto esa opción atacándola indirectamente mediante actuaciones de comprobación referidas a ejercicios posteriores, declarando la inexistencia del fondo de comercio surgido como consecuencia de dicha operación, porque la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal ya quedó consolidado, resultando, por tanto, inatacable desde el mismo instante en que operó la prescripción."*

En primer lugar, porque el Tribunal Supremo permite examinar los ejercicios prescritos, para determinar todos los efectos fiscales sobre ejercicios no prescritos, de las operaciones realizadas en aquellos, y, por ello, en el caso que analizamos, si la diferencia de fusión debe calificarse como fondo de comercio o mayor valor de las participadas. Y, en segundo lugar, porque al margen de la redacción originaria del artículo 115 de la Ley 58/2003, el artículo 70 del mismo Texto Legal en su redacción originaria, da cobertura a la actuación de la Administración en la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, en cuanto a sus efectos tributarios sobre los que no lo están.

El propio recurrente, en su demanda, expresa su conocimiento de la anterior doctrina jurisprudencial, aunque muestra su disconformidad por razones de seguridad jurídica e igualdad de armas. Ahora bien, no existe duda alguna de que la Ley 58/2003 da cobertura legal a la calificación realizada por la Administración respecto de una operación efectuada en el ejercicio 2006, en relación a sus efectos fiscales sobre el ejercicio 2008 objeto de comprobación. Y tampoco existe duda, de que esta facultad ha sido declarada reiteradamente por el Tribunal Supremo".

Avanzando en el tiempo, la más reciente jurisprudencia contenida en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (ROJ:STS:3037:2019-ECLI:ES:TS:2019:3037), avala, con mayor precisión, si cabe, la solución dada por las sentencias del Tribunal Supremo citadas por nosotros, referida específicamente al fondo de comercio. A los argumentos de la citada sentencia nos remitimos.

Se desestima este motivo.

CUARTO.- Sobre el tratamiento contable del fondo de comercio surgido de la fusión por absorción de Humangroup.-

En idénticos términos se planteó esta cuestión en el recurso 195/2016, y no podía ser de otra manera, dado que se refería a la misma deducción derivada del mismo fondo de comercio, practicada en el ejercicio 2008. Y lo resolvimos de la siguiente manera:

"2.- La siguiente controversia planteada en la demanda, es la relativa al tratamiento contable del fondo de comercio surgido como consecuencia de la fusión por absorción de Humangroup.

Sostiene la recurrente que, a efectos contables, se entiende por fondo de comercio el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de una combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos, menos el de los pasivos asumidos. Considera, por ello, que como consecuencia de la fusión por absorción de Humangroup, se puso de manifiesto un fondo de comercio (esto es, un sobreprecio que no podía ser asignado a los bienes y derechos adquiridos por ADECCO IBERIA), lo cual fue validado por los auditores de la compañía.

Acierta el Sr. Abogado del Estado al afirmar que *"Las diferencias, desde el punto de vista contable, entre la recurrente y la Inspección, de forma resumida están plasmadas en la página 17 de la resolución recurrida, considerando, en síntesis, la Inspección, que no ha sido correcta la imputación que hace la recurrente en la medida en que todo el mayor valor de la sociedad absorbida corresponde a mayor valor de las participaciones en filiales de las que es titular.*

La recurrente insiste, previamente en esta vía contenciosa, en lo ya manifestado en la vía económico administrativa: el tratamiento contable derivado de la fusión se reflejó en las cuentas anuales, que fueron auditadas sin salvedad alguna, debiendo prevalecer, por tanto, ese parecer frente a la de la Inspección."

Compartimos el planteamiento que, respecto de esta cuestión, se sostiene tanto en la Resolución impugnada como en la contestación a la demanda.

La auditoría de las cuentas anuales, consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable; también comprenderá la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas (artículo 1.2 de la Ley 19/1988, en su redacción originaria, aplicable al supuesto de autos). Por lo tanto, la auditoría verifica y dictamina sobre si las cuentas anuales de la entidad reflejan la imagen fiel de la situación económica de la misma, pero no tiene por objeto una valoración tributaria.

El informe de auditoría no limita las facultades de la Administración Tributaria para aplicar y exigir los tributos, tal como se expresa el artículo 143 del RDL 4/2004, aplicable al supuesto de autos, *"a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley ."*, estableciendo dicho artículo que *"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."*

Por lo tanto, el resultado contable auditado, debe corregirse conforme a las normas reguladoras del

Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la base imponible.

Las tesis actoras se centran en dar prevalencia al criterio contable validado por los auditores, frente a los planteamientos de la Inspección, limitando de facto, las facultades de ésta para la determinación de la base imponible y cálculo de la cuota. Este planteamiento no se sostiene a la luz de las señaladas normas jurídicas. La Administración Tributaria, se encuentra sujeta a normas fiscales para la aplicación del sistema tributario, pero no puede verse constreñida, en la aplicación de tales normas, por el resultado de la auditoria sobre las cuentas anuales, porque el objeto de esta, como hemos vistos, no es la determinación de las obligaciones tributarias, sino la de *verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación*".

QUINTO.- sobre la determinación del valor teórico. Interpretación y aplicación del artículo 89.3 TRLIS.

El tercer motivo impugnatorio de la demanda que ahora nos ocupa reitera el mismo motivo ya planteado en la demanda del recurso 195/2016. Nuestra respuesta fue la siguiente:

"3 .- La tercera cuestión es la relativa a la determinación del valor teórico a considerar en aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS. El precepto en cuestión determina, en lo que ahora interesa:

"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 veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (...)"

En el presente caso existe un pacto de retroacción contable de los efectos de la fusión al 1 de enero de 2006.

Es cierta la afirmación actora, sobre que la diferencia de fusión es la diferencia resultante entre el precio de adquisición de la participación y su patrimonio neto, esto es, los fondos propios de la entidad transmitente. Pero, a continuación, afirma que la diferencia de fusión, debe venir referida al momento de la realización de la operación de fusión, ya que entiende que *la diferencia de fusión únicamente adquiere sentido y operatividad con ocasión de la fusión*.

Pero, como hemos señalado, existe un pacto de retroacción contable de los efectos de la fusión al 1 de enero de 2006, por lo que los resultados de enero a septiembre de ese año 2006 de la entidad absorbida, están incluidos en la cuenta de resultados de la sociedad absorbente y tributa por los mismos.

Tanto la entidad actora como la Administración, calculan 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). Pero la recurrente 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); incluye entre los fondos propios de la sociedad absorbida, los resultados de la sociedad absorbente hasta septiembre de 2006. La inspección parte del mismo importe de diferencia de fusión contable que ha tomado la entidad (49.264.906,20€), pero este es el valor que considera diferencia de fusión fiscal, pues entiende que, a efectos fiscales, para el cálculo de la diferencia de fusión, dada la

retroacción 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, 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.

El criterio que sostiene la Administración es el acogido en nuestra sentencia de 3 de junio de 2015, recurso 97/2012, en la que, en síntesis, señalábamos que, existiendo retroacción contable, el beneficio obtenido por la sociedad absorbida desde la fecha de retroacción contable hasta la fecha de inscripción de la fusión no se debe computar en el cálculo del valor teórico de la participación a que se refiere el art. 89.3 del TRLIS. Esta sentencia ha sido confirmada por la del Tribunal Supremo de fecha 31 de enero de 2017, RC 2300/2015".

SEXTO.- La exigencia de tributación efectiva.

También se planteó esta cuestión, argumentada, como ahora, sobre si la carga de la prueba de la tributación efectiva por la transmisión anteriores de las participaciones incumbía a la Administración o a la entidad recurrente, no planteándose problema alguno, ni entonces ni ahora, sobre si la transmisión de las participaciones conformó o no un negocio anómalo, lo que se trató de introducir en el anómalo escrito de alegaciones complementarias, formulado por la parte actora, rechazado por este tribunal, por no acogerse a trámite procesal alguno.

Dado el real planteamiento de la cuestión controvertida, ésta obtuvo la siguiente respuesta, que ahora reiteramos:

"4.- Sobre la tributación efectiva previa de las acciones transmitidas.

Esta cuestión se plantea en la demanda en los siguientes términos:

"Tal y como hemos señalado anteriormente, en el momento de la compra de las acciones de HUMANGROUP por parte de ADECCO IBERIA, los propietarios de las mismas eran: (i) una sociedad mercantil española (DANSER INVEST, SL), así como (ii) cuatro personas físicas residentes en España. A la vista de lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS, la deducibilidad fiscal del fondo de comercio que se puso de manifiesto como consecuencia de la operación de fusión, sería deducible en la medida en que se cumplan los requisitos allí señalados.

Tanto la Inspección como el TEAC consideran que no se cumple el requisito del artículo 89.3.a) del TRLIS, entendiendo que mi representada debe justificar la tributación efectiva previa de las acciones de HUMANGROUP, no en sede de la entidad que transmitió dichas acciones a ADECCO IBERIA (esto es, DANSER INVEST, SL), sino en sede de los anteriores propietarios de las mismas (cinco fondos americanos y uno holandés)."

La razón del proceder de la Inspección, se expone en la contestación a la demanda, en los siguientes términos: Para dar respuesta a la cuestión debatida es preciso partir de los hechos que sirven de base a la regularización, especialmente, el de la coincidencia temporal, de fedatario público de las operaciones de adquisición previa y posterior transmisión de las participaciones que han dado lugar a la tributación discutida.

En efecto, como resume el TEAC, el 28 de abril de 2005, ante el mismo notario y en escrituras públicas con números de protocolo consecutivo, se producen las siguientes operaciones:

- *DANSER INVEST SL adquiere a cinco Fondos inversores americanos y uno holandés el 50% de la entidad HUMANGROUP SAU.*

- *ADECCO IBERIA SAU adquiere a DANSER INVEST SL. y a cinco personas físicas el 100% de la entidad HUMANGROUP SAU."*

La Inspección sostiene que, como el mismo día de la compra, de las acciones de HUMANGROUP a DANSER INVEST esta Sociedad adquirió un 50% de las acciones de HUMANGROUP a unas sociedades

no residentes, el obligado tributario debe acreditar la tributación de esa parte y dado que no existe acreditación alguna de esta tributación, la Inspección rechaza los efectos fiscales de la diferencia de fusión correspondiente a la compra a las entidades no residentes.

La actora considera que tal prueba corresponde a la Administración.

En nuestra sentencia de 23 de marzo de 2011 (recurso 237/2008), decíamos que tal y como se desprende del tenor del referido precepto (artículo 103.3 de la Ley 43/1995, de semejante contenido al artículo 89.3 del TRLIS), su aplicación exige la prueba de la tributación efectiva en otro Estado miembro, correspondiendo la carga de dicha prueba al contribuyente. Esta sentencia ha sido confirmada por la del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013, RC 3294/2011.

Dado el señalado criterio, no podemos aceptar las afirmaciones actoras en orden a que, en la medida en que fue una entidad española la que transmitió a ADECCO IBERIA las participaciones de HUMANGROUP, nos encontramos ante una presunción de tributación efectiva previa de las mismas, por lo que, en su caso, debería ser la Administración quien aportara los elementos de prueba que estimara pertinentes para desvirtuar tal presunción. Recordemos que DANSER INVEST SL, entidad transmitente, adquiere a cinco Fondos inversores americanos y uno holandés el 50% de la entidad HUMANGROUP SAU, el mismo día de la transmisión.

No olvidemos que el artículo 89.3 del RDL 4/2004, en su redacción originaria, establece:

"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:

1.º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal."

Por lo tanto, acreditar la tributación es carga de prueba del recurrente que pretende hacer valer la deducción.

Así las cosas, como se recoge en el Acuerdo de Liquidación, La Inspección, por su parte, toma en consideración que el mismo día de la compra de las acciones de HUMANGROUP a DANSER INVEST esta sociedad adquirió un 50% de las acciones de HUMANGROUP a unas sociedades no residentes, por lo que el obligado tributario debe acreditar la tributación de esa parte y dado que no existe acreditación alguna de esta tributación, la Inspección rechaza los efectos fiscales de la diferencia de fusión correspondiente a la compra a las entidades no residentes. Además, en cuanto a las personas físicas, calcula la diferencia de fusión con efectos fiscales atendiendo a la renta que efectivamente ha tributado.

Esta prueba de tributación es inexistente".

SÉPTIMO.- Sobre la imputación de la diferencia de fusión.

Dijimos sobre esta cuestión:

"5.- La imputación de la diferencia de fusión a los bienes y derechos adquiridos por ADECCO IBERIA.

Según se afirma en el Acuerdo de liquidación, como consecuencia de la fusión entre ADECCO IBERIA y HUMANGROUP, S.A.U., surgió una diferencia de fusión contable de 49.264.906,20 euros, no existiendo discrepancia entre el criterio administrativo y el de la recurrente en este punto.

La actora considera que la diferencia de fusión se debe asignar a los activos intangibles siguientes:

- Marca Alta Gestión: 7.500.000 euros
- Fondo de comercio (parte de la diferencia no asignable a elementos concretos): 41.764.906,10 euros.

Por su parte, la inspección considera que la diferencia de fusión fiscal que tiene efectos fiscales (19.103.338,18 €) debe imputarse a los activos de la sociedad absorbida en el momento de la fusión, es decir, como mayor valor de las participaciones adquiridas, en las siguientes cuantías:

- ALTA GESTION, S.A.: 15.348.396,84 €
- EUROVENDEX, S.A.: 778.808,71 €
- EUROCCEN EUROPEA DE CONTRATAS, S.A.: 67.875,06 €
- HUMANGROUP OUTSOURCING: 2.908.257,57 €.

La discrepancia surge en la medida en que la entidad actora considera que el criterio de valoración seguido por la inspección no se adecua a la realidad económica. Para centrar esta cuestión, debemos partir de los razonamientos de la sentencia de 19 de enero de 2012, RC 3726/2009, del Tribunal Supremo:

"En el segundo submotivo se cuestiona la conclusión del Tribunal a quo relativa a la inexistencia de un fondo de comercio.

Sin embargo, como dice el Fundamento de Derecho Noveno de la sentencia recurrida, "la Administración examinó las cuentas y balances comprobando que el valor que la fusión aporta a SGAB es la suma del valor de sus participadas, sin fondo de comercio. Por ello no se admite la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio, pues sin fondo de comercio no hay deducibilidad que es el primer requisito, como expone la Administración. La conclusión alcanzada por la Inspección, la comparte y ratifica la Sala de instancia, debiendo reiterarse que la Inspección, tras el examen de la documentación comprobada en el expediente, prueba que no fue correcto ese Fondo de Comercio, y esa incorrección no puede justificar la deducibilidad posterior que se pretende".

Se trata de una valoración probatoria efectuada por el Tribunal de instancia que concluye -de acuerdo con la Inspección- en la inexistencia de un fondo de comercio financiero. Esa valoración probatoria no puede ya ser desvirtuada en casación, salvo que la misma pudiera calificarse como arbitraria, algo que ni siquiera se invoca por la recurrente, sin que sea obstáculo a ello que con motivo de la fusión o incluso de la reclamación económico- administrativa la recurrente pidiese determinados informes acerca de la valoración de las entidades fusionadas, no constando que en él proceso de instancia se practicara ninguna prueba pericial al respecto."

Ciertamente, como afirma la actora, esta sentencia, en los párrafos transcritos, no niega, con carácter general, la posibilidad de deducir un fondo de comercio en casos de adquisición de entidades holding, sino que concluye, que no se probó la existencia del fondo de comercio.

La Inspección, parte de la idea de que el exceso del precio de adquisición sobre el valor de los fondos propios fiscalmente eficaz, ha de imputarse a los bienes y derechos adquiridos, según los criterios establecidos en el entonces vigente RD 1815/1991, de 20 diciembre, hasta el límite del valor de mercado de los mismos. La diferencia que no haya sido así imputada se integrará en la base imponible de la entidad absorbente como partida deducible con el límite anual de la veinteava parte de su importe, en concepto de fondo de comercio.

La Inspección ha determinado que la diferencia de fusión fiscal es de 49.264.906€ y que solo tiene efectos fiscales un importe de 19.103.338,18€. Este importe lo atribuye a los activos de la sociedad absorbida en el momento de la fusión, es decir, como mayor valor de las participaciones adquiridas, en las siguientes cuantías:

- ALTA GESTION, S.A.: 15.348.396,84 €
- EUROVENDEX, S.A.: 778.808,71 €
- EUROCCN EUROPEA DE CONTRATAS, S.A.: 67.875,06 €
- HUMANGROUP OUTSOURCING: 2.908.257,57 €

La Administración sostiene: **1º**. Inexistencia de marca en el momento de la fusión. En octubre de 2006, la sociedad absorbida no tenía en su activo ninguna marca, ya que en junio de 2006 la había traspasado a otra sociedad, HUMANGROUP OUTSOURCING. **2º**. Inexistencia de fondo de comercio en la sociedad absorbida. En octubre de 2006, la sociedad absorbida sólo tenía en su activo saldos con entidades vinculadas y participaciones en 6 sociedades. Por tanto, no existe ningún fondo de comercio en la sociedad absorbida y la imputación de la diferencia de fusión debe realizarse a estas participaciones, determinando un mayor valor de las mismas.

Respecto a la inexistencia de fondo de comercio, podemos leer en el Acuerdo de Liquidación:

"Sin embargo, la postura del obligado tributario, consistente en no imputar valor a las participaciones en las filiales de la absorbida, contradice el tenor literal de lo establecido en el artículo 89.3 de la LIS , anteriormente transcrito, pues esa participación forma parte de los bienes y derechos adquiridos, de manera tal que era pertinente la asignación de valor a esa participación. Por otra parte, el obligado describe, cómo efectivamente el precio de venta tuvo en cuenta y se fundamentó precisamente en el valor de las filiales en concreto.

El que la compra fuera "defensiva" como señala el obligado no implica que lo que se compra no tenga un valor, y que ese valor precisamente resida en las participadas.

La entidad ha incumplido el mandato del artículo 89.3 de la LIS al no imputar una parte de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico a una categoría de bienes y derechos adquiridos, en este caso las participaciones en el capital social de otras entidades, que como veremos, la Inspección ha acreditado que tenían un valor superior a su valor contable.

Por tanto, procede confirmar el criterio de la Inspección: cuando la entidad absorbida participa en otras entidades se ha de imputar valor a esas participaciones. Ciertamente, las participaciones en las filiales subsisten tras la fusión en el balance individual de la entidad adquirente, pero por un valor que, ni de lejos, responde a su valor de mercado."

El artículo 89.3 del RDL 4/2004, establece:

"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: (...)" .

En el informe de Deloitte de valoración del Grupo que nos ocupa a 31 de diciembre de 2005, fechado el 12 de mayo de 2016, se afirma:

"Los resultados obtenidos en la valoración del Grupo HG, tanto por el método de DFC como por múltiplos de ventas en transacciones comparables, están en línea con el coste de las participaciones registrado contablemente en cuentas anuales individuales de Adecco Iberia (12 863.060 euros).

Dado que de la revisión del balance de situación a la Fecha de Valoración no se identifican otros activos o intangibles del Grupo HG a los que se les pudiera atribuir la diferencia entre el valor estimado de las participaciones adquiridas y el precio pagada (57.000 miles de euros), entendemos que ésta responde al sobreprecio que Adecco ha considerado oportuno pagar en defensa de su posición estratégica en los mercados en los que opera y que, por tanto, atendiendo a la literatura contable disponible sobre combinaciones de negocios, solo cabe asignársela a Adecco y no estas participaciones."

La posición estratégica, a la que el informe atribuye el sobreprecio, al margen de no estar probada, no puede considerarse fondo de comercio, pues no constituye, de manera directa, un valor inmaterial que permita a la empresa obtener rentabilidades superiores a las esperadas por la simple suma de sus activos contables, ese valor inmaterial se encuentra en las filiales, como afirma la Administración, y ahora veremos. Lo cierto es que la Administración parte de la idea de que el mayor valor de adquisición responde a un mayor valor de las participaciones adquiridas.

La Administración opera del siguiente modo:

1.- Imputa como mayor valor de las participaciones de HUMANGROUP OUTSOURCING DE RECURSOS HUMANOS, S.L.U. (sociedad que adquiere la marca de Alta gestión), 2.908.257,57 €; reparte la diferencia de fusión de 19.103.338,18 €, en la misma proporción que el obligado tributario ha distribuido su diferencia de fusión entre marca Alta Gestión y fondo de Comercio.

2.- El resto de la diferencia de fusión (que el obligado tributario atribuyó a un fondo de comercio) de 16.195.080,61 € (19.103.338,18-2.908.257,57) lo imputa como mayor valor del resto de las filiales de HUMANGROUP, S.A.U.; y la distribución la realiza, aplicando el mismo criterio que el obligado tributario, calculando el valor de cada filial e imputando la diferencia de fusión en la misma proporción.

En el Acuerdo de liquidación podemos leer:

"Sin embargo, la postura del obligado tributario, consistente en no imputar valor a las participaciones en las filiales de la absorbida, contradice el tenor literal de lo establecido en el artículo 89.3 de la LIS , anteriormente transcrito, pues esa participación forma parte de los bienes y derechos adquiridos, de manera tal que era pertinente la asignación de valor a esa participación. Por otra parte, el obligado describe, cómo efectivamente el precio de venta tuvo en cuenta y se fundamentó precisamente en el valor de las filiales en concreto.

El que la compra fuera "defensiva" como señala el obligado no implica que lo que se compra no tenga un valor, y que ese valor precisamente resida en las participadas.

La entidad ha incumplido el mandato del artículo 89.3 de la LIS al no imputar una parte de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico a una categoría de bienes y derechos adquiridos, en este caso las participaciones en el capital social de otras entidades, que como veremos, la Inspección ha acreditado que tenían un valor superior a su valor contable."

Son acertadas las conclusiones contenidas en el Acuerdo de Liquidación:

1 .- *"Como se ha descrito en los Antecedentes de hecho, a la hora de estimar en 2008 el valor en uso de ese fondo de comercio, se tiene en cuenta las actividades y las ventas realizadas por las filiales. En definitiva, el fondo de comercio o la plusvalía tácita o la capacidad de generar beneficios futuros se situaba en las filiales, y no en la sociedad absorbida.*

Y como ya hemos analizado, el mayor valor de las filiales indirectamente participadas y su capacidad

de generar beneficios no son fondos de comercio que se puedan deducir al amparo del art. 89.3 del TRLIS, sino mayor valor de las participaciones que la entidad absorbida tiene en sus participadas. La diferencia de fusión fiscal debe atribuirse a los bienes y derechos de la entidad directamente participada, es decir, a sus participaciones."

2.- "Pero debe destacarse que en dicho informe la cartera de clientes que se ha valorado, así como el acuerdo de no competencia, se refiere a las tres entidades filiales de HUMANGROUP, S.A.U., lo que no hace sino confirmar la corrección y coherencia de las conclusiones anteriores, que se trata de fondos de comercio atribuibles a las filiales y no a la entidad cabecera del grupo, sino a sus participadas."

3.- "Por todo lo expuesto anteriormente, no cabe sino concluir que la diferencia de fusión que el obligado tributario ha imputado a un fondo de comercio, en la parte fiscalmente eficaz, esto es en la cuantía de 19.103.338,18 €, ha de considerarse en este caso como mayor valor de las acciones de las entidades HUMANGROUP OUTSOURCING DE RECURSOS HUMANOS, S.L.U, ALTA GESTION, S.A., EUROCCEN EUROPEA DE CONTRATAS, S.A. y EUROVENDEX, S. A."

Concluimos con la Administración que, en la fusión que nos ocupa no existe fondo de comercio.

Por último, y respecto al artículo 12.5 del RDL 4/2004, la recurrente parte de la base de que su regulación coincide con la del artículo 89 del mismo Texto, pero tales preceptos regulan objetos distintos y su regulación no es idéntica, al margen de que sostiene una concreta interpretación del primer precepto, basada en criterios subjetivos.

OCTAVO.- Sobre la sanción impuesta.

Si bien es cierto que en el recurso 195/2016 las sanciones se impusieron por dos tipos diferentes, los del artículo 191 y 195 LGT, y en el que ahora enjuiciamos por un solo tipo, el del artículo 195 LGT, tanto los argumentos impugnatorios de aquel recurso como la respuesta que dimos entonces, son perfectamente trasladables al caso actual, porque nada nuevo se ha discutido, que responda a esta diferencia de tipificación de la infracción.

Dijimos, y reiteramos en lo que sea necesario:

"CUARTO: La siguiente cuestión es la relativa a la sanción impuesta. Respecto a la conducta infractora, se dice en el Acuerdo:

"- Dejo de ingresar 314.272,15 € .

- Como consecuencia de la regularización se incrementa la aplicación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores en 5.152.507,00 € y, además, se incrementa la aplicación de deducciones en 142.797,08 €; ambos incrementos suponen que, a pesar de haberse producido una incorrecta determinación de la renta neta, sin embargo, no se produce la correspondiente falta de ingreso, ya que parte se neutraliza al computar las referidas bases y deducciones."

La Administración tipifica las conductas en los artículos 195.1 *"También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingresos u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación"* y 191 *"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley"* de la Ley 58/2003 .

El artículo 191.2 dispone: *"La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea igual o inferior a 3000 euros o, siendo superior, no exista ocultación"*, por lo que esta infracción se califica como leve, y, por su parte, el artículo 195.1 establece que *"la infracción tributaria prevista en este*

artículo será grave", por lo que esta infracción se califica como grave.

El art. 183 de la LGT, establece que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia.

Respecto a la motivación de la culpabilidad, se razona en el Acuerdo sancionador:

"La instructora considera que solo cabe apreciar conducta infractora en relación con la parte de la regularización que hace referencia al nuevo cálculo de la diferencia de fusión fiscalmente eficaz, que se ha producido como consecuencia de rechazar los efectos fiscales de la diferencia de fusión correspondiente a la compra de las acciones a los no residentes. Por tanto, este es el único aspecto de la regularización que procede examinar en el presente procedimiento. (...)

"Dado que, en el mismo día, en protocolo inmediatamente anterior, la participación se transmitió por entidades no residentes a una entidad residente, esta Oficina Técnica entiende que en este supuesto nos encontramos ante una transmisión de participaciones por no residentes, supuesto en el que la propia norma exige la acreditación de la tributación anterior. Y ello dado que, si no acredita la doble tributación, no puede admitirse el efecto fiscal de la diferencia de fusión, dado que la finalidad de la norma es clara: evitar la doble imposición".

Por tanto, la conducta que se pretende sancionar ha consistido en que el obligado tributario consideró que como consecuencia de la operación de fusión parte de las acciones se adquirieron a una entidad residente, sin tener en cuenta que esas acciones habían sido previa y simultáneamente adquiridas a entidades no residentes. En virtud de esta consideración se aplica una interpretación literal del artículo 89.3 del TRLIS que supone evitar la acreditación de la tributación previa. (...)

En primer lugar, de lo anterior se desprende que no cabe admitir que el obligado tributario desconocía que estaba adquiriendo acciones propiedad de no residentes, dado que estos propietarios transmiten esas acciones a la sociedad residente en el mismo momento en que esta las transmite al obligado tributario, y dado que ambas transmisiones se realizan en la misma fecha, ante el mismo notario y en documentos consecutivos según su número de protocolo. Ello implica que su comportamiento fue negligente por ser este absolutamente contrario a lo previsto en la norma, que expresamente exige la acreditación de la efectiva tributación por parte de los transmitentes de las participaciones cuando estos sean no residentes.

En segundo lugar, aun cuando se admitiera que la entidad pudo razonablemente entender que la adquisición se produjo a la entidad residente, lo que no resulta admisible es la interpretación que se realiza del precepto en cuestión, considerando que en tal supuesto no se requiere acreditar la tributación, puesto que tal interpretación carece de fundamento por ser contraria a la finalidad de la norma, tal como ha sido reiteradamente interpretada por la Administración tributaria y por la jurisprudencia.

En consecuencia, se estima procedente confirmar que el obligado tributario actuó de forma culpable, ya que simplemente debía aplicar la norma tributaria que en este punto es clara al no conceder la deducibilidad de unos importes sin acreditar la tributación efectiva previa del transmitente de la participación."

Dado el comportamiento descrito, debe concluirse que concurre culpabilidad, pues existió un artificio (venta de no residentes a residentes en el momento anterior de la adquisición por la recurrente), que evitó la necesidad de acreditar una tributación previa.

No se trata, por tanto, de la interpretación de la norma, aun cuando el Acuerdo sancionador se refiere a ello, sino de la existencia de dos operaciones simultaneas que provocaban la elusión de un requisito legalmente previsto: probar la efectiva tributación.

La complejidad de la operación no incide en los hechos que analizamos, pues las simultaneas compraventas, no encierran complejidad alguna.

La opinión de los auditores externos de la entidad, no alcanzó a los hechos que analizamos.

Respecto a que se sanciona una conducta realizada en un ejercicio prescrito (2006), ello no puede ser admitido, pues la conducta infractora lo es en relación con la parte de la regularización que hace referencia al nuevo cálculo de la diferencia de fusión fiscalmente eficaz, por lo que se sanciona la incidencia del cálculo en el ejercicio examinado".

NOVENO.- Sobre las costas procesales:

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto **ADECCO IBERIA, S.A.**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Carlos Alberto de Grado Viejo, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de diciembre de 2015**, -reclamación 5870 y 6608/2013 y 2795/2014-, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos confirmarla** y la **confirmamos**, y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Voto particular

que emite el Presidente de la Sección, JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, a la sentencia de esta Sala de 23 de octubre de 2019, recurso 196/2016.

Con todo respeto a mis compañeros de Sección formulo este voto en relación con el motivo tercero del recurso pues estimo que antes de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (esta norma, a mi juicio, vulnera diversos principios constitucionales, pero en el presente caso no resulta *ratione temporis* aplicable) no era posible calificar una operación realizada en un ejercicio prescrito con efectos en ejercicios prescritos.

Y aunque conozco que esa no es la posición del Tribunal Supremo, planteo mi opinión por si con ella pudiera producirse que el Alto Tribunal, que me merece el máximo respeto y consideración, se replanteara la cuestión, por otra parte muy discutida a nivel doctrinal.

Ha existido una clara evolución de la Jurisprudencia en esta materia, al igual que en las respectivas decisiones del legislador y en algún caso éste ha salido al paso de aquélla (véase la STS de 4 de julio de 2014) o se ha inspirado en la propia doctrina jurisprudencial (véase la Ley 34/2015 y otras posteriores a dicha sentencia).

En dicha evolución podemos destacar tres fases:

En la primera, se negó a los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos facultades de comprobación sobre ejercicios tributarios ya prescritos, cuyos elementos pudieran trascender, se trataba de compensación de bases, en la investigación de ejercicios no prescritos, con fundamento en la firmeza de las autoliquidaciones tributarias prescritas pues, por razones de seguridad jurídica, debían quedar inamovibles.

En la segunda, que sería la de autos, se refería, también, a cuotas y deducciones, se pasó a entender que tratándose de la compensación de bases impositivas negativas en ejercicios impositivos venideros, el contribuyente debía justificar su origen con ocasión del desarrollo de actuaciones administrativas de regularización tributaria de ejercicios presentes, y como consecuencia de la aportación de esos justificantes, el órgano de comprobación podía regularizar las bases negativas objeto de compensación en los ejercicios investigados, al igual que aquellas cuotas, sin que ello pudiera llegar a afectar al derecho a liquidar ya prescrito de aquellos ejercicios en que se originó el crédito de impuesto.

Finalmente, se ha dado un paso más, permitiendo que las facultades de comprobación limitadas en el tiempo (hasta 10 años) no solo alcancen a la verificación de las bases impositivas negativas a compensar, así como a cuotas y deducciones, en ejercicios no prescritos, sino que al hilo de esas actuaciones los órganos de la Administración tributaria puedan llevar a cabo actuaciones de recalificación de negocios jurídicos formalizados en el pasado ya prescrito, siempre que sus efectos se proyecten sobre ejercicios impositivos en que el derecho a liquidar de la Administración permanece vivo. Respecto del resto de los conceptos tributarios, la Ley 34/2015, consagra la imprescriptibilidad del derecho a comprobar por la Administración.

En cuanto a las normas, debemos destacar que la Disposición Final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias, apartado tercero, a la vez que ampliaba el plazo de compensación de bases impositivas negativas de siete a diez años, introdujo un cambio trascendental en esta materia, al añadir un nuevo párrafo, el quinto, al art. 23 de la LIS, para establecer el deber de "acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación se pretenda, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originen". De su propio texto se desprende que con el mandato del art. 23.5 de la LIS no se está dando una nueva regulación a la prescripción ni a la comprobación, sino que meramente se incorporaba la exigencia al sujeto de probar la existencia de las bases negativas de ejercicios prescritos, justamente porque la Administración no podía, por la prescripción, entrar por sí misma a comprobar su realidad. Como se ha visto, ello exigía, para efectuar la compensación, la exhibición de la contabilidad y los soportes documentales.

Se trata, como ha señalado la doctrina, de la primera norma del ordenamiento español que, rompiendo la rigidez y el automatismo característicos del plazo general de prescripción, plasma de forma expresa la atemporalidad o, si se prefiere mejor, la vigencia indeterminada de la obligación del sujeto pasivo de justificar documentalmente el origen e importe de las BINs compensadas o pendientes de compensación, al incluir la expresión "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". La finalidad de la nueva disposición es muy clara: el enorme desfase creado entre el plazo de prescripción (cuatro años) y el plazo de compensación (diez años) aconseja imponer la exigencia de que el sujeto pasivo acredite las BINs compensables, exigencia de acreditación que en cambio no se extiende a los sujetos pasivos del IRPF ni a las cooperativas ya que en ambos casos no se había ampliado por su respectiva normativa el plazo de compensación de pérdidas o cuotas. Lejos de ello, la LIRPF/1998 acompaña el plazo de compensación de rentas negativas en el IRPF al plazo de prescripción cuatrienal creado por la LDGC. Ahora bien, al igual que sucederá para el conjunto del sistema tributario con la norma instaurada años después por el art. 106.4 de la LGT/2003 -sobre la que volveremos más adelante-, la gran incógnita suscitada por el art. 23.5 de la LIS/1995 consiste en discernir si esa atemporalidad que consagra tiene por objeto exclusivamente los medios de prueba

cuya carga pesa sobre el obligado tributario o si también afecta a las facultades administrativas de indagación sobre veracidad y realidad de los datos contenidos en aquellos. Dicho de otra manera, ¿se está ante una cuestión que pivota únicamente sobre la carga de la prueba para el sujeto pasivo del tributo o se trata además de otorgarle medios de comprobación a la Administración Tributaria para que esta verifique la verdadera procedencia y cuantía de las BINs objeto de compensación?

Ante esta disyuntiva, considero que el art. 23.5 LIS/1995 es un mandato dirigido más al sujeto pasivo del tributo que a la Administración, pues lo que regula es un medio específico de prueba enmarcado en el art. 114.1 LGT/1963 que presenta la particularidad de girar en torno a la obligación de exhibir la contabilidad y los soportes documentales de apoyo a la misma. A mi juicio, el papel de la Administración sigue estando circunscrito a su facultad para comprobar la realidad de las BINs en las declaraciones tributarias de los períodos impositivos en que aquellas se originan y no en las de los ejercicios económicos en que las BINs se compensan, ya que para la Administración es muy difícil comprobar hechos producidos diez años atrás al margen de la carga gestora excesiva que ello supondría para los contribuyentes. Por tanto, cuando las BINs se hayan generado en períodos prescritos, la Administración tiene vedada la comprobación de los hechos determinantes de las mismas. En suma la Administración sí puede rechazar la validez de los documentos aportados por el contribuyente si estos no reúnen las garantías mínimas para otorgarle el valor probatorio que, *a priori*, les correspondería -en cuyo caso la cantidad compensada no quedará suficientemente acreditada con la contabilidad y documentos exhibidos por el sujeto pasivo-, pero lo que no puede hacer la Administración es averiguar la veracidad de la contabilidad aportada ni verificar si el resultado contable ha sido determinado correctamente por aplicación de las normas mercantiles.

Es decir, la aportación de la documentación citada en el art. 23.5 LIS/1995 es solo para determinar si la compensación de la base negativa cuenta o no con la justificación necesaria y suficiente. Pero, a partir de ahí, la Administración en ningún caso podría exigir cantidad alguna por un posible incremento de deuda tributaria relativa a aquel año (ejercicio prescrito), ni podría iniciar un expediente sancionador. De entrada una evidencia se impone, y es que el art. 23.5 LIS/1995 establece un deber de conservación de la contabilidad al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades que compense BINs (al menos diez años), deber que va más allá del plazo general establecido en el art. 30 del C.Com (seis años). A partir de la modificación introducida en aquél por la LIRPF/1998, el sujeto pasivo del IS debe saber que el plazo de prescripción tributaria no es el único que le vincula a los efectos de acreditar los hechos o las circunstancias que invoque en defensa de sus legítimos derechos frente al acreedor tributario, ya que la Administración podrá exigirle que aporte determinadas pruebas documentales concernientes a datos reflejados o hechos acaecidos en períodos prescritos a fin de fundamentar su facultad de compensación en los períodos no prescritos objeto de comprobación.

En cualquier caso, el art. 23.5 de la LIS/1995 mantiene invariable el régimen de la prescripción tributaria regulado en el art. 64 de la LGT/1963 en el sentido de que la exigencia del sujeto pasivo de aportar o exhibir, en favor de su posición jurídica la contabilidad y soportes documentales de los años en que se generaron las BINs no está reñida con la regla de que la Administración sigue sin poder dictar liquidaciones correspondientes a esos años cuando se trate períodos impositivos prescritos, por lo que tampoco puede entrar a examinar o averiguar la realidad verdadera de las BINs surgidas en dichos ejercicios económicos.

Esta modificación se completó poco después a través del art. 2.8 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que elevó el plazo de compensación a quince años y dio nueva redacción al art. 23.5 de la LIS incorporando a ésta la exigencia de que las bases negativas que hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación, debían exhibirse también. "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o

autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Con posterioridad, la LGT 58/2003 reprodujo esta exigencia en su art. 106.4, renumerado más tarde con el número 5, dentro de las normas sobre medios y valoración de la prueba, extendiendo su ámbito de aplicación a las cuotas y deducciones procedentes de periodos prescritos que hubieran sido compensadas o aplicadas en períodos posteriores o se encontraran pendientes de compensación.

"4.En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales." Esta norma se completó con el art. 70.3 que, dentro del apartado relativo a la prescripción de las obligaciones formales, señaló "La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente". Regla ésta última de carácter claramente probatorio, incardinable en el art. 105 de la LGT.

La LGT/2003 contiene dos preceptos, el art. 70.3 y el art. 106.4, con una diferente ubicación sistemática, aunque con evidentes conexiones entre ambos. El primero lleva por título "Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales" y está ubicado en el Capítulo IV del Título II, en el que se regulan los distintos modos de extinción y las garantías de la deuda tributaria. Por su parte, el art. 106 se integra en el bloque normativo regulador de la prueba, y de hecho lleva por rúbrica "Normas sobre medios y valoración de prueba" formando parte del Capítulo que se ocupa de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios dentro del Título III relativo a la aplicación de los Tributos.

El art. 70 presenta una regla general en su apartado 1, a la que siguen sendas excepciones en sus apartados 2 y 3.

El apartado 3 del art. 70 matiza la regla general del apartado 1 al ampliar temporalmente hacia el futuro, hasta que se extinga el plazo cuatrienal de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la obligación de justificar la procedencia de los datos originados en operaciones realizadas antes del inicio de dicho plazo que estén vinculadas con esa deuda. Atendiendo a su contenido, tal vez esta disposición debería incardinarse como un apartado más del art. 106 dentro de la Sección de la LGT/2003 dedicada a la regulación de la prueba, porque en realidad el art. 70.3 establece una regla específica que afecta al marco temporal de la carga de la prueba cuando esta versa sobre operaciones realizadas en periodos prescritos. Esta alusión a cualesquiera operaciones realizadas en ejercicios prescritos sí le confiere al art.70.3 un campo de actuación un tanto diferenciado respecto al art. 106.4, ya que el primero podría estar refiriéndose a actos, hechos o negocios con proyección plurianual no comprendidos dentro del objeto propio del segundo, como por ejemplo el valor de adquisición a efectos de amortizaciones de activos o de sus transmisiones futuras, las provisiones dotadas que años después revierten como ingresos a la base imponible, inversiones en gastos de I+D, etc. Algún autor también apunta como otro posible signo diferenciador entre los dos preceptos las distintas consecuencias asociadas al incumplimiento de la carga de la prueba fijada por ambas normas. Así, en el caso del art. 106.4, la insuficiente acreditación de las bases o cuotas compensadas o de las deducciones aplicadas no equivale en todo caso a la inexistencia en origen de tales bases, cuotas o deducciones sino, simplemente, a la imposibilidad de su compensación o aplicación futura, por lo que esa posible pérdida sobrevenida del derecho a la deducción o a la compensación es un mero incumplimiento de la carga de la prueba que no comporta, en principio, una conducta sancionable. En cambio, el art. 70.3 sí puede permitir evaluar que se está desatendiendo una obligación formal de acreditación de datos durante un determinado plazo exigido por el legislador,

por lo que aquí no sería descartable pensar en posibles consecuencias sancionadoras para el obligado tributario.

Sea como fuere, la conexión del art. 70.3 con el art. 106.4 LGT/2003 parece más que evidente, ya que este último enumera unos medios de prueba específicos (liquidaciones o autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales) que deberán acreditar la "procedencia y cuantía" de "las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación" originadas en periodos prescritos.

El art. 106.4 LGT/2003 estriba en dirimir si, al exigirle al obligado tributario que exhiba la autoliquidación así como la contabilidad y los oportunos soportes documentales, dicha norma solo le impone a ese sujeto una concreta obligación de prueba pero sin otorgarle a la Administración una correlativa facultad de examen e investigación en orden a determinar la existencia, límite y cuantía de las bases, cuotas y deducciones en los ejercicios en que se originaron, o si, además, la Administración sí puede comprobar la realidad de todos esos extremos por desplegar efectos jurídicos en tributos y periodos no prescritos.

Pues bien, opinamos que el art. 106 en nada afectaba a la prescripción de las obligaciones tributarias, ni modula, rectifica o excepciona su operatividad. Por el contrario, el art. 106 era un precepto que afecta a los medios de prueba y constituye una especificación del art. 105.1 de la LGT que contiene el principio clásico de que quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este sentido, el apartado quinto del art. 106 establecía una limitación a los medios de prueba.

El mandato del tercer párrafo del art. 70 de la LGT se dirige al obligado tributario y se ciñe a la conservación de los documentos originarios de los datos incorporados a autoliquidaciones posteriores para verificar su origen, pero no para comprobar su legitimidad, tarea que sólo puede ser realizada por la Inspección en el periodo impositivo en que el antecedente fáctico se haya producido, y mientras no se haya producido la prescripción.

En efecto, analizando los efectos jurídicos de los arts. 70.3 y 106.5 de la LGT y acudiendo a los distintos criterios hermenéuticos admitidos en los arts. 12.1 de la LGT y 3 del C.c., para conocer su verdadero significado., podemos obtener, las siguientes consideraciones:

Los dos preceptos presentan coincidencia en los elementos: 1º) Ambos versan sobre una obligación de probar ("acreditar" o "justificar"). 2º) Exigen probar la "procedencia" de datos y partidas negativas cuya característica común es su "origen" en periodos prescritos o ejercicios prescritos, con lo que la "procedencia" de la prueba está enlazada con el "origen" de los datos o partidas. 3.º) Refieren la prueba a estos datos o partidas, no a las operaciones de que derivan ya que mientras estas últimas pertenecen a la realidad pretributaria del contribuyente (realidad económica o financiera preexistente), aquellos, es decir los datos relativos a las bases, cuotas o deducciones, sí forman parte de su realidad tributaria. De todo ello, se deduce que, atendiendo al sentido propio de sus palabras, los arts. 70.3 y 106.5 LGT/2003 conectan la obligación de exhibición o aportación a cargo del sujeto inspeccionado a los datos o partidas negativas de contenido puramente fáctico, pero no a las operaciones jurídicas que dieron origen a tales datos o partidas ni menos aún a la corrección jurídica de estas últimas. En suma, desde la perspectiva del sentido literal de los términos empleados, dichas normas imponen al sujeto pasivo la obligación de prueba, pero también la acotan señalando los medios con los que la certeza de los datos o hechos puede considerarse indubitada.

En segundo lugar, desde el punto de vista de los antecedentes históricos y legislativos, consideramos que ni el art. 23.5 LIS/1995 resultante de la redacción dada por la Ley 24/2001, por el que se impone como requisito para la compensación que las BIN hayan sido liquidadas o autoliquidadas, ni el art. 106.4 LGT/2003, ni el TRLIS/2004 incorporan mención alguna a la comprobación y a la prescripción. Por su parte, el precedente del art. 24.1 L.R.FC. que sí dispone que "la Administración

Tributaria podrá comprobar", no es más que una habilitación para la mera comprobación formal de la declaración e importe de las partidas compensables, inherente al examen de la prueba aportada, mientras que el art. 70.3 LGT/2003 es una norma aclaratoria de la obligación de justificación de las partidas negativas en tanto no prescriban las deudas futuras para cuya determinación se aplican. La conclusión es que, tanto la legislación del IS como la LGT y la especial de cooperativas, contemplan las partidas negativas como realidad jurídica preexistente, generada en su momento y por los cauces correspondientes (liquidación o autoliquidación), debiendo aportarse estas y su documentación complementaria para probar su origen en ejercicios prescritos.

En tercer lugar, atendiendo al contexto normativo en que se ubican sistemáticamente los arts. 70.3 y 106.5 LGT/2003, se alcanzan los mismos resultados que con la interpretación literal e histórica. Así, el art. 106 está en una Sección dedicada a la prueba distinta de la Sección 6ª, que se ocupa de las potestades de comprobación e investigación, en la que destaca el actual art. 115, precepto este último que proyecta dichas funciones hacia la posibilidad no solo de indagar hechos, actos o circunstancias determinantes de la obligación tributaria sino también de "verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto" Es decir, la prueba por su propia naturaleza está referida solo a hechos, y es ahí donde incide el art. 106.5, mientras que la comprobación tiene un doble contenido, factico y jurídico, por lo que si bien es cierto que la actividad probatoria forma parte de la función comprobadora, en cambio no es cierta la proposición inversa, razón por la cual no pueden confundirse. Así las cosas, un precepto regulador de la prueba, como el art. 106.5 LGT/2003 no puede estar exigiendo que se acredite la "procedencia, de determinados datos como sinónimo de su"corrección o validez jurídica", de lo que se infiere que dicho precepto -al igual que el art. 70.3- tienen por destinatario al sujeto pasivo del tributo y no a la Administración. Quiere ello decir que, con base en dichas normas, al particular se le impone la carga de la prueba sobre los datos o hechos que invoca a su favor para aprovecharse de una minoración o extinción de la deuda tributaria por mor de la correspondiente compensación o de la deducción, y la Administración deberá limitarse a examinar esa prueba para corroborar su validez y suficiencia, es decir para constatar que las partidas compensables son las que en su día y por su mismo importe se liquidaron o autoliquidaron en consonancia con la contabilidad y su soporte documental.

En cuarto y último lugar, opinamos que el espíritu y la finalidad de los mencionados preceptos de la LGT/2003 aportan un plus de seguridad jurídica ya que, de una parte, acotan los medios de prueba tasada que la ley considera suficientes y, en paralelo, facultan a la Administración para rechazar la compensación si el sujeto pasivo no aporta el medio probatorio específico. Además, la exigencia legal de que las partidas compensables o deducibles hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación en su momento evita una hipotética reconstrucción jurídica de los periodos prescritos en que aquellas se generaron. Fue justamente en dichos ejercicios ya prescritos cuando, por medio de la liquidación o autoliquidación el sujeto pasivo procedió a aplicar la normativa del impuesto a su realidad económica o financiera dando lugar a las partidas fiscales compensables, de modo que en el momento en que se ejercita la compensación o deducción no es posible discutir, debatir o averiguar la corrección o pertinencia de la regulación jurídica que arrojó en su día ese resultado.

A nuestro juicio, producida la prescripción en relación con una operación, hecho o negocio jurídico que no ha sido objeto de comprobación, las magnitudes tributarias devienen inatacables y, por ende, los negocios jurídicos que se realizaron en el referido periodo, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos las operaciones cuestionadas.

Este es, además, el sentir general de la doctrina más especializada en la materia.

Por todo ello, considero que el primer motivo del recurso debió ser estimado y con ello el recurso en su integridad.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.