



Roj: **STS 4649/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4649**

Id Cendoj: **28079130022022100472**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/12/2022**

Nº de Recurso: **7236/2020**

Nº de Resolución: **1686/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2155/2020,**
ATS 12565/2021,
STS 4649/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.686/2022

Fecha de sentencia: 19/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7236/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/12/2022

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

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7236/2020

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1686/2022

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación registrado con el núm. **7236/2020**, interpuesto por la procuradora doña María Soledad Gallo Sallent, en representación de la mercantil **NEINOR HOMES S.A.**, entidad sucesora de **QUABIT INMOBILIARIA, S.A.**, contra la sentencia dictada el 9 de julio de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 267/2017.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 9 de julio de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 267/2017, interpuesto por la entidad Quabit Inmobiliaria SA, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017, relativa al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2007 a 2009, y sanciones derivadas.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1º.- **DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por QUABIT INMOBILIARIA S.A, representada por la Procuradora Dña. Belén Jiménez Torrecillas, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada en autos, la cual se confirma así como los acuerdos liquidatorios y sancionadores impugnados de los que deriva.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales causadas en esta instancia".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de la entidad QUABIT INMOBILIARIA, S.A., asistida del letrado don Manuel de Vicente-Tutor Rodríguez, presentó escrito el 21 de octubre de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

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

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

2. La Sala de instancia, por auto de 4 de octubre de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto la mercantil Quabit Inmobiliaria SA, parte recurrente, como la Administración General del Estado, parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.



TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 30 de septiembre 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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

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

2. La procuradora doña María Soledad Gallo Sallent, en representación de la mercantil NEINOR HOMES S.A., entidad sucesora de QUABIT INMOBILIARIA, S.A., mediante escrito fechado el 18 de noviembre de 2021, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y en el que aduce que el objeto del litigio es determinar si en los procesos de fusión en los que una sociedad absorbe en unidad de acto a varias sociedades respecto de las cuales no posee una participación previa, pero sí que existe dicha participación previa entre las sociedades absorbidas (y esta es superior al 5%), habiéndose satisfecho por ella un precio superior al valor de los fondos propios, resulta de aplicación el régimen establecido en el art. 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), resultando deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad absorbente el correspondiente fondo de comercio, con el límite de la veinteaava parte.

Sostiene que la sentencia impugnada no cuestiona el cumplimiento de los requisitos exigidos por las letras a) y b) del citado artículo 89.3 TRLIS, sino que es la condición relativa a la participación previa en el capital de la transmitente la que ha sido cuestionada por el juez a quo.

Alega que la interpretación realizada en la sentencia impugnada conculca lo dispuesto artículo 12 de la LGT, disponiendo el artículo 3.1 del Código Civil que las normas deben interpretarse atendiendo a su espíritu y finalidad. Cita los considerandos 5 y 14 Directiva 2009/133/CE, que disponen lo siguiente respecto a la eliminación de obstáculos al funcionamiento del mercado interior, como es la doble imposición:

"(5) El régimen fiscal común debe evitar una imposición con ocasión de una fusión, de una escisión, de una escisión parcial, de una aportación de activos o de un canje de acciones, al tiempo que salvaguarde los intereses financieros del Estado miembro de la sociedad transmitente o dominada

...

(14) Uno de los objetivos de la presente Directiva es eliminar obstáculos al funcionamiento del mercado interior, como la doble imposición. Si las disposiciones de la presente Directiva no lo logran, los Estados miembros deberían tomar las medidas necesarias para alcanzarlo".

Afirma que el espíritu y la finalidad del artículo 89.3 del TRLIS han sido analizados por esta Sala en sus sentencias de 14 de octubre de 2013 (recurso nº 5719/2011, ECLI:ES:TS:2013:5408) y de 21 de noviembre de 2013 (recurso nº 6465/2011, ECLI:ES:TS:2013:5675). Considera que el Tribunal Supremo, fijando una doctrina posteriormente acogida por otros tribunales, pone de relieve que la finalidad de la deducción establecida en el art. 89.3 del TRLIS no es otra que evitar que se tribute dos veces por unas mismas plusvalías latentes y fondo de comercio ya gravados en sede de los anteriores titulares de la participación, consumándose la doble imposición (i) bien en una ulterior venta del negocio por la entidad absorbente, con la consiguiente tributación de esta sobre las plusvalías latentes de los activos del negocio y fondo de comercio preexistentes a la fusión; o (ii) bien a lo largo de la vida del negocio, con la sucesiva generación de los ingresos derivados de este sin reconocer ni por tanto poder deducir el gasto correspondiente por la progresiva depreciación o deterioro de las plusvalías de los activos y el fondo de comercio preexistentes a la fusión. Este criterio jurisprudencial sobre la finalidad del artículo 89.3 del TRLIS resulta totalmente aplicable al supuesto que nos ocupa, y pone de manifiesto la errónea interpretación que la sentencia recurrida realiza del mencionado precepto.

Reitera que en los supuestos en los que se da una fusión por absorción de varias entidades en unidad de acto, de tal forma que la sociedad absorbente no posee participación en las absorbidas, pero sí se da tal participación entre las absorbidas, la entidad absorbente asume en su balance la totalidad de los bienes y derechos de las absorbidas. En este escenario, de no aplicarse lo dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS



respecto a las plusvalías latentes preexistentes a la fusión y en cuanto al fondo de comercio, se estaría permitiendo una eventual doble imposición.

Asimismo, aduce la infracción del artículo 90 del TRLIS (84 de la LIS), en relación con los artículos 22 a 24 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (Ley 3/2009). Alega que a tenor del principio de subrogación establecido en el artículo 90 del TRLIS, la entidad QUABIT, sociedad beneficiaria de la fusión por absorción acogida al régimen especial que tuvo lugar en el año 2008, adquirió el derecho que ostentaban las transmitentes (ALRAMAEV y COURRENT ASSETS) a la deducibilidad del fondo de comercio en relación con la adquisición de la participación de LANDSCAPE, también absorbida por QUABIT, en unidad de acto. Todo ello, en la medida en que el primer transmitente de la entidad LANDSCAPE (la entidad BANCO SABADELL) tributó por la plusvalía obtenida, y en la medida en que se cumplen el resto de los requisitos en cuanto al porcentaje de participación.

Añade que si la fusión que tiene lugar simultáneamente y en un único acto, se hubiera realizado en dos actos, no se hubiera suscitado la cuestión objeto de debate: la sociedad absorbente hubiera procedido a absorber en primer lugar a la entidad titular de la participación superior al 5% en otra entidad, entidad que hubiera transmitido en bloque sus derechos y obligaciones a la absorbente, entre las que se encontraría dicha participación. De esta forma, en la posterior fusión con la entidad participada no hubiera existido ninguna duda respecto a la participación previa y se hubiera permitido aplicar la deducción sobre el fondo de comercio correspondiente a esta participación.

En los supuestos de **absorción múltiple en unidad de acto** donde las sociedades absorbidas poseen participaciones entre ellas, al **quedar subsumida la fusión** entre las absorbidas participadas y las absorbidas que mantienen la participación, se genera en ese momento el derecho a la deducción del fondo de comercio que es traspasado por parte de las absorbidas que poseen la participación a la entidad absorbente última, de acuerdo con el artículo 90 del TRLIS. Cita la Consulta Vinculante V0035-00, de 16 de marzo de 2000, en la que concluye que resulta aplicable el artículo 89.3 del TRLIS al caso planteado, en el que la entidad absorbente última no ostenta participación alguna en las absorbidas, habiéndose apartado la Inspección tributaria de este criterio vinculante, por lo que se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 89.1 de la LGT.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] Que, admitiendo este escrito, se sirva estimar el presente recurso de casación, interpuesto contra la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 2020 (rec. 267/2017), se sirva anular dicha Sentencia en lo que al Fundamento Jurídico Cuarto respecta, y reconozca el derecho de la entidad QUABIT (actualmente, NEINOR) a la aplicación de la deducibilidad del fondo de comercio generado en la adquisición y posterior fusión de la entidad LANDSCAPE, tanto por la participación previamente adquirida por QUABIT, como por la adquirida por las entidades ALRAMAEV y COURRENT ASSETS, absorbidas en unidad de acto en la misma operación".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición al recurso de casación fechado el 29 de diciembre de 2021, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, de forma sucinta, alega que la interpretación seguida por la Sala de instancia es la que más se acomoda a la literalidad del precepto fiscal porque es pacífico y no controvertido que la entidad mercantil absorbente no contaba con participación en las otras dos entidades mercantiles, también absorbidas en unidad de acto, para poder aplicar el fondo fiscal de deducibilidad del fondo de comercio correspondiente a estas dos sociedades mercantiles.

En relación con la contestación vinculante de la DGT, alegada de contrario, señala que "[e]n el supuesto de la consulta vinculante la absorción lo era de una empresa que, a su vez, tenía el 100% de participación en la segunda empresa absorbida, con lo cual podía entenderse que la empresa absorbida no tenía realmente entidad contable propia ya que su titular completo era la segunda empresa absorbida. No es el caso que nos ocupa ahora, además de ser la consulta de la DGT del año 2000, y correspondiendo a una regulación anterior de la ley del impuesto de sociedades".

Considera que la "realidad es que, en la adquisición por absorción de QUABIT a las 18 sociedades mercantiles, absorción que fue efectuada en un sólo acto (si hubiera sido una absorción sucesiva el propio recurso de casación admite que la situación podría haber sido diferente) conforme a una voluntad concreta de actuación -que se quiso así por la sociedad absorbente- y, al momento de esa absorción, la única sociedad de las absorbidas con la que se cumplía el requisito específico del artículo 89-3 del Texto Refundido LIS de 2004, era



la de LANDSCAPE y no respecto a las otras dos sociedades absorbidas (del grupo de las 18), las entidades ALRAMAEV y COURRENT ASSETS que tenían su propia participación sobre LANDSCAPE".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 11 de enero de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. Magistrada D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 13 de diciembre de 2022, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la mercantil NEINOR HOMES S.A., entidad sucesora de QUABIT INMOBILIARIA, S.A., y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del TRLIS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

2. Los hechos del litigio relevantes para su resolución, que aparecen recogidos en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La entidad QUABIT INMOBILIARIA, S.A., realizó una operación en fecha 14 de marzo de 2008, consistente en la absorción de dieciocho entidades mercantiles, fusión que había sido aprobada el 14 de diciembre de 2007 por el consejo de administración del Grupo Fiscal 131/07, de la que era sociedad dominante.

La obligada tributaria incorporó en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 un ajuste negativo por el concepto deducción del fondo de comercio por importe de 7.107.062,23 €, fondo que procedía exclusivamente de la entidad absorbida LANDSCAPE PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L., sociedad que con anterioridad a la fusión estaba participada en un 49,99% por el obligado tributario, siendo los restantes accionistas las entidades ALRAMAEV S.L., con una participación del 45,01%, y COURRENT ASSETS S.L., con una participación de 5%. Estas dos últimas entidades, sobre las que el obligado tributario no poseía hasta ese momento participación accionarial, fueron igualmente absorbidas en el proceso de fusión.

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

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

2.4. Contra dicha resolución se interpuso por la interesada recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia de 9 de julio de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia en este punto, relativo a la deducción discutida del fondo de comercio adquirido por la absorción de LANDSCAPE PROMOCIONES INMOBILIARIAS S.L., se contiene en el FJ Cuarto, siendo su tenor literal el siguiente:



"La actora se dedujo en los ejercicios de 2008 y 2008 (sic) las cantidades de 11.733.272,24 euros y 14.666.590,30 euros. La inspección entendió que no era deducible la parte del fondo correspondiente a la absorción de dos sociedades distintas de Landscape en los que no tenía una participación del 5%, por lo que sólo procedía la deducción de ese fondo en un 49,99%, tras la transmisión de Landscape Promociones Inmobiliarias S.L., adquiriendo la actora ese 49,99% valorado en 449.097.750 euros. Lo cierto es que, dicho precepto, art. 89.3 no contempla una deducción de forma indirecta de la participación de LANSCAPE que poseían ALRAMAEV y COURRENT, por mucha plusvalía que éstas tuviesen que pagar, sin que las sentencias y las consultas de la Dirección General de Tributos desvirtúen lo contrario, no pudiéndose hablar de doble imposición por el hecho de que BANCO SABADELL tributase por toda la plusvalía obtenida, pues ello no afecta a la recurrente".

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso.

1. El artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ["TRLIS"], precepto clave cuya interpretación se nos requiere, en la redacción aplicable *ratione temporis*, dispone lo siguiente:

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

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

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

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

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 considerado como paraíso fiscal.

2.º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

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

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del inmovilizado adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en los apartados 6 y 7 del artículo 12 de esta Ley.



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

2. A su vez, tal y como recoge el auto de admisión, el artículo 90.1 TRLIS, bajo la rúbrica " *Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias*", señala que:

"1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente".

3. En último término, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, bajo la rúbrica " *Interpretación de las normas tributarias*", dispone que:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión suscitada consiste en determinar si en los procesos de fusión en los que una sociedad absorbe en unidad de acto a varias sociedades respecto de las cuales no posee una participación previa, pero sí que existe dicha participación previa entre las sociedades absorbidas (y esta es superior al 5%), habiéndose satisfecho por ella un precio superior al valor de los fondos propios, resulta de aplicación el régimen establecido en el art. 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, resultando deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad absorbente el correspondiente fondo de comercio, con el límite de la veinteava parte.

2. Una vez reflejados los preceptos implicados, es importante destacar que la sentencia impugnada no cuestiona el cumplimiento de los requisitos exigidos por las letras a) y b) del citado artículo 89.3 TRLIS, de forma que es solo la condición relativa a la participación previa en el capital de la transmitente la que ha sido cuestionada por la Sala de instancia. En efecto, la sentencia recurrida, en la misma línea que la Inspección, únicamente admite la deducibilidad del fondo de comercio por aquella parte correspondiente a la participación que Quabit Inmobiliaria SA, tenía en Landscape Promociones Inmobiliarias SL, con anterioridad a la realización de la operación de fusión, pero no admite aquella parte correspondiente a la participación que en dicha entidad tenían las sociedades Alramaev S.L. y Courrent Assets S.L., también igual o superior al 5%, entidades que también fueron absorbidas en unidad de acto por la entidad Quabit Inmobiliaria SA.

3. Tal y como ha expuesto reiteradamente esta Sala, entre otras en sentencias de 14 de octubre de 2013 (recurso nº 5719/2011, ECLI:ES:TS:2013:5408) y de 21 de noviembre de 2013 (recurso nº 6465/2011, ECLI:ES:TS:2013:5675), el espíritu y la finalidad del artículo 89.3 del TRLIS es evitar y corregir supuestos de excesos de imposición que se producen al aplicar el régimen especial.

Así, esta Sala y Sección reconoció que ésta era la finalidad del art. 89.3 TRLIS (y la de su antecedente, el art. 103.3 LIS 1995) en la STS de 14 de octubre de 2013, RCA 5719/2011, en la que declara lo siguiente:

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

Añade en el FD Cuarto lo siguiente:

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



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

4. Asimismo, procede hacer referencia a la doctrina jurisprudencial recientemente establecida por esta Sala en sentencia de 4 de mayo de 2022 (recurso de casación nº 4756/2020), en la que se suscitaba la cuestión relativa a si a efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción social, el artículo 89.3 TRLIS permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, por ser de aplicación la normativa contable, fijándose la siguiente doctrina:

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

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

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

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

5. Asimismo, ha expuesto reiteradamente esta Sala que el artículo 12.1 de la LGT no constituye una regla interpretativa propia o autónoma de las normas tributarias, sino que realiza un reenvío a otro de alcance más general, que prevé un conjunto de pautas para desentrañar el sentido y alcance de las normas que va mucho más allá de la interpretación gramatical o, si se quiere, literalista:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

6. Entrando ya en la interpretación del artículo 89.3 TRLIS examinado y teniendo presentes los criterios interpretativos de las normas jurídicas contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite, como se ha expuesto, el artículo 12.1 de la LGT, sin olvidarse que lo que se pretende es determinar si a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del TRLIS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto, la conclusión que se alcanza es que el artículo 89.3 del TRLIS no permite tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, pues para la deducibilidad del fondo de comercio resulta necesario que la entidad adquirente participe con carácter previo a la fusión en el capital de la entidad transmitente en, al menos, un 5%, siendo indiscutido que Quabit Inmobiliaria SA, no poseía porcentaje alguno de participación en las entidades Alramaev SL y Courrent Assets SL con anterioridad a la fusión, por lo que no concurría el requisito de participación mínima del 5% exigido por el precepto. Esta conclusión se alcanza atendiendo a una interpretación literal y sobre todo finalista del precepto.

En efecto, la mera lectura del art. 89.3 TRLIS revela que tiene como premisa para su aplicación que se produzca la anulación de una participación **previa** de la entidad adquirente en la transmitente, que se producirá, generalmente, como consecuencia de la disolución sin liquidación de la entidad transmitente. Pues bien, para corregir la doble imposición derivada de la tributación de los anteriores titulares de las participaciones de la entidad transmitente (absorbida) con ocasión de la transmisión de su participación a la entidad adquirente, el art. 89.3 TRLIS atribuye determinados efectos fiscales a la "diferencia de fusión", como es, la generación de un fondo de comercio deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.



Ahora bien, el citado precepto condiciona los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión y la deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio de fusión a la concurrencia de una serie de requisitos, entre otros y por lo que aquí interesa, a que la participación de la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida) sea igual o superior al 5 por 100 y que esta participación sea **previa** a la fusión. Por tanto, basta la mera lectura del citado precepto para concluir que la regla sobre amortización del fondo de comercio, en el párrafo que comienza con la locución "*no obstante*", se refiere a la hipótesis de que la cartera, con un mínimo del 5 por 100, se poseyera con anterioridad.

Si acudimos a una interpretación finalista se alcanza la misma conclusión, pues el art. 89.3 TRLIS tiende a corregir la doble imposición en casos, como el examinado, en que se produce la anulación de la participación de la entidad absorbente en la entidad absorbida, pues la sociedad beneficiaria, al anular su participación en la sociedad transmitente, no recibe a cambio otras participaciones que, en su caso, puedan dar lugar en el futuro a la deducción por doble imposición (art. 30 TRLIS), lo que exige que su participación en la sociedad transmitente sea previa a la fusión.

7. La conclusión alcanzada no resulta desvirtuada por lo dispuesto en el artículo 90 TRLIS, atinente a la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, pues la aplicación del artículo 89.3 TRLIS exige el cumplimiento de los requisitos en él previstos.

Tampoco resulta desvirtuada por la consulta de la DGT, V0035-00, de 16 de marzo de 2000, citada por la recurrente, pues se refiere a un supuesto diferente al ahora analizado, en tanto que una de las absorbidas era propietaria o tenía previsto serlo del 99 por 100 de otra de las sociedades luego absorbidas, por lo que estamos ante una operación societaria, que si bien puede ser susceptible de acogerse al régimen especial de diferimiento, pero en la que no hay en puridad transmisión ni transferencia de bienes y derechos que determine un valor. Además, no se desprende de su contenido que las operaciones se realicen en unidad de acto y corresponde a una regulación del impuesto sobre sociedades anterior a la ahora enjuiciada.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, en tanto se oponen a lo que hemos expresado, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Soledad Gallo Sallent, en representación de la mercantil NEINOR HOMES S.A., entidad sucesora de QUABIT INMOBILIARIA, S.A., contra la sentencia dictada el 9 de julio de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 267/2017.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.