

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063805

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA*Sentencia 248/2016, de 15 de abril de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4/2014***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Amortización del inmovilizado inmaterial. Fondo de comercio. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Canje de valores. Fondo de comercio financiero por adquisición de participaciones extranjeras. La decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2007 mantuvo el régimen de amortización para las adquisiciones producidas antes del 21 de diciembre de 2007. La sociedad había adquirido las participaciones después, pero como consecuencia de un canje de valores que se acogió al régimen especial. Como la transmitente las había adquirido antes de la fecha indicada y en virtud del canje de valores se transmiten los derechos y obligaciones de la transmitente respecto a las participaciones, también se produce la sucesión en la deducibilidad del fondo de comercio del art 12.5 TR Ley IS. El TEAR, sin embargo, interpretó que el canje supone la conservación del valor pero nada se especifica sobre la fecha de adquisición y que desconocía si era de aplicación el régimen especial porque no se sabe si cumplió el requisito del motivo económico, Esta forma de razonar no es admisible. La Administración no cuestionó la aplicación del régimen especial por lo que procede la confirmación de su aplicación. Es claro que el derecho de deducción del art. 12.5 TR Ley IS es un derecho fiscal del transmitente referido a los bienes transmitidos. El TEAR entendió que la subrogación de derechos y obligaciones exigía mantener los requisitos de la Decisión de la Comisión, es decir que la adquisición se produjera antes del 2 de diciembre de 2007, lo que no concurrió en este caso. Sin embargo, la consulta DGT V0706/2013, de 06-03-2013 (NFC047058), considera que la fecha de adquisición no es uno de los requisitos que se debe mantener, porque ya se cumplió de una vez y para siempre cuando la transmitente adquirió las participaciones antes del 21 de diciembre de 2007.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 83, 85, 87, 90 y 96.

PONENTE:*Don Jaime Lozano Ibáñez.***T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2**

ALBACETE

SENTENCIA: 00248/2016

Recurso núm. 4 de 2014

Toledo

SENTENCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

D.^a Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez
D. Miguel Ángel Pérez Yuste
D. Miguel Ángel Narváez Bermejo
D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a quince de abril de dos mil dieciséis.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 4/14 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de ARTENAY INTERNACIONAL, S.L. , representada por la Procuradora Sra. Naranjo Torres y dirigida por la Letrada D.^a Esperanza I. Gómez Grande, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre IMPUESTO DE SOCIEDADES; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

ARTENAY INTERNACIONAL, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 30 de septiembre de 2013, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 45-00474-2012, interpuesta contra la liquidación provisional por el concepto de Impuesto de Sociedades ejercicio 2009 referencia 200920058220150D.

Segundo.

- Recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo al demandante, quien formuló su demanda, en la cual, tras exponer los hechos y fundamentos que entendió procedentes, terminó solicitando la estimación del recurso contencioso-administrativo planteado.

Tercero.

La Administración presentó contestación a la demanda, y en ella, tras exponer a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

Cuarto.

Recibido el pleito a prueba, y practicadas las admitidas, se presentaron escritos de conclusiones, tras de lo cual se señaló votación y fallo para el día 19 de febrero de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto de discusión en la presente causa es si la sociedad demandante, ARTENAY INTERNACIONAL, S.L., puede mantener los mismos derechos de deducción que venía ostentando la sociedad SEDA CEREALES, S.L., la cual los poseía al amparo del art. 12.5 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 (en la redacción dada por la Ley 16/2007), y todo ello en relación con las participaciones de la sociedad residente en Francia ARTENAY CEREALS, S.A.S. que SEDA CEREALES, S.L. poseía desde antes del 21 de diciembre de 2007, y que aportó a la actora en una

operación escriturada el 13 de octubre de 2009, operación mediante la cual la recurrente amplió capital, siendo recibidas por SEDA CEREALES, S.L. las nuevas acciones emitidas a cambio de la aportación por esta última y a favor de la recurrente de las participaciones que poseía en ARTENAY CEREALS, S.A.S. En la escritura se hizo constar que la operación se acogía al régimen especial del Capítulo VII del Título VIII del TRLIS (que regula el "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea") y en concreto al art. 83.5, que contempla la operación de "canje de valores".

El problema principal de la cuestión estriba en que SEDA CEREALES mantenía el derecho a la deducción únicamente en virtud de la excepción que por razones de seguridad jurídica y protección de la confianza había establecido la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), Decisión que consideró que la deducción del art. 12.5 mencionado suponía una ayuda prohibida, que no podía seguir siendo aplicado y que las ayudas concedidas debían ser recuperadas por el Estado; pero, como decimos, por razones de protección de la confianza legítima declaró que debía mantenerse el régimen respecto de las adquisiciones de participaciones de sociedades no residentes que se hubieran producido antes de la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la incoación del proceso de Decisión, a saber, 21 de diciembre de 2007, pues " con posterioridad a la publicación de la Decisión de incoación en el Diario Oficial no puede alegarse que un agente económico prudente no estuviera en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pudiera afectar a sus intereses como la presente Decisión ". La cuestión es que SEDA adquirió las participaciones de la no residente ARTENAY CEREALS, S.A.S. antes del 21 de diciembre de 2007 (el 18 de diciembre de 2006 y 23 de abril de 2007 adquirió las participaciones de las sociedades que luego se fusionaron en ARTENAY CEREALS, S.A.S.), pero la transmisión a la actora se produjo después, el 13 de octubre de 2009, en la citada operación de ampliación de capital; de modo que si se entiende que la recurrente se subroga por completo en los derechos de la transmitente, computará a estos efectos como fecha de adquisición la de SEDA, anterior a 21 de diciembre de 2007, siendo la posición contraria la que afirma que hay que tomar como fecha de adquisición la de 13 de octubre de 2009.

La Administración, tras un proceso de comprobación limitada, dictó liquidación provisional en cuya fundamentación simplemente constató que la entrega por SEDA CEREALES S.L. de las participaciones de la no residente ARTENAY CEREALS, S.A.S. a la demandante ARTENAY INTERNACIONAL, S.L. se produjo después del 21 de diciembre de 2007, de modo que no había lugar a que ARTENAY INTERNACIONAL, S.L. se acogiera al régimen transitorio que la Decisión estableció para salvaguardar el principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, en la reclamación económico-administrativa la interesada argumentó lo siguiente en contra de tal apreciación de la Administración:

a) La adquisición por la recurrente de las participaciones de ARTENAY INTERNACIONAL, S.L. no se produjo mediante simple y mera adquisición a SEDA CEREALES, S.L., sino que la operación se acogió al supuesto del art. 83.5 del TRLIS, "canje de valores", y por tanto debe ser considerada incluida en el régimen especial del Capítulo VII del Título VIII del TRLIS, que regula el "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea".

b) Si esto es así, entonces debe tenerse en cuenta que el art. 85.1 TRLIS, en la redacción aplicable al caso, dispone que " Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior" -que incluye el canje de valores- " se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.9 de esta Ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación ". De modo que, dice la parte, es claro que hay que mantener la fecha de adquisición original.

c) Además, dice, el art. 90 dispone: " 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.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.

2. Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos ".

Puesto que la sucesión en este caso no fue universal, es de aplicación, dice la parte, el párrafo segundo, de modo que hay que entender que con el canje de valores se produjo la transmisión a ARTENAY INTERNACIONAL, S.L. de los derechos y obligaciones tributarios de SEDA CEREALES, S.L. en lo relativo a las

participaciones en ARTENAY CEREALS, S.A.S., y por tanto también se produjo sucesión en el derecho a la deducción regulado en el art. 12.5 del TRLIS.

d) Diversas consultas vinculantes a la Dirección General de Tributos han reconocido que en el canje de valores y demás supuestos de régimen especial la transmisión de participaciones que venían dando lugar a la deducción del 12.5 trasladan el derecho a seguir realizándola al adquirente.

La resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional que ahora se impugna argumentó para rechazar la posición del demandante, y defender que la fecha a considerar es la de 13 de octubre de 2009, de la siguiente forma:

a) Hay que aceptar que la operación realizada sí responde al concepto de canje de valores regulado en el art. 83.5 del TRLIS (la Administración había afirmado en informe a la reclamación económico-administrativa que esto no era así). No obstante, " desconoce este Tribunal si es de aplicación al caso el régimen especial, al no existir en el expediente información o documentación relativa al cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 del TRLIS, en especial en el artículo 96.2 en cuanto a la existencia de motivo económico válido de la operación de canje. Por ello, fundando la reclamación en la aplicación al caso del régimen especial del Capítulo VII del Título VIII del TRIS, a ella corresponde la prueba de que dicho régimen especial -en concreto el de canje de valores- era efectivamente aplicable, de acuerdo con las reglas de distribución de la carga de la prueba contenidas en el art. 105 de la Ley General Tributaria ".

b) Pese a ello, el Tribunal Económico-administrativo Regional sí analiza si la aplicación del régimen especial, en caso de ser procedente, llevaría a la conclusión que el recurrente defiende. Y concluye que no. En primer lugar, dice, porque el art. 85 del TRLIS invocado por el actor establece efectivamente el mantenimiento de la fecha de adquisición, pero sólo a efectos del art. 15.9, y no a efectos del art. 12.5 TRLIS.

c) En segundo lugar, el art. 87 apartados 2 y 3 del TRLIS, establece: "2. Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán por el valor que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto que su valor normal de mercado fuere inferior, en cuyo caso se valorarán por este último.

En aquellos casos en que las rentas generadas en los socios no estuviesen sujetas a tributación en territorio español, se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal del mercado.

3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados ".

Es decir, se prevé la conservación del valor que las participaciones tenían en la sociedad transmitente, pero nada se dice sobre que también se conserve la fecha de adquisición; cosa que por cierto sí se especifica en el apartado 3 para los valores propios, resultado de la ampliación de capital, que la recurrente entregó a SEDA.

d) En cuanto al art. 90, es cierto que contempla la subrogación en los derechos y obligaciones fiscales del transmitente (de SEDA CEREALS en este caso). Ahora bien, ello será así cuando el adquirente mantenga los requisitos que condicionan la deducción. Pues bien, el Tribunal Económico-administrativo Regional entiende que la interesada no los mantiene, pues adquirió las participaciones el 13 de octubre de 2009, y uno de los requisitos es haberlas adquirido antes del 21 de diciembre de 2007; " En definitiva, considera este Tribunal que la subrogación por parte de la adquirente en el derecho a la deducción del fondo de comercio financiero que ostentase la transmitente no significa que aquella pueda considerar, a efectos del cumplimiento del requisito de adquisición de las participaciones con anterioridad a 21/12/2007, como fecha de adquisición la que tuvieron dichas participaciones para la transmitente; la adquisición de las participaciones por la reclamante se produjo con fecha 13/10/2009, fecha de otorgamiento de la escritura de ampliación de capital...".

e) Las resoluciones de la DGT que el interesado cita en efecto reconocen el derecho a subrogarse en la deducción del art. 12.5 cuando es de aplicación el régimen especial del Capítulo VII del Título VIII, pero en ellas no se analiza la cuestión de la fecha de adquisición a los efectos establecidos por la Decisión de la Comisión Europea.

En la demanda el actor reproduce sus argumentos. En la contestación a la demanda el Abogado del Estado afirma que toda exención debe interpretarse restrictivamente, y mucho más una que ha sido declarada ilegal y solo mantenida provisionalmente por razones de protección de la confianza legítima de algunos operadores. Por otro lado, el Abogado del Estado cita la jurisprudencia que ha establecido que la deducción del art. 12.5 no es de aplicación cuando la adquisición de participaciones de una sociedad no residente se refiera a una sociedad vinculada o del mismo grupo empresarial, pues en tal caso no se cumple la finalidad de la

deducción, dado que la operación no es realmente una verdadera inversión, sino una mera reordenación empresarial interna.

Segundo.

- La escritura de ampliación de capital de 13 de noviembre de 2009 indicó expresamente que la entrega de participaciones de ARTENAY CEREALS, S.A.S. que SEDA CEREALES, S.L. efectuó en favor de la actora, y la entrega por esta de las participaciones propias producto de la ampliación de capital, constituía un canje de valores que se sometía al régimen especial del Capítulo VII del Título VIII del TRLIS. Aunque en el informe que la Administración emitió a petición del Tribunal Económico-administrativo Regional se afirmó que la operación no podía constituir un canje de valores, se hizo con una argumentación claramente errónea, que el Tribunal Económico-administrativo rectificó expresamente afirmando que en efecto la operación sí reunía las características para ser considerado un canje de valores. Ahora bien, aunque el Tribunal Económico-administrativo admite que la operación es un canje de valores, sin embargo a continuación afirma que "desconoce" si es de aplicación "régimen especial" porque no existe en el expediente información o documentación relativa al cumplimiento del requisito del art. 90.6 TRLIS. Este precepto establece el siguiente "requisito": " No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal ". El Tribunal Económico-administrativo Regional afirma que la prueba de que se cumple con el art. 90.6 corresponde al sujeto pasivo según el art. 105 Ley General Tributaria .

Esta forma de razonar no es admisible. La Administración verificó un procedimiento de comprobación limitada y rechazó la deducción sobre la base de la fecha de adquisición de las participaciones. En ningún caso se habló en absoluto de fraude o evasión fiscal, ni incoó un procedimiento apto para ponerlo de manifiesto. De hecho la Administración ni siquiera cuestionó que fuera de aplicación el régimen especial. El actor interpuso reclamación económico-administrativa contra lo anterior, y al resolverla el Tribunal Económico-administrativo dice que el interesado debe demostrar que no hay un fraude, cuando además, como hemos dicho, nadie había afirmado hasta ese momento que pudiera haberlo. Esto supone una inversión de todos los principios de la carga de la prueba, pues si la Administración gestora consideraba que había propósito de fraude o evasión y que no había finalidad económica válida debería así habérselo dicho al interesado, exponiendo los motivos y dándole la ocasión para discutirlo. En cualquier caso el Tribunal Económico-administrativo ni siquiera expone sus razones para entender que hay fraude, sino que se limita a decir que no lo sabe y a afirmar que correspondía al interesado demostrar (de propia iniciativa y sin que la Administración lo hubiera siquiera sugerido) que no había fraude.

De modo que lo primero que debemos hacer es confirmar la aplicación del régimen especial, pues la única razón que se da para su no aplicación no es de recibo. De hecho, creemos que el propio Tribunal Económico-administrativo es consciente de la debilidad de su argumento cuando a continuación dedica largas reflexiones a analizar si la razón asistiría o no la razón al interesado en caso de que el régimen especial sí fuera aplicable.

Tercero.

Coincidimos con el Tribunal Económico-administrativo cuando indica que del art. 85.1 no se deriva lo que pretende el actor. Este precepto ciertamente establece el mantenimiento de la fecha de adquisición de las participaciones transmitidas, pero como acertadamente dice la resolución impugnada lo hace a los efectos del art. 15.9 TRLIS, no del art. 12.5; y tratándose de deducciones tributarias no cabe plantear aplicación alguna analógica o extensiva y menos, como correctamente dice el Abogado del Estado, cuando esta deducción ha sido declarada contraria al derecho europeo.

Cuarto.

El argumento del Tribunal Económico-administrativo Regional sobre la base del art. 87.2 y 3 TRLSI lo único que demuestra es que a efectos de valoración de las participaciones en un canje de valores la Ley no establece el mantenimiento de la fecha de adquisición para las participaciones transmitidas, en este caso, a la recurrente, a diferencia de las que resultaron de la ampliación de capital y se entregaron a SESA CEREALES, en que sí lo hace. Por tanto este precepto, aunque no alude directamente al caso del art. 12.5, sería un indicio de interés en contra de la postura del actor. Ahora bien, desde luego sería totalmente insuficiente si de otro artículo se derivase claramente que asiste razón al recurrente.

Quinto.

Este otro artículo es el art. 90 TRLIS, que establece lo que sigue respecto de las operaciones sujetas a régimen especial, entre ellas el canje de valores de autos:

"Artículo 90. *Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.*

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.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.

2. Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos".

Dado que en este caso la sucesión no es universal, el precepto aplicable es el párrafo segundo, que establece que el adquirente se subroga en los derechos y obligaciones tributarios del transmitente que vayan referidos a los bienes y derechos transmitidos. Es claro que el derecho de deducción del art. 12.5 es un derecho fiscal del transmitente referido a los bienes y derechos transmitidos, de modo que en principio no vemos razón por la cual no deba a transmitirse en aplicación de este precepto. Hay que señalar que diversas resoluciones vinculantes de la DGT citadas por el actor confirman que en el canje de valores el adquirente adquiere también el derecho de deducción del art. 12.5 TRLIS; si bien hay que indicar que, como dice correctamente el Tribunal Económico-administrativo Regional, dichas resoluciones no tratan el caso desde la perspectiva de la vigencia de la Decisión de la Comisión de 28 de octubre de 2009, por lo cual aún quedaría un margen para la interpretación (otra cosa es que consultas vinculantes posteriores, como luego se verá, sí hayan tratado la cuestión ya desde esta perspectiva y se hayan pronunciado precisamente en el sentido que reclama el actor).

Este margen lo colma el Tribunal Económico-administrativo Regional señalando que para que el adquirente se subrogue en los derechos y obligaciones del transmitente debe mantener, según el art. 90, los requisitos que condicionan la deducción; y uno de los requisitos, tras la Decisión de la Comisión, es la adquisición anterior a 21 de diciembre de 2007; y ella adquirió las participaciones en octubre de 2009.

Ahora bien, esta interpretación implica una grave confusión y mezcla de dos adquisiciones que siempre se han considerado como diferentes y que no dejan de serlo aunque ahora deba atenderse a lo resuelto por la Decisión de la Comisión.

Examinemos cómo se interpretaba pacíficamente la cuestión antes de la Decisión. Una sociedad española adquiere participaciones de una no residente. El art. 12.5 dispone: " Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación ". Pues bien, la interpretación pacífica y que deriva de las consultas de la DGT antes citadas era que la adquisición a que se refiere el art. 12.5 es la primera adquisición de participaciones de la sociedad extranjera por una española; en ese momento y conforme a la situación de ese momento se hacen los cálculos a que alude el art. 12.5 y queda determinada la cantidad deducible; y si después hay una transmisión que tiene lugar bajo el régimen especial del capítulo VII del título VIII, se produce una sucesión, sin que esta transmisión se considere ni se haya considerado nunca una nueva adquisición originaria de participaciones de una sociedad extranjera por una española que deba dar lugar a un nuevo cálculo, conforme a la situación que tengan valor de adquisición y el patrimonio neto de la sociedad participada en el momento de esta segunda transmisión sujeta al "régimen especial". Si así no fuera, las consultas vinculantes de la DGT no habrían dicho que el derecho se transmite, sino que habrían dicho que la segunda sociedad podía adquirir un derecho originario a la deducción derivado de esta transmisión.

Pues bien, lo que está haciendo ahora el Tribunal Económico-administrativo es alterar todo lo anterior para afirmar que la adquisición derivativa de régimen especial es una adquisición originaria, pues toma como fecha a considerar la de la segunda adquisición; cuando como vemos jamás se había hecho así. Una cosa es y ha sido siempre la adquisición originaria que hace nacer el derecho del art. 12.5; y otra la transmisión bajo el régimen especial que traslada los derechos adquiridos y consolidados por la primera adquirente. Y a esta consideración en nada le afecta la Decisión de la Comisión.

De modo que efectivamente, y en aplicación del art. 90.2, ARTENAY INTERNACIONAL, S.L. se subrogó en el derecho fiscal que SEDA CEREALES, S.L. había adquirido y consolidado en relación a las participaciones en ARTENAY CEREALS, S.A.S., y pudo seguir ejercitándolo hasta su extinción.

Sexto.

El Abogado del Estado señala que las exenciones deben interpretarse restrictivamente y que más debe serlo esta que ha sido declarada contraria a derecho europeo. Pero la cuestión de la interpretación restrictiva de la deducción en nada afecta a lo que se debate, porque por muy restrictivamente que se interprete la deducción, lo cierto es que la sociedad SEDA CEREALES la tenía adquirida y lo que aquí se está dilucidando es su transmisión, siendo así que para llegar a la conclusión de que se transmite no hay que interpretar ni extensiva ni restrictivamente nada relativo a la deducción, sino meramente aplicar la literalidad del art. 90.2 TRLIS.

Por otro lado, las sentencias que el Abogado del Estado cita no son pertinentes al caso, porque lo único que dicen es que la adquisición que genera el derecho del art. 12.5 debe ser de participaciones en una sociedad que no pertenezca al grupo empresarial de la adquirente, y ello para que suponga una real inversión y no una mera reestructuración de capital; pero aquí nadie ha puesto en cuestión que la adquisición en su día, por SEDA CEREALES, de las participaciones de la sociedad francesa, dio lugar sin discusión al derecho del art. 12.5, y de lo único que ahora se trata es de determinar su transmisión.

Séptimo.

Por último, debemos decir que al anterior es la opinión de la propia Dirección General de Tributos. En la consulta vinculante V0706-13 de 06/03/2013, se preguntaba, entre otras cosas, " Si entre los efectos de la subrogación por parte de las sociedades C1 y C2 en los derechos y obligaciones de la entidad consultante se incluye el derecho a la amortización de los fondos de comercio generados por la entidad consultante en la adquisición de participaciones en entidades no residentes al amparo del artículo 12.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades " ; y para la DGT no parece que la cuestión merezca ciertamente la profusión motivadora en la que se han embarcado tanto la Administración, como las partes, como esta Sala, cuando escuetamente responde tras citar el art. 90.2 TRLIS que " A tenor de lo indicado en este precepto, y únicamente en el caso de que resultara de aplicación el régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS a la operación de canje de valores o de aportación no dineraria especial por las que se aportaran por la entidad consultante participaciones en sociedades en cuya adquisición se generaron fondos de comercio al amparo del artículo 12.5 del TRLIS, a las entidades C1 y C2, estas podrán mantener la deducibilidad del fondo de comercio financiero que previamente hubiera acreditado la entidad transmitente, siempre que se mantengan los requisitos que condicionan dicha deducción ". Dejando claro que, a diferencia de lo que pretendía el Tribunal Económico-administrativo, la fecha de adquisición no es uno de esos "requisitos" que deban ser "mantenidos" por la sociedad adquirente, porque ya se cumplió de una vez y para siempre cuando la transmitente adquirió las participaciones en unas determinadas condiciones antes de 21 de diciembre de 2007, y eso no es nada que pueda ser mantenido o dejar de serlo.

Octavo.

En cuanto a las costas de esta instancia, y por aplicación del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- administrativa , procede su imposición a la Administración demandada.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

1- Estimamos el recurso contencioso-administrativo.

2- Anulamos la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 30 de septiembre de 2013, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 45-00474-2012.

3- Anulamos la liquidación provisional por el concepto de Impuesto de Sociedades ejercicio 2009 referencia 200920058220150D, reconociendo el derecho de la actora la amortización discal del fondo de comercio financiero por adquisición de participaciones en entidades residentes en la Unión Europea.

4- Imponemos las costas a la Administración demandada.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia no procede la interposición de recurso ordinario alguno.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Loza no Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a quince de abril de dos mil dieciséis.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.