

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067539

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 1 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 500/2014

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Subrogación en derechos y obligaciones. Compensación de bases imponibles negativas. Supuesto de fusión impropia inversa en la que la absorbente era la que había generado las bases imponibles negativas. La Inspección consideró que no se cumplían los requisitos del art 90.3 TR Ley IS para compensar las bases negativas, por lo que redujo las bases negativas susceptibles de compensación por la diferencia entre las aportaciones de los socios a la absorbida y el valor contable de esa participación para la absorbente. Sin embargo, el supuesto no encaja en la literalidad de la norma, que se refiere a las bases de la "transmitente", y por tanto en este caso no hay subrogación en derechos y obligaciones y, aunque la Inspección ha atendido al significado económico de la operación, lo cierto es que no existe norma alguna que impida fusión inversa y la compensación de las propias bases negativas [Vid., Consulta DGT 23 de junio de 2003, 869/2003, (NFC018269)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 90.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 15.

Código Civil, art. 3.

Ley 230/1963, (LGT), art. 23.

PONENTE:*Doña Sandra María Gonzalez de Lara Mingo.*

Magistrados:

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000500 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05905/2014

Demandante: DEUTZ SPAIN, S.A.

Procurador: MARÍA JOSÉ BUENO RAMÍREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a uno de junio de dos mil diecisiete.

Vi sto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 500/2.014, promovido por la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en representación de "DEUTZ SPAIN, S.A.", contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 3 de julio de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 00/04831/2012, interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Tributaria, de fecha 25 de mayo de 2012, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, del que resultaba una cuantía a ingresar de 568.619,74 euros.

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, de 3 de julio de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 00/04831/2012, interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Tributaria, de fecha 25 de mayo de 2012, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, del que resultaba una cuantía a ingresar de 568.619,74 euros.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en representación de "DEUTZ SPAIN, S.A.", mediante escrito presentado el 23 de marzo de 2.014

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, la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en representación de "DEUTZ SPAIN, S.A.", presentó escrito el 20 de marzo de 2015, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

« (...) dicte Sentencia en la que, atendiendo las pretensiones de esta parte, se resuelva declarar nula las Resolución de referencia».

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 29 de abril de 2015, 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 solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 25 de junio de 2015, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A .

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

Sexto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día uno de junio de dos mil diecisiete, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 3 de julio de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 00/04831/2012, interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Tributaria, de fecha 25 de mayo de 2012, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, del que resultaba una cuantía a ingresar de 568.619,74 euros.

Segundo.

Pretende la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en representación de "DEUTZ SPAIN, S.A." la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos Jurídico materiales afirma:

1º.- Que el Acuerdo de Liquidación Tributaria de la Inspección que dio origen al procedimiento tributario supone para la entidad DEUTZ SPAIN, S.A. reducir el importe de Bases Imponibles Negativas (en adelante, BIN) pendientes de compensación en el Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los ejercicios 1994 a 2005, en 14.498.700,90 de euros, en aplicación de una interpretación finalista e integradora del artículo 90.3º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades realizada por la Inspección Tributaria.

Esta interpretación "integradora" tiene en contra la literalidad del propio artículo 90.3º de la LIS , ya que dicho artículo (denominado "subrogación en los derechos y obligaciones tributarias") regula la transmisión de derechos y obligaciones en los casos de fusión, estableciendo una serie de límites para poder compensar las BIN de la entidad absorbida que se extingue tras una fusión.

En el año 2008 se produjo la fusión entre DEUTZ SPAIN, S.A. como sociedad absorbente (antes denominada DEUTZ DITER, S.A.), y otra entidad denominada DEUTZ DITER COMPONENTES, S.A. como sociedad absorbida.

Ambas entidades se dedicaban básicamente a la misma actividad en el momento de la fusión y pertenecían al mismo grupo, cuya entidad matriz es la sociedad alemana DEUTZ AG. Las BIN no son de la entidad absorbida (DEUTZ DITER COMPONENTES, S.A.), sino de la entidad absorbente (DEUTZ DITER, S.A.), siendo este el motivo por el que la Inspección tuvo que realizar una interpretación "integradora" (no directa) del artículo 90.3 de la LIS para poder discutir la posibilidad de compensar dichas BIN por la sociedad que las había generado (DEUTZ DITER, S.A.), considerando que dicho artículo 90.3º se enmarca en un conjunto de normas que tienen por objeto evitar que se produzcan supuestos de desimposición y que está constituido por los artículos 19.6 º, 30.4º.b), 30.5 º y 25.2º de la LIS .

En opinión de la parte si el legislador hubiera querido extender las limitaciones que establece el artículo 90.3º de la LIS a la compensación de BIN a aquellos otros supuestos en los que es la sociedad absorbente quien genera dichas BIN (en los que no existe ni transmisión ni subrogación de las mismas, tal como exige dicho artículo) lo más adecuado hubiera sido que se hubiera redactado o modificado el mencionado artículo 90.3º en dichos términos.

2º.- Que otorgar al artículo 90.3º de la LIS , tal como considera el TEAC, la finalidad de ser cláusula de cierre de un conjunto de normas que buscan evitar la desimposición y, con ello, pretender, mediante una interpretación finalista e integradora, que se apliquen los límites que establece dicho artículo para los casos de transmisión de BIN a supuestos en los que no se produce esa transmisión, es contrario a lo que claramente señala el citado artículo (que no deja de ser el mejor símbolo de lo que, además, quiere decir), a su denominación (subrogación en los derechos y obligaciones tributarias) y a la propia ubicación del artículo en la LIS (regulación del régimen fiscal de fusiones establecido en el Título VII, Capítulo VIII), así como a su finalidad real que se deduce de los motivos que indujeron a su inclusión en la LIS (evitar el obstáculo que podía suponer para la realización de operaciones de reestructuración la imposibilidad de traspasar a la entidad absorbente las BIN existentes en la sociedad absorbida), sin que se haya aportado por la Inspección doctrina legal o Jurisprudencia alguna que permitan obviar todas esas circunstancias.

3º.- Que tampoco puede considerarse válido, como apoyo a esa interpretación, el argumento de que la tributación de la recurrente sería distinta en caso de que no se hubiera llevado a cabo la fusión, porque o no resultan en absoluto aplicables los preceptos que a tal efecto se invocan por la Administración (artículo 19.6 LIS) o no necesariamente habrían de ser aplicados en el futuro, lo que dados los hechos acaecidos hasta ahora (utilización de beneficios para compensar pérdidas, por ejemplo) resulta más probable (artículos 30.4.b) y 30.5 LIS).

4º.- Que la Consulta de la DGT número 0869-03, de 23 de junio de 2003, relativa a una fusión por absorción y en la que se pregunta específicamente si son compensables las pérdidas que lucen en el activo de la sociedad absorbente con los beneficios a obtener en el futuro por la sociedad resultante de la fusión por absorción, señala que " las limitaciones contenidas en el artículo (90.3 de la LIS) no afectan, a priori, a la situación planteada en la consulta". Esta consulta de la DGT es la única de las planteadas en el caso que nos ocupa que se refiere a un supuesto idéntico al que venimos examinando (ya que se refiere a BIN generadas por la entidad absorbente, y no por la sociedad absorbida como las demás consultas citadas por la Inspección y el TEAC), dando la razón al recurrente al entender que las limitaciones del artículo 90.3º no resultan de aplicación en este caso.

5º.- Que al margen de la confusión que produce la insistencia de la Inspección en que el objetivo de la fusión inversa era exclusivamente aprovechar las BIN que había generado DEUTZ DITER, S.A., entidad absorbente en la fusión, sin aportar para ello muchas más pruebas que su entendimiento de que una fusión directa habría sido "lo razonable", no existen argumentos jurídicos que justifiquen que esta circunstancia permitan la aplicación de una interpretación "integradora" del artículo 90.3º de la LIS , con el único objetivo de negar la posibilidad de compensación de las BIN generadas por la sociedad absorbente en la fusión.

6º.-Que si la Inspección Tributaria o el TEAC hubieran considerado que el recurrente aplicó indebidamente el artículo 90.3º de la LIS , aprovechándose de su literalidad, lo que habría procedido es que la Administración Tributaria, en el marco de sus competencias, hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria , por entender que en el supuesto que nos ocupa se produce un "conflicto en la aplicación de la norma tributaria".

7º.-Que el TEAC no dedica esfuerzo alguno a rebatir las alegaciones realizadas por la parte en la vía económico-administrativa para justificar que en el caso que nos ocupa no existe un doble aprovechamiento de pérdidas fiscales, limitándose a afirmar, reiteradamente, que se ha constatado dicha circunstancia por haberse producido una pérdida en la transmisión de las participaciones y considerarse por la recurrente como compensables las BIN generadas en DEUTZ DITER, S.A., sin entrar en absoluto el TEAC en el examen de los argumentos invocados por la parte.

8º.- Que en los casos como el que nos ocupa, en el que nos encontramos con una matriz no residente en España (DEUTZ AG es residente en Alemania) que adquiere una entidad residente que dispone de BIN pendientes de compensar y en cuya adquisición se generaron pérdidas en la transmitente, no se produce desimposición por cuanto que tanto los dividendos que la entidad residente abone (siempre que la norma mercantil lo permita), como las eventuales plusvalías que se pusieran de manifiesto en la eventual transmisión de las participaciones, estarán sujetas a tributación en España, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

9º.- Y que las Consultas de la DGT y la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2013 (Recurso de Casación 6465/2011) citadas por el TEAC en su Resolución, vienen más a confirmar los criterios defendidos por el contribuyente que los que trata de justificar la Administración Tributaria para negar la compensación de las BIN generadas por DEUTZ DITER, S.A. atendiendo a un supuesto doble aprovechamiento de pérdidas que no se produce en el caso que nos ocupa.

Tercero.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

Cuarto.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º.- El día 13 de abril de 2011 se inicia actuación inspectora de carácter general por el Impuesto sobre Sociedades 2009 frente al obligado tributario, a resultas de la cual en fecha 2 de abril de 2012 se incoa Acta de disconformidad A02 nº 72057030 en base a lo siguiente:

1. Bases imponibles negativas (en adelante BIN) declaradas en el Impuesto sobre Sociedades 2009 por el obligado tributario, y que habían sido generadas por DEUTZ DITER SA en el desarrollo de su actividad:

Generación	Pte aplicación inicio	Aplicado	Pte aplicación a futuro
1994	2.061.122,35	2.061.122,35	
1995	285.881,55	285.881,55	
1996	983.813,85	983.813,85	
1997	2.566.185,12	690.417,69	1.875.767,43
1998	1.011.507,96	0	1.011.507,96
1999	1.347.542,90	0	1.347.542,90

2000 907.005,13 0 907.005,13
 2001 563.414,00 0 563.414,00
 2002 226.662,86 0 226.662,86
 2003 1.658.756,26 0 1.658.756,26
 2004 558.333,10 0 558.333,10
 2005 2.328.475,91 0 2.328.475,91
 2008 3.978.356,84 0 3.978.356,84
 18.477.057,74 4.021.235,44 14.455.822,30

El obligado tributario consignó en su declaración por el Impuesto de Sociedades 2009 una base imponible antes de compensación de BIN por importe de 4.021.235,44 €, realizando la compensación de BIN por el mismo importe.

De esta forma, la base imponible declarada por dicho concepto y ejercicio asciende a 0 €.

2. La Inspección formuló propuesta de regularización:

2.1. BIN generadas en los ejercicios 1994-2005:

La entidad MWM ENERGY ESPAÑA SA A06236145, (en adelante MWM y antes DEUTZ POWER SYSTEMS IBERIA SA) propiedad de DEUTZ AG, residente en Alemania, era a su vez la propietaria del 100 % de las acciones de DEUTZ DITER SA y de DEUTZ DITER COMPONENTES SA. MWM era la sociedad dominante del Grupo Fiscal 58/93 que tributó en régimen de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades hasta el 31 de diciembre de 2006.

El valor contable de la participación en DEUTZ DITER SA en el balance de MWM a 31 de diciembre de 2006 era de 0,00 €, al estar la misma totalmente provisionada: (Precio de adquisición: 38.545.875,71€; Provisión: 38.545.875,71€.)

El 1 de enero de 2007, la entidad MWM vendió a DEUTZ DITER COMPONENTES SA el 100% de las acciones de DEUTZ DITER SA por un importe de 500.000 €.

Los fondos propios de DEUTZ DITER a 31 de diciembre de 2007 eran negativos y disponía de importantes BIN pendientes de compensar generadas en ejercicios anteriores (BIN netas pendientes de compensar a 31-12-2007 excluidas BIN 1992 = 14.498.700,90€).

Por su parte, DEUTZ DITER COMPONENTES disponía de fondos propios superiores a los 18 millones de euros.

Tras dicha venta, MWM ENERGY ESPAÑA SA vende a DEUTZ AG el 100% de las acciones de DEUTZ DITER COMPONENTES SA.

Por último, DEUTZ AG vende las acciones de MWM ENERGY ESPAÑA SA a un grupo inversor extranjero.

La entidad Deutz Diter SA absorbió a Deutz Diter Componentes SA con fecha de efectos 1 de enero de 2008, a través de una fusión impropia inversa, bajo el régimen especial FEAC del Impuesto de Sociedades (Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores).

En la escritura pública ante el Ilustre Notario Agustín Sanabria Crespo en fecha 27 de marzo de 2008 se elevó a público los acuerdos de fusión y de declaración de accionista único (en el Expediente Electrónico figura como anexo a la diligencia 1 bajo la denominación escritura acuerdos de fusión).

Así se acordó la operación de fusión simplificada por absorción de Deutz Diter Componentes SA Unipersonal (absorbida) por parte de Deutz Diter SA Unipersonal (absorbente), mediante la extinción por disolución sin liquidación de la primera y transmisión en bloque de todo su patrimonio a la segunda.

En la fusión se acordó la extinción por disolución sin liquidación de la sociedad absorbida DEUTZ DITER COMPONENTES SA y la transmisión en bloque de todo su patrimonio a DEUTZ DITER S.A. La fusión se acogió al régimen fiscal establecido en el Título VII, Capítulo VIII del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS).

La Inspección puso de manifiesto que:

1) En la fecha de la fusión, fecha de efectos 1-01-2008, Deutz Diter Componentes SA tenía el 100% de Deutz Diter SA, participación adquirida en fecha 1-01-2007 (había transcurrido 1 año desde la adquisición hasta la fusión) por un importe de 500.000 euros.

2) A 31 de diciembre de 2007, mientras los fondos propios de Deutz Diter Componentes ascienden a 18.503.000 euros, los fondos propios de Deutz Diter son negativos por un importe de -741.000 euros.

3) Conforme a lo anterior, Deutz Diter Componentes, entidad con unos importantes fondos propios y con el 100% de Deutz Diter, adquirida por 500.000 euros un año antes de la fusión, es absorbida por la entidad Deutz Diter, entidad con unos fondos propios negativos.

4) En conclusión, la fusión efectivamente realizada "parece que va contra natura", ya que desde el punto de vista económico parece razonable pensar que en la fusión, Deutz Diter Componentes debería haber sido la entidad absorbente y Deutz Diter la entidad absorbida.

En consecuencia la Inspección consideró que no procedía la compensación de las BIN acreditadas por DEUTZ DITER SA por aplicación finalista del artículo 90.3 TRLIS.

Así, estimó que debían reducirse las BINS susceptibles de compensación en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios de DEUTZ DITER S.A. a fecha 1 de enero de 2008 (21.555.636,43 €) y el valor contable que dicha participación tenía en el balance de DEUTZ DIETER COMPONENTES SA en la fecha de la fusión (500.000 €) ascendiendo esta magnitud a 21.055.636,43€.

La Inspección razonó que de no realizarse esta corrección en el derecho a la compensación de las BIN, la operación de fusión determinaría un doble aprovechamiento de unas mismas pérdidas. En primer lugar, como renta negativa en MWM ENERGY ESPAÑA SA tras la venta por 500.000 € de la participación en DEUTZ DITER SA, cuyo coste de adquisición había ascendido a 38.545.875,71 € y respecto del cual se había dotado la correspondiente provisión por depreciación al ir incurriendo en pérdidas durante el período de titularidad de la participación. Y en segundo lugar, por aprovecharse esas pérdidas por parte de DEUTZ DITER S.A. mediante el mecanismo de la compensación de BIN tras la fusión.

En consecuencia, la Inspección no admitió la compensación, ni en el Impuesto de Sociedades 2009 ni a futuro, de las BIN pendientes de aplicar generadas desde el ejercicio 1994 a 2005.

2.1. BIN generada en el ejercicio 2008.

A este respecto en fecha 2 de abril de 2012 se firmó un acta con acuerdo A11 70024581 respecto del Impuesto de Sociedades 2008, con el siguiente contenido: El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por dicho período impositivo Impuesto de Sociedades 2008 declarando una base imponible de -3.978.356,84 €. La propuesta de regularización determinó una base imponible comprobada de -2.155.566,84 € al aumentar la cifra de negocios de DEUTZ DITER S.A en 1.822.790 € en concepto de refacturación de costes de absorción a la matriz Deutz AG. En consecuencia, la BIN ejercicio 2008 a compensar asciende a 2.155.566,84 €.

La Administración recogió un detalle de la compensación de BIN regularizadas en el Impuesto de Sociedades 2009, y concluyó que de esa forma, la regularización de las BIN origen 1994-2005 obedeció a una aplicación finalista del artículo 90.3º TRLIS y la correspondiente a la BIN origen 2008 fue consecuencia de la firma de las actas con acuerdo de fecha 2 de abril de 2012.

2.2. Aplicación de deducciones pendientes.

Se aplicaron en el Acta de disconformidad deducciones pendientes de aplicar declaradas en el Impuesto sobre Sociedades 2009 por el obligado tributario, como consecuencia de resultar una base imponible positiva con motivo de la regularización de las bases imponibles negativas, con el detalle consignado tanto en el Acta en el Acuerdo de liquidación.

A resultas de todo lo anterior, la base imponible comprobada del Impuesto de Sociedades 2009, que ascendía a 4.021.235,44 €, tras la compensación de la BIN correspondiente al Impuesto de Sociedades 2008 por 2.155.566,84 €, resultó ser de 1.865.668,60 €, resultando una cuota a ingresar de 520.959,40 €.

3º.-Tras el análisis de las alegaciones presentadas frente a dicha propuesta, en fecha 25 de mayo de 2012 se dictó Acuerdo de liquidación confirmando la misma. Resultando así una cuantía total a ingresar de 568.619,74 € de los que 520.959,40 € correspondían a cuota y 47.660,34 € a intereses de demora. La Jefa Adjunta de la Oficina Técnica concluyó que, tal y como había considerado el actuario en su propuesta de regularización, que mediante la operativa analizada se producía un doble aprovechamiento de pérdidas que no podía ampararse, a su juicio, en la finalidad perseguida por el régimen especial FEAC, por lo que procedía su corrección negando al obligado tributario la posibilidad de compensar las BIN generadas entre 1994 y 2005.

El Acuerdo de liquidación fue notificado al obligado tributario el día 28 de mayo de 2012.

4º.- Frente a dicho Acuerdo se interpuso en fecha 22 de junio de 2012 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, registrándose con el número 00/4831/2012. Tras la preceptiva vista del expediente, el 30 de mayo de 2013 se presentó escrito de alegaciones.

El escrito de alegaciones se presentó por DEUTZ SPAIN SA, anteriormente denominada DEUTZ DITER S.A., adjuntando copia de escritura pública de 31 de diciembre de 2012 de cambio de denominación social con fecha de efectos 1 de enero de 2013

5º.- Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 3 de julio de 2014, se desestimó la reclamación económico-administrativa número 00/04831/2012, interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Tributaria, de fecha 25 de mayo de 2012, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, del que resultaba una cuantía a ingresar de 568.619,74 euros.

6º.- La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Quinto.

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la única cuestión que plantea el presente recurso consiste en resolver si es ajustado a derecho, o no, el criterio mantenido por la Inspección y por el TEAC que negaron a la sociedad reclamante la posibilidad de compensar sus propias Bases Imponibles Negativas, bases imponibles negativas generadas con anterioridad a una operación de fusión inversa, atendiendo a una interpretación finalista del artículo 90.3º TRLIS.

El artículo 90 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 se intitula "Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias", y está incardinado dentro del Capítulo VIII del Título VII relativo al 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 dispone 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.

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.

3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable.

En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

4. Las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las leyes españolas».

Para interpretar dicha norma, que es lo que en definitiva ha hecho la Inspección y el TEAC debemos acudir al artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la "Interpretación de las normas tributarias" que dispone que:

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

El apartado 1 del artículo 3 del Código Civil señala que:

« (...) 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».

La redacción de este artículo 12.1º LGT es, pues, muy similar a la que antes se recogía en el art. 23.1 LGT de 1963, en el que se indicaba que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, dicción ésta que causaba la impresión de obviedad, de estar en presencia de una innecesaria tautología, puesto que como señaló la doctrina el que unas normas jurídicas se interpreten con arreglo a métodos propios del Derecho, parece una afirmación cuando menos inútil.

Ello sin embargo, hay que señalar que citada redacción tuvo su importancia y su razón de ser en el momento de la promulgación, en 1963, de la LGT, ya que significó, por una parte, reafirmar el carácter plenamente jurídico de las normas tributarias, y, por otra, y sobre todo, porque vino a zanjar en el ordenamiento jurídico español una cuestión polémica en la materia hermenéutica referida al ámbito tributario, de tal forma que nuestro legislador dejó muy claro en 1963, con dicha redacción, que en la interpretación de las normas tributarias los únicos criterios a considerar debían ser los estrictamente jurídicos, frente a los postulados derivados de otras teorías, tales como, v. gr., el principio de la realidad económica, las doctrinas causalistas, o la interpretación funcional, detrás de las cuales latía la idea de que también en la fase interpretativa, y no ya sólo, como parece lo correcto, de elaboración legislativa de una norma tributaria, debía tenerse presente el contenido económico que subyace en cada una de las categorías tipificadas normativamente en el seno del ordenamiento tributario.

Que esto fue así, esto es, que se quiso por el legislador primar, y poner de manifiesto que las normas tributarias al ser jurídicas deben, por ello mismo, ser interpretadas en base a criterios de interpretación puramente jurídicos y no económicos, se observa con claridad si se tiene presente que en el proyecto remitido por el Gobierno a las Cortes españolas, su artículo 24, germen de lo que luego sería el definitivo artículo 23 LGT de 1963, señalaba que: "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que la inspiran".

Dicho esto, hay que señalar, por tanto, que ninguna especialidad existe en la interpretación de las normas tributarias respecto a la interpretación de cualquier otra norma jurídica, y así se reafirma, de manera concluyente, en la redacción del artículo 12 de la vigente LGT, en el que, como ya se indicó, se efectúa una expresa remisión al artículo 3.1º CC, permitiéndose así al intérprete de la norma tributaria la utilización de un amplio y surtido elenco de criterios hermenéuticos del más diverso alcance y contenido, lo cual es de suma importancia, ya que de esta suerte éste no queda constreñido a realizar su tarea en base a un solo parámetro, normalmente el literal, sino que tiene a su disposición, y puede, y debe, emplear otros métodos que complementen y perfeccionen su actividad.

En el caso de autos, como hemos indicado más arriba la entidad MWM ENERGY ESPAÑA SA (en adelante MWM y antes DEUTZ POWER SYSTEMS IBERIA SA) propiedad de DEUTZ AG, residente en Alemania, era a su vez la propietaria del 100 % de las acciones de DEUTZ DITER SA y de DEUTZ DITER COMPONENTES SA. MWM, y por tanto era la sociedad dominante del Grupo Fiscal 58/93.

El valor contable de la participación en DEUTZ DITER SA en el balance de MWM a 31 de diciembre de 2006 era de 0,00 €, al estar la misma totalmente provisionada: (Precio de adquisición: 38.545.875,71€; Provisión: 38.545.875,71€.)

Como hemos expuesto anteriormente el 1 de enero de 2007, la entidad MWM vendió a DEUTZ DITER COMPONENTES SA el 100% de las acciones de DEUTZ DITER SA por un importe de 500.000 €.

Y como puso de manifiesto la Inspección la sociedad MWM tuvo una pérdida de 38 millones de euros vía provisiones por depreciación de DEUTZ DITER, SA, que fue materializada de forma definitiva tras la transmisión a DEUTZ DITER COMPONENTES SA por 500.000 euros.

Los fondos propios de DEUTZ DITER a 31 de diciembre de 2007 eran negativos y disponía de importantes bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas en ejercicios anteriores (BIN netas pendientes de compensar a 31-12-2007 excluidas BIN 1992 = 14.498.700,90€).

DEUTZ DITER venía declarado bases imponibles negativas todos los años desde 1994 hasta 2008 por un importe global de 18,44 millones de euros, la compensación de BIN tenía un límite de 15 años, por lo que las bases negativas imponibles de 1994 caducaban en 2009 y así sucesivamente.

Por su parte, DEUTZ DITER COMPONENTES disponía de fondos propios superiores a los 18 millones de euros.

Tras dicha venta, MWM ENERGY ESPAÑA SA vende a DEUTZ AG el 100% de las acciones de DEUTZ DITER COMPONENTES SA.

Seguidamente DEUTZ AG vende las acciones de MWM ENERGY ESPAÑA SA a un grupo inversor extranjero.

La entidad Deutz Diter SA absorbió a Deutz Diter Componentes SA con fecha de efectos 1 de enero de 2008, a través de una fusión impropia inversa, bajo el régimen especial FEAC del Impuesto de Sociedades (Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores).

En la escritura pública ante el Ilustre Notario Agustín Sanabria Crespo en fecha 27 de marzo de 2008 se elevó a público los acuerdos de fusión y de declaración de accionista único. En la fusión se acordó la extinción por disolución sin liquidación de la sociedad absorbida DEUTZ DITER COMPONENTES SA y la transmisión en bloque de todo su patrimonio a DEUTZ DITER S.A. La fusión se acogió al régimen fiscal establecido en el Título VII, Capítulo VIII del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS).

También es cierto que la sociedad DEUTZ DITER COMPONENTES SA adquirió DEUTZ DITER, SA con importantes BIN de 14,5 millones de euros por 500.000 euros; DEUTZ DITER COMPONENTES SA es además una empresa con beneficios, con unos fondos propios de 18 millones de euros mientras DEUTZ DITER, SA tiene bases imponibles negativas desde 1994 y unos fondos propios negativos de -700.000 euros.

Efectivamente como puso de relieve la Inspección en este caso la "sociedad pequeña" absorbió a la "sociedad grande".

Pero en el presente caso lo verdaderamente importante es que DEUTZ DITER, SA pretende compensar sus propias bases imponibles negativas, y no las bases imponibles negativas de DEUTZ DITER COMPONENTES, SA.

El primer criterio hermenéutico que suministra el Código Civil para desentrañar, descubrir o develar el significado de la norma es el literal acudiendo al "sentido propio de las palabras".

El artículo 90.3º 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 lo que permite es que "Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente", con un límite.

Sin embargo en este caso lo que sucedió es que las bases imponibles negativas pendientes de compensación estaban en la entidad adquirente y se compensaron con las bases positivas de la entidad transmitente, por lo que no existió subrogación en las bases negativas.

Debemos dar la razón al recurrente cuando sostiene que el supuesto de autos no encaja con la literalidad de la norma.

Pero es que además la norma debe interpretarse de manera sistemática situándose dentro de su contexto, atendiendo a la ubicación del precepto dentro de la propia norma.

El artículo 90 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 se intitula "Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias", y por tanto lo que regula es la subrogación de los derechos y obligaciones tributarias, sin que pueda extenderse a un supuesto no contemplado.

En el caso de autos no ha habido ninguna subrogación en los derechos y obligaciones tributarias. Las bases imponibles negativas eran de DEUTZ DITER, S.A.

La Inspección ha atendido al significado económico de la operación, pero lo cierto es que no existe norma alguna que impida la fusión inversa y la compensación de las propias bases negativas, por lo que procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo.

Sexto.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandado en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º) Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 500/2014, interpuesto por la Procuradora Doña María José Bueno Ramírez, en representación de "DEUTZ SPAIN, S.A." contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 3 de julio de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 00/04831/2012, interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Tributaria, de fecha 25 de mayo de 2012, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, del que resultaba una cuantía a ingresar de 568.619,74 euros, y DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS dicha resolución y liquidación de la que traen causa por no ajustarse al ordenamiento jurídico.

2º) Que debemos declarar y declaramos el derecho del recurrente a la devolución del importe de la liquidación, si lo hubiere ingresado, más los intereses de demora del artículo 26 en relación con el artículo 32 de la LGT .

3º) Todo ello con imposición de las costas causadas en este proceso judicial a las parte demandada.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A ., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.