

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070598

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 1458/2017, de 14 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2989/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Fusión. Retroacción contable. A una fusión no acogida al régimen especial no procede aplicar la regla de dicho régimen sobre retroacción contable, por lo que solo tiene efecto a partir de la fecha de inscripción en el Registro Mercantil.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 19.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 83 y 91.

RDLeg 1564/1989 (TRLISA), arts. 153, 155 y 245.

RD 1597/1989 (RRM), art. 55.

Ley 29/1991 (NFL000042) (Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas), art. 12.

PONENTE:*Doña Begoña García Meléndez.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

Don ANTONIO LOPEZ TOMAS

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO - 002989/2013

N.I.G.: 46250-33-3-2013-0007049

SENTENCIA Nº. 1458/17

Il'tmos. Sres:

Presidente

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados

D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS

En Valencia a catorce de noviembre de dos mil diecisiete.-

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 2989/2013, interpuesto por ROIG CERÁMICA S.A. representada por el Procurador D CARLOS GIL CRUZ y asistido por el letrado D. PASCUAL LLORET SOS contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 24 de septiembre de 2013 desestimatoria de la reclamación REA 12/1512/11 derivada del acta de disconformidad por el concepto Impuesto de Sociedades ejercicios 2008, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso interpuesto revoque, la resolución impugnada declarando la anulabilidad por ser contraria a derecho y lesiva para los intereses de la recurrente.-

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

Tercero.

Que no acordándose el recibimiento del pleito a prueba y, tras el trámite de conclusiones, quedaron los autos, a continuación, pendientes de deliberación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día catorce de noviembre de dos mil diecisiete, teniendo lugar el día designado.

Quinto.

En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales. Ha sido Ponente la Magistrada Doña BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ quien expresa el parecer de la Sala.-

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 24 de septiembre de 2013 desestimatoria de la reclamación REA 12/1512/11 derivada del acta de disconformidad por el concepto Impuesto de Sociedades ejercicios 2008 en relación con la eficacia fiscal

del pacto de retroacción contable suscrito entre la recurrente y la entidad KERALITE NULES SL., absorbida por la anterior.

SEGUNDO: La parte actora sustenta su impugnación en los siguientes hechos y fundamentos jurídicos:

Se pretende por la actora, en sede administrativa y en relación con la autoliquidación presentada por ésta del Impuesto de sociedades del ejercicio 2008 que se reconozca fiscalmente ,mediante la rectificación de la autoliquidación presentada, el registro contable de todos los asientos correspondientes a la mercantil absorbida KERALITE NULES SL, con la integración de los resultados negativos y positivos correspondientes al periodo comprendido entre la fecha de la retroacción contable, el 1-1-2008 y el acceso registral de la fusión, el 30-12-2008 , por la presentación de la escritura de fusión.

Corrigiéndose, así, la base imponible declarada inicialmente por la absorbente, incrementada con los resultados positivos correspondientes al periodo comprendido entre la retroacción contable y la inscripción de la escritura de fusión.

Refiere el recurrente haber acogido uno de los criterios del TEAC que establecía, como posible, para declarar el efecto fiscal de la retroacción, la integración de los resultados de la absorbida en la base imponible de la absorbente con la consignación de los ingresos efectuados por la absorbida por cuenta de la absorbente como pagos a cuenta de la sociedad subsistente, y ello es lo que determina la solicitud de rectificación presentada.

Se invoca así por la actora la eficacia fiscal del pacto de retroacción contable atendida la fuerte vinculación entre ambas sociedades determinada por la titularidad de la totalidad de sus participaciones sociales ostentada por sus administradores solidarios D. Fulgencio y D. Millán ,titulares respectivamente, al 50%, del capital social de ambas entidades, actuación conjunta que es determinante del control previo a las operaciones de fusión y la fecha convenida para la retroacción contable.

Se refiere, en segundo lugar que la operación de fusión por absorción no se ha acogido al régimen especial de diferimiento establecido para el Impuesto de sociedades en el capítulo VIII, del Título VIII del RD Legislativo 4/2004 y si bien, se ha venido negando la eficacia fiscal de la fusión para cualquier periodo anterior a la inscripción registral, desde un punto de vista contable no existe impedimento alguno para que las empresas pacten una fecha de eficacia contable anterior conforme al Plan general de contabilidad aprobado por RD 1514/2007.

Que por todo lo expuesto sostiene que atendida la distribución de capital en las dos sociedades, y la consideración de sus dos socios como administradores solidarios pueden determinar la existencia de un control por parte de las dos personas que actúan conjuntamente y que potestativamente pueden fijar la fecha de efectos contables para la fusión, esto es, a partir del 1-1-2008.

Que por ello y con el fin de cumplir con sus obligaciones fiscales la mercantil absorbida, KERALITE NULES SL presenta dentro del plazo establecido por la LIS la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2008 haciendo constar en la misma el resultado de la transmisión de los elementos de su propiedad, incluidos en la unidad productiva, que habían sido objeto de transmisión, junto con elementos de la recurrente, a VENUS CERAMICA SA, produciéndose el consiguiente ingreso al estado de ROIG CERÁMICA SA por cuenta de la sociedad absorbida.

Por su parte la actora integra en su resultado contable la totalidad de los movimientos de 2008 ,determinados por el pacto de retroacción y relativos a la sociedad absorbida, habiendo corregido inicialmente el efecto de la retroacción mediante un ajuste positivo extracontable y ello determina, a su vez, la solicitud de rectificación.

Que este efecto contable de la fusión, y su incidencia en el ámbito fiscal , se prescribe tanto para el supuesto de haber optado por el régimen fiscal especial del Capítulo VIII, Título VIII del TRRLIS, como en el caso de no haberse optado y la operación a la que vaya referido sea una de las establecidas en el art. 83 del TRLIS, y por ello resultaría procedente la corrección de la base imponible propuesta por la recurrente integrando los resultados contables de las operaciones de la mercantil absorbida y computando como pago a cuenta de la cuota tributaria que le correspondería, la cuota autoliquidada correspondiente a la declaración presentada por ella en nombre la mercantil absorbida, y ya extinguida en el momento de presentar la autoliquidación.

Solicitando la anulación de la resolución impugnada.

Tercero.

La Administración demandada se opone señalando que, en el presente supuesto la rectificación pretendida es contraria a lo dispuesto por el art. 119.3 de la LGT ,precepto que impide al obligado tributario que hubiera optado por una de las formas posibles para regularizar la integración en su contabilidad de los resultados contables de la sociedad absorbida pueda alterar esa opción posteriormente y una vez que el plazo reglamentario haya finalizado,

en relación con el art. 91 del TRLIS , precepto que no le es de aplicación en el presente supuesto, al no haber optado el recurrente por el régimen especial de fusiones y produciéndose los efectos fiscales desde la fecha de inscripción de la operación de fusión en el Registro mercantil.

Solicitando, sin más la íntegra desestimación del recurso interpuesto.

CUARTO: El objeto de recurso se centra en dilucidar la eficacia fiscal del pacto de retroacción contable que resulta de la fusión por absorción de la entidad KERALITE NULES SL, y por tanto la integración de los resultados positivos y negativos obtenidos por ésta durante dicho periodo permitiendo así la rectificación de la autoliquidación correspondiente al IS del ejercicio 2008.

Y ello al pretender la recurrente, en relación con dicha autoliquidación del ejercicio 2008 del IS que se reconozca fiscalmente, el registro contable de todos los asientos correspondientes a la mercantil absorbida incidiendo así, positivamente, en el resultado contable y base imponible de la sociedad absorbente.

Son hechos de los que debemos partir los siguientes :

1) La actora formula declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2008 en régimen de sociedad patrimonial con una base imponible negativa de -7.713.486,48 euros, resultando una cuota a devolver de 125.767,61 euros y realizándose una devolución de dicha cuantía junto con los intereses de demora correspondientes.

El resultado contable había sido de -2.287.116,56 euros, dando lugar a la base imponible antes citada en virtud de varios ajustes extracontables y, entre ellos, de un ajuste negativo por el concepto " Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias " e importe de -5.108.462,55 euros.

De este importe, -5.104.527,07 euros corresponden a la fusión impropia efectuada por la reclamante de la entidad KERALITE NULES, S.L.(resultados contables de la sociedad absorbida), según escritura pública de fecha 30 de diciembre de 2008, presentada al Registro Mercantil el mismo día de su otorgamiento y operación de fusión no se acogió al régimen especial del Capítulo VIII, del Título VIII del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2) En el proyecto de fusión se fijaba como fecha de retroacción de las operaciones contables el 1 de enero de 2008, por lo que las operaciones realizadas en 2008 por KERALITE NULES, S.L. y con efectos de dicha fecha fueron integradas en la contabilidad de la sociedad absorbente.

3) El 3 de febrero de 2011 el recurrente solicita la rectificación de su autoliquidación, eliminándose el ajuste extracontable negativo de -5.104.526,07 euros y que se incorporase como mayor importe de los pagos fraccionados en el 2008 la cantidad de 489.904,49 euros, ingresada por KERALITE NULES, S.L. en su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, solicitando la devolución correspondiente a dicho importe.

Pues bien, por una parte, debe citarse el art. 119.3 de la LGT , según el cual:

"3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"

Por tanto, si el obligado tributario optó por una de las posibles formas de regularizar la integración en su contabilidad de los resultados contables de la entidad absorbida siendo la aplicación de la misma correcta, no puede alterar dicha opción en un momento posterior una vez que el plazo reglamentario de declaración ha finalizado.

Por otra parte, los efectos de la retroacción contable de las operaciones de fusión se trasladan al ámbito tributario por el art. 91 del TRLIS , ubicado dentro del capítulo VIII que regula el régimen especial de fusiones y en cuyo art. 83 se regulan como fusiones:

Artículo 83 Definiciones

1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

Ahora bien, cuando el obligado tributario no se acoge al régimen especial no resulta de aplicación dicho precepto, por el principio de que la norma especial prima sobre la general a sensu contrario.

No siendo de aplicación desde el punto de vista fiscal la retroacción contable.

Sin embargo, coincide esta Sala con el TEAR en que los efectos de la retroacción contable solo son posibles, siempre y cuando fuese aplicable el régimen especial de la fusión, pero no cuando es aplicable el régimen general que no contiene precepto alguno que establezca los efectos de la retroacción contable pactada entre partes por lo que habrá que estar a las reglas mercantiles en cuanto a que la eficacia de la fusión queda supeditada a la inscripción en el Registro Mercantil.

Entender lo contrario supondría aplicar una normativa prevista para un régimen especial a un régimen general que no contiene previsión y que nos obliga a la interpretación conforme a las normas mercantiles de la fusión.

Asimismo la jurisprudencia constituida por SAN 26-12-02 , confirmada por STS 20-7-09 , SAN de 16-2-09 y 9-12-10 , y STSJ de Castilla La Mancha de 21-2-00 ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en los siguientes términos:

Para la parte actora la normativa vigente autoriza y permite la retroacción contable de los efectos de la fusión con sus consiguientes consecuencias en el orden tributario. ... Hay que partir de la base que las entidades absorbidas se extinguen con la inscripción de la correspondiente escritura pública de fusión en el Registro Mercantil. El artículo 245 del Real Decreto Legislativo 1564/1989 , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, supedita la eficacia de las operaciones de fusión a la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de fusión.

Según el art. 153 , "el acuerdo de disolución o la resolución judicial, en su caso, se inscribirán en el Registro Mercantil, publicándose, además, en el Boletín Oficial del Estado y en uno de los diarios de mayor circulación del lugar del domicilio social". También, se ha de indicar, como ya se ha declarado, que en el supuesto de "fusión o absorción", conforme al art. 155, disuelta la sociedad, no se produce la liquidación de la misma, debido a que la absorbente "adquirirá en la misma forma los patrimonios de las sociedades absorbidas, aumentando, en su caso, el capital social en la cuantía que proceda " (art. 142 LSA).

Por supuesto puede existir una fecha de retroacción contable acordada por las partes, pero la Dirección General de Tributos con sometimiento a la Ley y al Derecho exige para la eficacia de la fusión la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de fusión, aunque la comunicación a que se refiere el artículo 16 de la Ley 29/1991 deberá realizarse con anterioridad a la señalada inscripción.

Debiendo añadirse que de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil , aprobado por Real Decreto 1597/1989 , se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

Ante lo expuesto, la fecha de la escritura de fusión e inscripción en el Registro Mercantil es determinante a efectos fiscales, pues supone para la sociedad absorbente la incorporación de los derechos y obligaciones de la entidad Supermercados Eulogio S.A., que es absorbida.

Esta fecha de 1 de enero de 1998, es para la absorbente la fecha que le marca ese periodo impositivo con esta nueva constitución pues sucede a título universal las obligaciones fiscales de la absorbida. Por consiguiente, la operación de fusión solo tiene efectos cuando se inscribe en el Registro Mercantil, y esa absorción no es obstáculo para que la entidad absorbida haga su declaración correspondiente de las rentas obtenidas durante su existencia.

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre , de Adecuación de determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas , viene a confirmar de forma expresa los criterios legales, esparcidos en las normas citadas, al establecer en su art. 12, que: "1. Las entidades que se extingan a causa de las operaciones mencionadas en el art. 1º, concluirán el período impositivo del Impuesto sobre Sociedades el día anterior a aquel en que se otorguen las correspondientes escrituras de fusión y escisión. 2. También concluirá el período impositivo cuando se liquide la cuenta de resultados. 3 Los resultados de las actividades realizadas por las entidades extinguidas se imputarán a ellas, cualquiera que fuere la fecha a partir de la cual sus operaciones se consideren realizadas a efectos contables por cuenta de la adquirente ." (norma esta derogada por la ley 43/95)

Estos preceptos establecen una disociación entre las obligaciones fiscales y las contables mercantiles .

Que en definitiva, tomando en consideración que el legislador toma en consideración los datos contables y valoraciones de elementos patrimoniales anteriores a la operación de fusión, pero sin referirse a la contabilidad

fusionada o unificada , respetando lo reflejado por cada una de las sociedades, y estableciendo los criterios de tributación, siempre a "los efectos fiscales ", aplicables antes de realizarse dicha operación de fusión .

En definitiva, la fecha esencial es la fecha de la inscripción registral de la fusión, es la fecha determinante en las relaciones con terceros, y dentro del concepto de tercero debe incluirse a la Hacienda Pública todo ello sin que quepa confundir la retroacción contable -y sus efectos fiscales-, por virtud de la cual los efectos de determinadas operaciones se presumen efectuadas por la nueva sociedad, con otro acaecimiento jurídico distinto, que es el surgimiento de la personalidad jurídica y, con él, el ejercicio de los derechos de crédito, entre otros los fiscales, anudados a ese fenómeno de sucesión universal, derecho cuyo origen, naturaleza y contenido no guarda relación con la retroacción contable ni depende, en su ejercicio, de ésta.

Y dada la naturaleza constitutiva de la inscripción en el RM de la escritura de fusión, la mercantil no se habrá extinguido y habrá que estar a las operaciones realizadas dentro del periodo impositivo, sin que el acuerdo privado de las mercantiles intervinientes en la operación modifiquen elementos de la obligación tributaria, todo lo cual nos debe llevar a desestimar el recurso.

Quinto.

El artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , vigente al tiempo del presente procedimiento, establece 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,procediendo a imponer las mismas a la parte demandante limitadas a la cuantía máxima de 1.500 euros por los honorarios de letrado y 334'38 euros por los honorarios de Procurador.

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación,

FALLAMOS

1.- DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por ROIG CERÁMICA S.A. representada por el Procurador D CARLOS GIL CRUZ y asistido por el letrado D. PASCUAL LLORET SOS contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha 24 de septiembre de 2013 desestimatoria de la reclamación REA 12/1512/11 derivada del acta de disconformidad por el concepto Impuesto de Sociedades ejercicios 2008, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

2.-Con expresa imposición de costas en los términos establecidos por el FDª 5ª de la presente resolución.-

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la LJCA , según redacción dada por la disposición Adicional tercera. 1 de la LO 7/2015, de 21 de julio , por la que se modifica la LO 6/1985, del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de lo que doy fe.

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.