

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077357

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 453/2016

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Limitaciones de la compensación de bases imponibles negativas de la absorbida.* Minoración de la base a compensar en la diferencia entre el importe de las aportaciones de los socios y el valor contable de la participación. La entidad alega que solo se deben tener en cuenta las aportaciones realizadas por los socios en el momento de la fusión, no las realizadas por los anteriores socios. Cuando las pérdidas se han producido antes de efectuarse la adquisición de la participación, el antiguo socio habría deducido fiscalmente tales pérdidas, como provisión o pérdida generada en la transmisión, por lo que si se permite deducirlas al nuevo socio tras la fusión se estarán utilizando dos veces [Vid., STS de diciembre de 2012 recurso n.º 251/2010 (NFJ050027)]. Por tanto, se deben tener en cuenta las aportaciones realizadas por los socios anteriores. **Intereses de demora. Dies ad quem.** La fecha hasta la que se calculan los intereses de las liquidaciones derivadas de las actas es el día en el que se dicte o se entienda dictada la liquidación. El art. 191.1 del RD 1065/2007 (RGAT) regula los intereses hasta la fase de liquidación y el 191.2 hasta la elaboración de la propuesta.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 90.3.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 191.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000453 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04056/2016

Demandante: HIDROELECTRICA DE VILLA DE LOS ANGELES SL

Procurador: JACOBO GANDARILLAS MARTOS

Letrado: DANIEL CUYAS PRAT

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

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. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a doce de diciembre de dos mil diecinueve.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n.º 453/2016 seguido a instancia de HIDROELECTRICA DE VILLA DE LOS ANGELES SL, que comparecen representadas por el Procurador D. Jacobo Gandarillas Martos y asistido por Letrado D. Daniel Cuyas Prat, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de junio de 2016 (RG 4708/14); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 751.096,17 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 26 de julio de 2016, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 7 de diciembre de 2016. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 22 de marzo de 2017.

Tercero.

No se recibió el juicio a prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 21 de abril de 2017 y 5 de mayo de 2017. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 28 de noviembre de 2019.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de junio de 2016 (RG 4708/14), que desestima el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Cataluña que estimó en parte el recurso 986/2010, ordenando dictar nueva liquidación en la que se calculen los intereses de demora; desestimar el recurso 987/2010, confirmando la liquidación; y estimar la reclamación 9830/2010, anulando la sanción. Se regularizaron los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008 del IS.

Los motivos de impugnación son:

1.- Nulidad de las liquidaciones tributaria por no aplicar la limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) prevista en el art. 90.3 TRLIS -p. 4 a 8-.

2.- Incorrecta determinación del dies ad quem en la liquidación de intereses de demora -p. 9 a 11-.

Debe indicarse que, en contra de lo sostenido por la recurrente, no cabe afirmar que la Abogacía del Estado, al reproducir los argumentos del TEAC se esté allanando. Ciertamente, sería mejor o más correcto que la Abogacía del Estado, en lugar de transcribir los fundamentos del TEAC articulase sus propios argumentos, pero en ningún caso cabe entender que hacer propios las razones de aquél puede calificarse de allanamiento cuando en el escrito de contestación se está literalmente pidiendo la desestimación de la demanda.

Segundo. *Sobre la nulidad de las liquidaciones tributaria por no aplicar la limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) prevista en el art. 90.3 TRLIS.*

A.- El TEAC delimita perfectamente el objeto del debate, mereciendo destacarse que no existe controversia en los hechos. Así:

1.- HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL, posee el 100% del capital de la entidad GESYCA 04 SA. Adquirió las acciones el 7 de junio de 2005 y en la contabilidad de la entidad figuran registras por un importe de 231.337,93 €.

Dichas acciones fueron compradas a dos personas físicas y una sociedad, que eran los únicos socios de las 2.333.983 acciones de GESYCA 04 SA, por el indicado precio a 0,099117 € la participación.

2.- En escritura pública de 4 de diciembre de 2005, se recoge el acuerdo de fusión por el que HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL absorbe (fusión impropia) a GESYCA 04 SA. La escritura fue presentada en el Registro Mercantil el 20 de diciembre de 2005. La fecha a partir de la cual las operaciones de la sociedad absorbida se consideran a efectos contables por cuenta de la absorbente es el 1 de febrero de 2005.

Acogiéndose la fusión al Régimen Especial de Fusiones del capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

3.- Como consecuencia de dicha fusión, GESYCA 04 SA se disolvió sin liquidación y todo su patrimonio se transmitió en bloque a título universal a la absorbente HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL.

4.- La entidad GESYCA 04 SA acreditó en su declaración liquidación del IS ejercicio 2005 BINs de los ejercicios 2002 y 2003 pendientes de compensación por importe de 836.033,32 € y 1.397.079,20 €, respectivamente.

5.- La entidad HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL en su declaración-liquidación de 2005 aplico las BINs de la absorbida y compensión 485.160,11 € en 2005; 573.408,61 € en 2006; 382.559,54 € en 2007 y 701.984,16 € en 2008, realizando el correspondiente ajuste.

6.- Constan las siguientes aportaciones realizadas a GESYCA 04 SA:

-En fecha 10 de abril de 2000, constitución de la mercantil, se aportaron 60.200 € por D. Luis.

-En 21 de febrero de 2003, por ampliación de capital, se aportaron 1.700.000 €. La ampliación fue suscrita por D. Sergi mediante compensación parcial de los créditos que ostentaba frente a la sociedad y que eran líquidos, vencidos y exigibles.

-El 5 de noviembre de 2004, se realizó otra ampliación de capital, aportándose 428.483,00 €, la cual fue suscrita por TOP TEMA SL, mediante compensación de dos créditos que ostentaba frente a la sociedad y que eran líquidos, vencidos y exigibles.

Ascendiendo el importe de las aportaciones realizadas a 2.333.9803,00 €. Este importe es el que figura como "capital suscrito" en el balance de la entidad absorbida, GESYCA 04 S.

7.- La Inspección aplica lo establecido en el art. 90.3 del TRLIS -antes artículo 104 de la LIS-.

Teniendo en cuenta dicha norma y que HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL no ha realizado aportación alguna, la Inspección entiende que debe tener en cuenta las aportaciones realizadas por los socios

anteriores que, recordemos, suman un total de 2.333.9803,00 €. Siendo el importe por el que se adquirió la totalidad de la participación en la sociedad absorbida de 231.337,93 €.

Por lo tanto, afirma la inspección, la diferencia entre las aportaciones de los socios y el valor contable de la participación es de 2.102.645,07 €.

Y aplicando la regla del art 90.3 TRLIS, siendo las BINs a compensar de un total de 2.333.112,52 €, si a dicha cantidad le sustraemos 2.102.645,07 €, resulta que la BINS pendiente de compensación asciende a 130.467,45 €.

BINS que se aplica a 2005, por ser el ejercicio más favorable al obligado tributario, practicándose la consecuente regularización.

B.-La tesis de la demandante se circunscribe a la cuantificación del importe en el que debe minorarse las BINS y se expone con nitidez en la p. 6 de su demanda. Sostiene que " a los efectos de determinar cuál es el importe de las "aportaciones de los socios", debe atenderse a las aportaciones que han realizado los socios que ostentan las participaciones en el momento de la fusión, desde el momento en que las adquirieron.toda vez que en nuestro supuesto HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL, único socio de GEXYCA 04 SA en el momento de la fusión, no realizó aportación alguna al capital de ésta desde el que adquiriera la participación, no habría reducción alguna que realizar, puesto que la diferencia entre las aportaciones de los socios (0 €) y el valor contable de la participación (231.337,93 €) es negativa".

C.- El artículo 90.3 del TRLIS en lo que nos interesa establece que " las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas en la adquirente".

Añadiendo, " 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 art. 42 del C de c, 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 las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable".

Por lo tanto, el debate se centra en determinar si como sostiene la recurrente a los efectos de la indicada norma sólo cabe tener en cuenta las aportaciones realizadas por los socios existentes en el momento de la fusión o cabe tener en cuenta las aportaciones anteriores como sostiene la Administración.

Es decir, para la recurrente procede una interpretación literal y para la Administración una interpretación finalista. En nuestra opinión debe prevalecer esta última.

Cuando las pérdidas de la entidad transmitente se han producido antes de efectuarse la adquisición de la participación, el antiguo socio habrá deducido fiscalmente tales pérdidas, bien mediante la dotación de la oportuna provisión por depreciación de la cartera de valores, bien como pérdida generada en el momento de la transmisión de la participación. Pues bien, si efectuada la fusión se permite que los beneficios obtenidos por la sociedad resultante de dicho proceso se compensen con la BINs pendiente de la sociedad transmitente, las pérdidas de la sociedad transmitente se estarían utilizando dos veces, que es precisamente lo que trata de impedir el art 90.3 del TRLIS.

La técnica que emplea la norma es limitar la compensación de la BINS de la sociedad transmitente en la cuantía equivalente al " importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable".

Por lo tanto, la finalidad de la norma es evitar la compensación de las bases negativas correspondientes a las ventas que hayan sido realizadas por los anteriores titulares, por lo que la comparación entre las aportaciones de los socios y el valor contable de la participación deberá efectuarse con referencia al momento en que la sociedad adquirente adquiere la participación de la transmitente, de forma tal que la limitación sólo será efectiva cuando el valor contable de la participación, en el momento indicado, sea inferior al conjunto de las aportaciones realizadas por los antiguos socios, ya que solo en tal caso la base negativa de la sociedad transmitente habrá sido utilizada fiscalmente por aquellos

Interpretando el art 104 de la LIS, con idéntica redacción al 90.3, la STS de 13 de diciembre de 2012 (Rec. 251/2010), razonó que: "aunque, efectivamente, es posible que los socios anteriores que soportaron la pérdida no hayan podido aplicar efectivamente la misma en sus relaciones con la Hacienda Pública española, circunstancia ésta que puede darse no sólo cuando los mismos son no residentes en España sino también en los casos en que son residentes (piénsese en el supuesto de que la dotación a la provisión por depreciación de valores hubiere generado en el antiguo socio una base imponible negativa que no hubiese podido compensar por agotamiento del

plazo para ello), sin embargo, la LIS no exige para aplicar la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas de la sociedad transmitente por la adquirente el que la pérdida fiscal de los socios anteriores haya sido efectivamente aplicada por éstos, limitándose a decir de forma objetiva que en el supuesto de que la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, 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 correspondientes a dicha participación y su valor contable, sin exigir que las pérdidas soportadas por los socios anteriores hayan debido ser, para aplicar la limitación, efectivamente aplicadas en España". Es decir, el Alto Tribunal sostiene, salvo mejor lectura, lo contrario de lo mantenido por la demandante.

Añadiendo el Tribunal que: " Se afirma en el escrito de interposición.....que de no admitir su interpretación sobre el artículo 104.3 de la LIS se estaría vulnerando los principios de neutralidad y efectividad que se persiguen con el régimen fiscal especial de las fusiones de empresas. Sin embargo, esos principios son los que persigue la regulación en su conjunto de esas operaciones, sin poder pretender que haya que comprobar en cada caso si la pérdida fiscal fue o no aplicada por el socio o socios anteriores pues, como bien puso de manifiesto la resolución del TEAC, "se trata de una circunstancia, en la mayor parte de los casos, de imposible control y acreditación por parte de la entidad adquirente - a quien correspondería la carga de la prueba en virtud de lo dispuesto en el artículo 114.1 de la LGT de 1963 - en casos tales como cadenas sucesivas de transmisiones, adquisición de las participaciones en momentos diferentes y/o una pluralidad heterogénea de personas, físicas y jurídicas, residentes y no residentes, en situaciones tributarias diversas ... por no hablar de las situaciones transitorias: supuestos en los que el socio anterior que dotó provisión por depreciación de valores, la cual le generó una base imponible negativa, aún no haya podido compensar la misma cuando transmitió las acciones ni cuando se materializó la fusión pero todavía le quede plazo para ello y no se sepa si se la va a poder compensar)".

Y es que, como razona el TEAR; siendo la finalidad evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas de la entidad transmitente, " ese doble aprovechamiento se puede haber materializado en cualquier socio anterior a la toma de participación de HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES SL o en la propia absorbente" y " lo que hace el art 90.3 TRLIS es objetivizar el límite a la compensación de tal manera que si resulta que las aportaciones realizadas a la sociedad a lo largo de su historia son inferiores al valor que las participaciones de dicha sociedad tienen en el balance de la absorbente es porque alguien, en algún momento ha soportado la pérdida". Presumiendo el legislador que " el aprovechamiento de las pérdidas...ha tenido lugar, pero no le interesa ni la persona ni el momento ni tan siquiera la certeza de que ello ha sido así, puesto que se trata de una circunstancia que en la mayoría de los casos sería de muy difícil acreditación...".

Por lo expuesto, el motivo se desestima.

Tercero. Incorrecta determinación del dies ad quem en la liquidación de intereses de demora.

A.- Establece el art. 191.1. del RD 1065/2007 que : "La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación....". Estableciendo el art. 191.2 que: " En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones".

La recurrente, amparándose en la literalidad del art. 191.2 sostiene que los intereses de demora tienen como dies ad quem la conclusión del plazo establecido para alegaciones. El TEAC, por su parte, razona que, si bien sostuvo esa posición, dada la aparente contradicción entre las reglas transcritas, actualmente sostiene una interpretación que las hace compatibles, al entender que el art 191.2 regula los intereses de demora hasta la elaboración de la propuesta y el art. 191.1 hasta la fase de liquidación. Superándose de este modo la antinomia.

B.- La Sala comparte el criterio de la Administración por las siguientes razones:

1.- En nuestra opinión, el artículo 191 contiene en su primer apartado la norma para el cómputo del interés de demora exigible al practicar la liquidación tributaria. Mientras que el apartado 2º contiene la norma para el cálculo de los intereses de demora devengados que, a modo de anticipo, habría que incluir en la elaboración de la propuesta contenida en el acta. Lo que implica que los intereses de demora a incluir en las liquidaciones derivadas de actas en disconformidad habrán de computarse no hasta la fecha de finalización del plazo de alegaciones, sino hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación.

2.- De no atenderse a la interpretación indicada se dejaría vacío de contenido el art. 191.1, pues al ir necesariamente precedido el Acuerdo de liquidación de un acta en disconformidad, nunca se aplicaría. Entiende la

Sala que en los supuestos en los que se produce una aparente contradicción entre dos preceptos del mismo rango e idéntica temporalidad, debe intentarse buscar una interpretación armónica entre ellos, pues no hay razón para considerar prevalente a ninguno de tales preceptos.

3.- Precisamente por ello, una interpretación sistemática invita a la conclusión que sostenemos, pues de no ser así resultaría que deberían liquidarse más intereses de demora en las liquidaciones derivadas de un acta en conformidad (un mes desde el día siguiente del acta), que en las liquidaciones derivadas de un acta en disconformidad (15 días desde el acta -plazo de alegaciones-), lo que no tiene sentido, pues se dejaría en peor situación el contribuyente que acepta la regularización propuesta por la inspección que a quien se opone.

4.- La limitación en cuanto al cómputo de intereses a la fecha de finalización del plazo de alegaciones, afectaría exclusivamente a las actas de disconformidad derivadas del procedimiento inspector, con lo cual el tratamiento sería desigual y más perjudicial en las liquidaciones emitidas por órganos de gestión que en las emitidas por órganos de inspección. De forma tal que el contribuyente regularizado por un órgano de gestión, se le calcularían los intereses hasta el momento en el que se dictara la liquidación con independencia de que hubiera mostrado o no conformidad con ésta; mientras que al contribuyente regularizado por un órgano de inspección y que hubiera mostrado su disconformidad se le liquidarían intereses hasta una fecha anterior a la de la liquidación. Lo que tampoco tiene sentido desde una perspectiva sistemática.

Una interpretación sistemática y finalista, que debe prevalecer sobre la literal, lleva a la convicción de que, como sostiene el TEAC, el art 191.2 regula los intereses de demora hasta la elaboración de la propuesta y el art. 191.1 hasta la fase de liquidación - SAN (6ª) de 7 de junio de 2012 (Rec. 315/2011)-.

El motivo se desestima.

Cuarto. Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procurador D. Jacobo Gandarillas Martos en nombre y representación de HIDROELECTRICA DE VILLA DE LOS ANGELES SL, contra, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de junio de 2016 (RG 4708/14); la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

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.