

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079811

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 19 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2802/2020

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales.** Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Limitaciones de la compensación de bases imponibles negativas de la absorbida.* Las cuestiones con interés casacional consisten en matizar, completar o corregir la doctrina contenida en la STS de diciembre de 2012 recurso n.º 251/2010 (NFJ050027), interpretando el art. 90.3 TR Ley IS, a efectos de determinar si, en el contexto del principio de neutralidad fiscal, la Administración Tributaria, a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas al amparo del citado precepto, ha de aplicar automáticamente la limitación que establece el precepto o, en todo caso, debe verificar, en virtud del principio de facilidad probatoria, si el antiguo socio aprovechó fiscalmente la pérdida, en cuyo caso, acreditada una duplicidad en la compensación, debería aplicar la limitación, pero no en caso contrario [Vid., SAN de 12 de diciembre de 2019, recurso n.º 453/2016 (NFJ077357) contra la que se plantea el recurso de casación].

#### PRECEPTOS:

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 84.

#### PONENTE:

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

#### TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2802/2020

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2802/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

Dª. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

## HECHOS

### Primero.

- 1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil Hidroeléctrica de Villa Los Ángeles, S.L., asistido del letrado don Daniel Cuyás Prat, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 453/2016, promovido por la citada representación frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de junio de 2016, desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) que estimó en parte la reclamación 986/2010 ordenando dictar una nueva liquidación en la que se calculen los intereses de demora; que desestimó la reclamación 987/2010, confirmando la liquidación y, finalmente, estimó la reclamación 9380/2010, anulando la sanción, todo ello en la regularización de los ejercicios 2005 a 2008 del Impuesto sobre Sociedades.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El artículo 90.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, de 11 de marzo) ["TRLIS"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que de no haberse infringido el citado precepto "habría anulado el acuerdo de liquidación practicado por la Inspección, en la medida en que ésta no acreditó en el supuesto que nos ocupa la

existencia de un doble aprovechamiento de la misma pérdida, que es la única y exclusiva razón de ser de la existencia de esta limitación a la compensación de bases imponibles negativas." (sic).

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"].

5.1. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, pues aunque la recurrente ha encontrado un único pronunciamiento de ese Tribunal Supremo que analiza esta cuestión, la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (recurso núm. 251/2010; ECLI:ES:TS:2012:8936), la presencia de una única sentencia no comporta la existencia de jurisprudencia y, en definitiva, no impide la preparación de un recurso de casación ex artículo 88.3.a) LJCA, resultando " aconsejable un pronunciamiento de ese Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión para en su caso,

completar su jurisprudencia o, como pretende esta representación, para matizarla o, directamente, para corregirla." (sic) en particular, cuando el Tribunal afirma "que no se puede "pretender que haya que comprobar en cada caso si la pérdida fiscal fue o no aplicada por el socio o socios anteriores". En nuestra opinión, esta labor de comprobación o acreditación sí es indispensable toda vez que, sin la misma, y aplicando la limitación a la compensación de bases imponibles negativas de forma automática, siempre y en todo caso, se darán supuestos en que nadie podrá aprovechar fiscalmente las pérdidas (el antiguo socio porque no lo hizo y el nuevo porque lo impediría la norma), alterándose de esta forma la neutralidad fiscal e impidiendo sin justificación alguna la sucesión universal de bienes y derechos que constituye el principio general de toda fusión" (sic).

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que fije jurisprudencia sobre el artículo 90.3 del TRLIS ( artículo 84.2 de la vigente LIS), y mate el criterio contenido en el único pronunciamiento existente hasta la fecha, considerando que la doctrina correcta es "que la Administración Tributaria, en virtud del principio de facilidad probatoria, debe comprobar si el antiguo socio aprovechó fiscalmente la pérdida. Si lo hizo, debe aplicar la limitación a la compensación de bases imponibles negativas. Y, si no la aprovechó, no debe aplicar tal limitación. Finalmente, los acuerdos de liquidación en los que la Administración Tributaria no haya realizado tal labor de comprobación (de la existencia de un doble aprovechamiento de la misma pérdida), deben ser declarados contrarios a Derecho" (sic).

7. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

## Segundo.

- 1. La sala de instancia, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de junio de 2020, habiendo comparecido la mercantil Hidroeléctrica de Villa Los Ángeles, S.L., recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días, señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil Hidroeléctrica de Villa Los Ángeles, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

## Segundo.

- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Mediante escritura pública de 14 de diciembre de 2005, la mercantil Hidroeléctrica de Villa Los Ángeles, S.L., absorbió a su filial GESYCA-04, S.L. Operación de fusión que quedó sometida al régimen fiscal especial de neutralidad, regulado en ese momento en el Capítulo VII del Título III del TRLIS.

2º. Mediante comunicación de 29 de octubre de 2009 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2008, con alcance parcial, limitándose a la comprobación de las limitaciones que establecía el artículo 90 del TRLIS ( artículo 84 de la actual LIS), a la compensación de las bases impositivas negativas procedentes de la referida fusión .

3º. A raíz de dicha operación y también mediante comunicación de 29 de octubre de 2009, se iniciaron actuaciones inspectoras en su condición de sociedad absorbente y sucesora de GESYCA-04, S.L., en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006, con carácter parcial, consistente en la comprobación de las mismas limitaciones , en lo que se refiere en este caso al traspaso de bases impositivas negativas .

4º. La Inspección dictó dos acuerdos de liquidación en los concluyó que operaba el límite previsto en el artículo 90.3 del TRLIS ( artículo 84.2 de la vigente LIS), por lo que redujo las bases impositivas negativas susceptibles de traspaso a la mercantil absorbente.

5º. Estas regularizaciones fueron confirmadas por los respectivos tribunales económico-administrativos y, finalmente, por la Audiencia Nacional mediante la sentencia contra la que se prepara el presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en su Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"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." (sic).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## Tercero.

- Marco jurídico.

1. El artículo 90.3 del TRLIS dispone que:

"3. Las bases impositivas 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 impositiva 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 impositivas 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."

## Cuarto.

- Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Matizar, completar o corregir la doctrina contenida en la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (recurso 251/2010), interpretando el artículo 90.3 TRLIS, a efectos de determinar si, en el contexto del principio de neutralidad fiscal, la Administración Tributaria, a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas al amparo del citado precepto, ha de aplicar automáticamente la limitación que establece el precepto o, en todo caso, debe verificar, en virtud del principio de facilidad probatoria, si el antiguo socio aprovechó fiscalmente la pérdida, en cuyo caso, acreditada una duplicidad en la compensación, debería aplicar la limitación, pero no en caso contrario.

## Quinto.

- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en la citada sentencia.

2. El interés casacional objetivo antes señalado se ve acrecentado toda vez que la Sala, en la referida sentencia de 13 de diciembre de 2012, si bien se afirma que "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" (sic) añade además que no se puede "pretender que haya que comprobar en cada caso si la pérdida fiscal fue o no aplicada por el socio o socios anteriores" (sic) que es precisamente el extremo que la recurrente pretende que sea matizado o aclarado ahora, en el sentido de que sin esa ponderación, y aplicando la limitación a la compensación de bases imponibles negativas de forma automática, "siempre y en todo caso, se darán supuestos en que nadie podrá aprovechar fiscalmente las pérdidas (el antiguo socio porque no lo hizo y el nuevo porque lo impediría la norma), alterándose de esta forma la neutralidad fiscal e impidiendo sin justificación alguna la sucesión universal de bienes y derechos que constituye el principio general de toda fusión" (sic).

## Sexto.

- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el fundamento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son pues el artículo 90.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, de 11 de marzo).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

## Séptimo.

-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**Octavo.**

- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

**LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/2802/2020, preparado por don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil Hidroeléctrica de Villa Los Ángeles, S.L., asistido del letrado don Daniel Cuyás Prat, contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 453/2016.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Matizar, completar o corregir la doctrina contenida en la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (recurso 251/2010), interpretando el artículo 90.3 TRLIS, a efectos de determinar si, en el contexto del principio de neutralidad fiscal, la Administración Tributaria, a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas al amparo del citado precepto, ha de aplicar automáticamente la limitación que establece el precepto o, en todo caso, debe verificar, en virtud del principio de facilidad probatoria, si el antiguo socio aprovechó fiscalmente la pérdida, en cuyo caso, acreditada una duplicidad en la compensación, debería aplicar la limitación, pero no en caso contrario.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 90.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, de 11 de marzo).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

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.