

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084364

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1455/2021, de 10 de diciembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2802/2020

SUMARIO:**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores.**

Limitaciones de la compensación de bases imponibles negativas de la absorbida. La Abogacía del Estado en su escrito de oposición, señala que la doble compensación que trata de evitarse con el art. 90.3 TR Ley IS, podría producirse mediante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas generadas en la sociedad absorbida, tanto en sede de los socios de dicha entidad -bien a través del correspondiente depreciación, bien con ocasión de las pérdidas puestas de manifiesto en la transmisión- como en sede de la sociedad absorbente, mediante la compensación de las mencionadas bases imponibles negativas, una vez realizada la operación de reestructuración planteada, rechazando el planteamiento de la recurrente, quien en pocas palabras, sostiene que, "en el caso de que las pérdidas obtenidas por los anteriores titulares de la participación social no hayan sido aprovechadas por estos, la Administración tributaria no podrá aplicar la limitación prevista en el art. 90.3 TR Ley IS". La STS de 23 de octubre de 2014, recurso n.º 4178/2012, (NFJ084367) declara que no es admisible la compensación de bases imponibles en los supuestos de fusión de sociedades en los que hay una transmisión en bloque de la totalidad del patrimonio de la sociedad fusionada en todos los casos; esto es, en el caso de fusión por absorción, si la sociedad absorbida tiene un crédito contra la Hacienda Pública por compensación de bases imponibles negativas de la sociedad en ejercicios futuros, rechaza que ese crédito pase a la sociedad absorbente, con independencia de que sea aplicable o no el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. En este caso la operación de fusión controvertida se ampara en el régimen especial de Cap. VII del Tít. VII del TR Ley IS que establece, como principio general, la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente, en particular, se plasma el derecho de la entidad adquirente a compensar las bases imponibles negativas generada por la entidad transmitente que estuvieran pendientes de compensar en el momento de la fusión con bases imponible negativas que se obtengan después de realizada la operación. Ello va en la línea de la neutralidad del régimen especial, esto es, evitar distorsiones y desincentivaciones al tiempo de realizarse reestructuraciones empresariales. Ese derecho, sin embargo, ésta sujeto a limitaciones. La lógica de la finalidad del art. 90.3 TR Ley IS es evitar el doble aprovechamiento fiscal de las pérdidas de la entidad transmitente. Ese doble aprovechamiento puede haberse materializado en cualquier socio anterior a la toma de participación por parte de la absorbente. En ese sentido, no es admisible que las bases imponibles negativas se apliquen doblemente: una vez, por el transmitente al computar una pérdida por diferencia entre el valor de las aportaciones y el de la transmisión y, otra vez, por el adquirente cuando se aplican las bases imponibles negativas de la entidad absorbida. La Sala fija la siguiente doctrina: "Del art. 90.3 pfo segundo, del TR Ley IS desprende que, en el contexto del principio de neutralidad, la Administración Tributaria debe aplicar automáticamente la limitación que establece dicho apartado a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas", y el recurso debe desestimarse [Vid., ATS de 19 de noviembre de 2020, recurso n.º 802/2020 (NFJ079811) y SAN de 12 de diciembre de 2019, recurso n.º 453/2016 (NFJ077357) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 25 y 90.3.

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

PONENTE:*Don Isaac Merino Jara*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.455/2021

Fecha de sentencia: 10/12/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2802/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/11/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 2802/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1455/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 2802/2020, interpuesto por HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES S.L., representada por el procurador, don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada el 12 de diciembre de 2019, en el recurso contencioso-administrativo núm. 453/2016, en relación con la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2008, intereses de demora y sanción derivada de la regularización.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. El presente recurso de casación se interpuso por HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES, S.L. 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 NUM000 ordenando dictar una nueva liquidación en la que se calculasen los intereses de demora; que desestimó la reclamación NUM001, confirmando la liquidación y, finalmente, estimó la reclamación NUM002, anulando la sanción, todo ello en la regularización de los ejercicios 2005 a 2008 del Impuesto sobre Sociedades.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) GESYCA-04, sociedad unipersonal constituida con la denominación de Sportacademy Net, S.A en escritura pública de 19 de abril de 2000, modificó su objeto social pocos meses antes de su fusión con la sociedad ahora recurrente, concretamente, mediante escritura pública fechada el 10 de diciembre de 2004, siendo a partir de entonces, el asesoramiento técnico y financiero, -con exclusión de la fusión misma- administrativo y técnico necesario para el desarrollo de centrales hidroeléctricas o de cualquier otro tipo basadas en energía renovable. Su capital social era de 60.200 euros, representado por 60.200 acciones de 1,00 euro de valor nominal cada una de ellas, totalmente suscritas y desembolsadas. Siendo suscrita en su totalidad por don Jose Miguel.

b) El capital social inicial de 60.200,00 euros evolucionó de la siguiente forma:

- Aumento de capital en 1.700.000,00 euros mediante escritura pública otorgada el 21 de febrero de 2003. Dicha ampliación fue suscrita por Don Jose Pablo mediante la compensación parcial de créditos que ostentaba frente a la sociedad.

- Aumento de capital en 428.483,00 euros mediante escritura otorgada el 5 de noviembre de 2004. Esta ampliación fue suscrita por Top Team S.L. mediante la compensación de dos créditos existentes contra GESYCA-04 por dicha persona jurídica.

- Aumento de capital en 145.300,00 euros mediante escritura otorgada el 5 de noviembre 2004. La ampliación fue suscrita por don Víctor mediante la compensación de dos créditos existentes contra GESYCA-04 realizados por dicha persona física.

Por consiguiente, el importe total de las aportaciones realizadas (suma de las realizadas con ocasión de la constitución y de las ampliaciones de capital) ascendió a 2.333.983 euros, importe coincidente con el valor nominal de las acciones recibidas. No ha habido restituciones a los socios por parte de la sociedad.

c) Con fecha 7 de junio de 2005, HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES, cuyo objeto social era la realización de toda clase de actividades relacionadas con la energía hidroeléctrica, tratamiento de aguas potables, aguas residuales, eliminación y reciclaje de basuras, su investigación, estudio y promoción, y desarrollo; la prestación de servicios con ellas relacionados; la comercialización de tecnología al respecto; el mantenimiento, reparación y conservación de instalaciones existentes, adquirió a don Jose Pablo, don Jose Miguel y Top Team, S.L. la totalidad del capital (2.333.983 acciones) de GESYCA-04, S.A. por el precio conjunto de 231.337,93 euros (0,099117 euros por acción), que coincide con el valor contable de la partición de los socios, convirtiéndose en única accionista la mercantil HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES, S.L.

d) Poco tiempo después, concretamente el 14 de diciembre de 2005, mediante escritura pública HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES, absorbió a su filial GESYCA-04, S.A. (sociedad unipersonal). Habida cuenta que se trata de una fusión impropia no hizo falta una ampliación de capital ni tampoco calcular el tipo de canje de las acciones y participaciones sociales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 250.2 de la Ley de Sociedades Anónimas.

La operación de fusión quedó sometida al régimen fiscal especial de neutralidad, regulado en ese momento en el Capítulo VII del Título III 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 (TRLIS/2004, en lo sucesivo). Concretamente el 13 de febrero de 2006 formularon la comunicación de opción que tuvo entrada en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) el 16 de febrero de 2006. Como consecuencia de dicha fusión, GESYCA-04 S.A. se disolvió sin liquidación y todo su patrimonio se transmitió en bloque, a título universal, a la absorbente HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES.

e) Entre la fecha de adquisición de la totalidad del capital social de GESYCA-04, S.L. y la fusión, HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES, en el inicio, socio de aquella entidad, no realizó aportación alguna a ésta y tampoco ha registrado deterioro fiscal alguno por las participaciones en la misma, de las que es titular (Cfr. artículo 12.3 TRLIS/2004, en la redacción a la sazón vigente).

f) La entidad GESYCA-04, S.A. acreditó, en su declaración-liquidación del IS, ejercicio 2005, bases imponible negativas (BINs) de los ejercicios 2002 y 2003 pendientes de compensación por importe de 836.033,32 euros y 1.397.079,20 euros respectivamente, en total, 2.233.112,52 euros.

g) La entidad HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES en su declaración-liquidación de 2005 aplicó las BINs de la absorbida y compensó 485.160,11 euros en 2005; 573.408,61 euros en 2006; 382.559,54 € en 2007 y 701.984,16 euros en 2008, realizando el correspondiente ajuste.

h) El 29 de octubre de 2009 se notificó el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2008, con alcance parcial, ciñéndose a la comprobación de las limitaciones que establecía el artículo 90 del TRLIS/2004 (artículo 84 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS/2014), a la compensación de las bases imponibles negativas procedentes de la referida fusión.

i) El mismo día se notificó el inicio de actuaciones inspectoras en su condición de sociedad absorbente y sucesora de GESYCA-04, S.L., en concepto de Impuesto sobre Sociedades, periodos 2005 a 2006, con carácter parcial, consistente en la comprobación de las mismas limitaciones, en lo que se refiere, en este caso, al traspaso de bases imponibles negativas. En fecha 25 de marzo de 2010 se ha incoado acta de disconformidad a GEYSCA-04 S.A. (en realidad a HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES, en calidad de sociedad absorbente y sucesora de dicha entidad) en la que se formula una propuesta de liquidación de cero euros. De las actuaciones realizadas se desprende que GESYCA-04 presentó su última autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades en fecha 7 de julio de 2006, correspondiente al ejercicio 2005 y en la que se señalaba que el periodo impositivo comprendía desde el 1 de enero de 2005 hasta el 20 de diciembre de 2005. La entidad se había compensado en dicha autoliquidación bases imponibles negativas de periodos anteriores por importe de 13.437,54 euros (1.095,27 correspondiente a 2001 y 12.342,27 correspondiente a 2002), y declaró que estaban pendientes de aplicarse 2.233.112,52 euros (836.033,32 correspondiente a 2002) y 1.397,112,52 correspondientes a 2003).

j) A resultados de estas actuaciones, la Inspección dictó dos acuerdos de liquidación en los que 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 imponibles negativas susceptibles de traspaso a la mercantil absorbente.

k) Estos acuerdos fueron recurridos ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, por la entidad interesada, dictándose resolución estimatoria parcial, el 5 de diciembre de 2013, que fue notificada a la parte el 7 de mayo de 2014.

l) Frente a esta resolución, la mercantil presentó recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central el 6 de junio de 2014, alegando, en síntesis, dos motivos:

(i) Considera que la inspección ha cuantificado incorrectamente el importe en que deben minorarse las bases imponibles negativas adquiridas por Hidroeléctrica de Villa Los Ángeles, S.L. Defiende que el importe a minorar es de 0 euros ya que entiende 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 la participación en el momento de la fusión. Por ello, toda vez que HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES, único socio de GESYCA 04, S.A. en el momento de la fusión, no realizó aportación alguna al capital de ésta desde que adquiriera la participación, no habría reducción alguna que realizar.

(ii) Incorrecta determinación del dies ad quem en la liquidación de intereses de demora. Sostiene que, para la liquidación de los intereses de demora derivados de un Acta firmada en disconformidad, el dies ad quem debe ubicarse en la fecha en que finaliza el plazo para formular alegaciones al acta y no en la fecha en que se dicta el acuerdo de liquidación.

l) El TEAC, en sesión celebrada el 2 de junio de 2016, acordó desestimar el recurso, confirmando la resolución recurrida.

m) Con fecha 26 de julio de 2016, la ahora recurrente interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó por medio de la sentencia objeto del presente recurso. La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en su fundamento de derecho segundo: "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.

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 objetivar 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...".

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

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2019.

En el escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringido el artículo 90.3 TRLIS/2004.

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 12 de junio de 2020.

Tercero.

Admisión e interposición del recurso.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 19 de noviembre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: " 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".

2. La representante procesal de la sociedad recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 22 de enero de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que finaliza concretando su pretensión casacional en que se "case la sentencia recurrida y estime el recurso contencioso-administrativo".

3. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 18 de marzo de 2021 en el que, en confrontación a la pretensión de la recurrente solicita que "se declare que no ha lugar al recurso, confirmando la sentencia recurrida y con ella la resolución del TEAC impugnada".

Cuarto.

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 23 de noviembre de 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES 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 de 2 de junio de 2016, desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña que estimó en parte la reclamación NUM003 ordenando dictar una nueva liquidación en la que se calculen los intereses de demora; que desestimó la reclamación NUM004, confinando la liquidación y, finalmente, estimó la reclamación NUM005, anulando la sanción, todo ello en la regularización de los ejercicios 2005 a 2008 del Impuesto sobre Sociedades.

La recurrente ha encontrado un pronunciamiento de ese Tribunal Supremo que analiza esta cuestión, la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (rec. cas. 251/2010. Considera que 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, matizar o corregir su jurisprudencia, 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".

Mediante auto de 19 de noviembre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Segundo.

Alegaciones de las partes.

Empieza reconociendo HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES que la finalidad del artículo 90.3 TRLIS/2004 es "evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas de la entidad transmitente", pero al tiempo sostiene que no siempre se habrá producido el doble aprovechamiento de una misma pérdida que el legislador pretende evitar. Si la limitación prevista en el mismo se aplicara aun cuando no exista tal doble aprovechamiento, "se estaría alterando el principio de neutralidad que constituye la finalidad principal del régimen especial de fusiones". El artículo 90.3 TRLIS/2014 no contempla, de forma literal, la efectiva existencia de un doble aprovechamiento de la pérdida para que opere la limitación. Una interpretación finalista del precepto sí exigiría esta acreditación, puesto que la razón de ser de la limitación es precisamente evitar una doble compensación de una misma pérdida fiscal. Por ese motivo discrepa abiertamente de la afirmación de la STS de 13 de diciembre de 2012, rec. cas. 251/2010, de 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". Por el contrario, defiende que, "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 (es decir, 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)".

A renglón seguido propugna que "la doctrina que debe sentarse es que la Administración Tributaria, en virtud del principio de facilidad probatoria (ya que el nuevo socio no tiene la posibilidad de conocer si el anterior socio aprovechó o no fiscalmente la pérdida), 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".

La aplicación de esta doctrina al caso concreto, debe conducir a la casación de la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de diciembre de 2019, debiendo estimarse el recurso de instancia y anularse la resolución del TEAC impugnada y el acuerdo de liquidación del que la misma traía causa original, por cuanto en esta ocasión, "la Inspección aplicó, de forma automática, el límite previsto en el artículo 90.3 del TRLIS, sin verificar si los antiguos socios de GESYCA- 04, S.L. habían aprovechado la pérdida derivada del deterioro de sus participaciones en la misma, no quedando justificado por tanto si en nuestro caso se produjo el doble aprovechamiento de una misma pérdida que constituye la razón de ser de la norma jurídica aplicada".

Comienza la Abogacía del Estado señalando, en su escrito de oposición, que la doble compensación que trata de evitarse con el artículo 90.3 TRLIS/2004, podría producirse mediante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas generadas en la sociedad absorbida, tanto en sede de los socios de dicha entidad -bien a través del correspondiente depreciación, bien con ocasión de las pérdidas puestas de manifiesto en la transmisión- como en sede de la sociedad absorbente, mediante la compensación de las mencionadas bases imponibles negativas, una vez realizada la operación de reestructuración planteada.

Rechaza el planteamiento de la recurrente, quien en pocas palabras, sostiene en su escrito de interposición, que, "en el caso de que las pérdidas obtenidas por los anteriores titulares de la participación social no hayan sido aprovechadas por estos, la Administración tributaria no podrá aplicar la limitación prevista en el artículo 90.3 del TRLIS". Llega a esa conclusión por dos razones: en primer lugar, el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto que es objeto de autoliquidación por parte del contribuyente, de forma que es el mismo quien aplica la normativa reguladora del impuesto para calcular e ingresar la cuota correspondiente, sin perjuicio de que la Administración tributaria tenga la facultad de comprobar si la autoliquidación presentada por el contribuyente es acorde a Derecho; y, en segundo lugar, "las reglas establecidas en el artículo 90.3 del TRLIS no admiten prueba en contrario, sino que son directamente aplicables. Dicho precepto, en su construcción, ya demuestra, matemáticamente, que se ha producido una pérdida en los anteriores tenedores de la participación, puesto que los únicos motivos por los cuales puede existir una diferencia positiva entre las aportaciones de los socios y el valor contable de la participación son:

O que haya existido una transmisión previa con pérdida (segundo párrafo del artículo 90.3 del TRLIS);

O bien, que haya existido un deterioro (tercer párrafo del artículo 90.3 del TRLIS).

En el caso que nos ocupa, cuando ha existido pérdida en los anteriores tenedores de la participación, cabe señalar que esa pérdida siempre tiene la consideración de fiscalmente deducible, ya sean los transmitentes personas físicas (pérdida patrimonial) o personas jurídicas (hasta el año 2017 dichas pérdidas eran fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades)".

Después señala que, de aceptar la tesis de la recurrente "se estaría trasladando la carga de la prueba a la Administración tributaria para aplicar una regla que establece la norma reguladora del Impuesto, que no prevé necesidad de prueba alguna -puesto que la regla discutida ya prueba que han existido pérdidas en los anteriores tenedores de la participación- y que es de directa aplicación".

Por último, señala que, analizando el caso desde la perspectiva del principio de neutralidad fiscal que informa el régimen especial de tributación que nos ocupa, no supone un obstáculo injustificado para la realización de las operaciones la hipótesis que nos ocupa, puesto que como con frecuencia sucede, "la operación de fusión se ve precedida de la adquisición total o al menos mayoritaria de las acciones o participaciones de la entidad transmitente, con carácter previo a su absorción, obteniendo los socios de esta un resultado negativo derivado de la operación que es susceptible de integrarse en la base imponible del Impuesto que grave sus rentas. En tal caso, el régimen de neutralidad no opera, aun obteniéndose un resultado negativo por los vendedores y aplicándose, en consecuencia, la limitación del artículo 90.3 del TRLIS. Posteriormente, la aplicación de dicho régimen de neutralidad permitirá la subrogación del adquirente en los derechos y obligaciones de la transmitente con la limitación apuntada en relación con sus bases imponibles negativas".

Tercero.

- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

El artículo 25 del TRLIS/2004 establecía, en relación con la compensación de bases imponibles negativas:

"1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

2. 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, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

La STS de 23 de octubre de 2014, rec. cas. 4178/2012, declara que no es admisible la compensación de bases imponibles en los supuestos de fusión de sociedades en los que hay una transmisión en bloque de la totalidad del patrimonio de la sociedad fusionada en todos los casos; esto es, en el caso de fusión por absorción, si la sociedad absorbida tiene un crédito contra la Hacienda Pública por compensación de bases imponibles negativas de la sociedad en ejercicios futuros, rechaza que ese crédito pase a la sociedad absorbente, con independencia de que sea aplicable o no el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Pues bien, la operación de fusión controvertida se ampara en el régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS/2004 que comprende los artículos 84 al 96.

Ese régimen especial establece, como principio general, la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente, en particular, se plasma el derecho de la entidad adquirente a compensar las bases imponibles negativas generada por la entidad transmitente que estuvieran pendientes de compensar en el momento de la fusión con bases imponible negativas que se obtengan después de realizada la operación, tal como prevé el apartado primero del artículo 90.3 TRLIS/2004. Ello va en la línea de la neutralidad del régimen especial, esto es, evitar distorsiones y desincentivaciones al tiempo de realizarse reestructuraciones empresariales.

Ese derecho, sin embargo, ésta sujeto a limitaciones. En ese sentido, los párrafos segundo y tercero de dicho artículo 90.3, en la redacción a la sazón vigente, establecen:

"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 correspondiente a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente y su valor contable (valor fiscal, en la LIS/2014).

En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que haya motivado la depreciación (deterioro en la LIS/2014) 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".

En el marco de las actuaciones inspectoras se llegó a la conclusión de que, en el caso que nos ocupa, las pérdidas de la entidad absorbida no han determinado la depreciación de la participación en la misma que tenía la absorbente, por lo cual no resulta aplicable la limitación previstas en el reproducido párrafo tercero. Nos ceñiremos, por tanto, a la hipótesis prevista en el apartado segundo del artículo 90.3 TRLIS/2004.

Efectivamente, sí se apreció que concurre la limitación prevista en dicho párrafo segundo, puesto que la entidad adquirente (HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES) participaba en el 100 por 100 del capital de la absorbente (GESYCA 04) y el valor contable de su participación en esta última, es inferior al valor de las aportaciones que los socios han realizado a la entidad transmitente.

No se define legalmente qué conceptos tienen cabida dentro de la expresión "aportaciones de los socios". A título de ejemplo, la STS de 26 de enero de 2012, rec. cas. 2969/2008, considera que en el concepto de

aportaciones de los socios tienen encaje las primas de emisión e, igualmente, considera que, en ese sentido, deben tenerse en cuenta no solo las aportaciones de los socios actuales, sino también de los que fueron socios de la sociedad absorbida.

Pues bien, en esta ocasión, no se discute que la totalidad de las entregas efectuadas por los socios anteriores (2.333.983 euros, según se ha reflejado en los antecedentes de hecho) en el momento de la constitución de la entidad y en varias ampliaciones de capital, hayan de conceptuarse "aportaciones de los socios". No se discute tampoco que el valor contable de las participaciones transmitidas sea 231.337,93 euros.

Sí se discute, en cambio, si la expresión "socios" se refiere solo a los titulares de las participaciones en el momento de la fusión, de manera que, en este caso, solo lo sería HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES puesto que era el socio único de la entidad absorbida GESYCA 04, o también comprende a cualquier socio de la absorbida que lo haya sido previamente, en cuyo caso, también lo serían don Jose Pablo, don Jose Miguel y Top Team, S.L. Esta última tesis es la que debe prevalecer, puesto que, por un lado, el artículo 90.3 TRLIS/2004 utiliza la expresión socios en plural, lo cual indica que se refiere no solo a las aportaciones realizadas por la sociedad adquirente (en este caso, HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES) a la sociedad transmitente, sino también a otros socios diferentes de la propia sociedad absorbente, y, por otro, esa conclusión está acorde con la finalidad del artículo 90.3 TRLIS/2004.

Las bases impositivas negativas susceptibles de ser compensadas por HIDROELECTRICA DE VILLA LOS ANGELES se generaron antes de la fusión, antes incluso de que dicha entidad pasara a ser propietaria del 100 por 100 de GESYCA 04, S.A. Por tanto, los antiguos socios de la sociedad transmitente pueden deducirse fiscalmente las mismas en forma de pérdida generada en el momento de la transmisión. Cada acción se compró por 1 euro y se vendieron por 0,099117 euros por acción). El valor contable de la participación en el momento de la venta es 231.337,93 euros, es decir, los socios vendieron sus participaciones por un precio inferior al que las adquirieron. No mantiene la AEAT, como se ha dicho, que estas pérdidas se hayan compensado por socios anteriores mediante la provisión por depreciación de valores.

La lógica de la finalidad del artículo 90.3 TRLIS/2004 es evitar el doble aprovechamiento fiscal de las pérdidas de la entidad transmitente. Ese doble aprovechamiento puede haberse materializado en cualquier socio anterior a la toma de participación por parte de la absorbente.

En ese sentido, no es admisible que las bases impositivas negativas se apliquen doblemente: una vez, por el transmitente al computar una pérdida por diferencia entre el valor de las aportaciones y el de la transmisión y, otra vez, por el adquirente cuando se aplican las bases impositivas negativas de la entidad absorbida.

En virtud de todo lo dicho, fijamos la siguiente doctrina: "Del párrafo segundo del artículo 90.3 TRLIS/2004, se desprende que, en el contexto del principio de neutralidad, la Administración Tributaria debe aplicar automáticamente la limitación que establece dicho apartado a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases impositivas negativas".

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES solicita que fijemos como doctrina que la Administración Tributaria, a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases impositivas negativas al amparo del artículo 90.3, debe en todo caso 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 y, en consecuencia, solicita que se case la sentencia recurrida y se estime el recurso contencioso-administrativo.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita, en primer lugar, a esta Sala que, interpretando el artículo 90.3 TRLIS y ratificando su doctrina contenida en la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (c.251/2010), fije como doctrina legal que la Administración tributaria, a la hora de efectuar la comprobación de las limitaciones a la compensación de bases impositivas negativas al amparo del citado precepto, ha de aplicar automáticamente la limitación que establece dicho precepto sin estar obligada por tanto, a comprobar si el antiguo socio aprovechó o no, fiscalmente, la pérdida, ya que no lo exige el precepto, y porque, en todo caso, corresponde invocarlo y, sobre todo, acreditarlo a la entidad adquirente, de acuerdo con el principio general sobre la carga de la prueba del artículo 105.1 LGT/2003, y, en segundo lugar, partiendo de todo ello, declare que no ha lugar al recurso, confirmando la sentencia recurrida y con ella la resolución del TEAC impugnada.

Por todas las razones expuestas, procede desestimar el presente recurso de casación interpuesto por HIDROELECTRICA VILLA DE LOS ANGELES, S.L. representada por el procurador, don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada el 12 de diciembre de 2019, en el recurso contencioso-administrativo núm. 453/2016, que, por consiguiente, se confirma.

Quinto.

Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

Segundo.

No haber lugar al recurso de casación 2802/2020, interpuesto por HIDROELÉCTRICA DE VILLA LOS ÁNGELES S.L., representada por el procurador, don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada el 12 de diciembre de 2019, en el recurso contencioso-administrativo núm. 453/2016, en relación con la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2008, intereses de demora y sanción derivada de la regularización; sentencia que, por tanto, se confirma.

Tercero.

- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

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.