

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091318

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas)

Sentencia 275/2023, de 29 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 591/2022

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Fusión por absorción. Afirma la Sala que las inversiones realizadas por la entidad con anterioridad a la elevación a público de la escritura de fusión, el 3 de diciembre de 2015, se realizan por una entidad que mantiene su personalidad jurídica, siendo por tanto adquisiciones no aptas para materializar RIC dotadas por otras sociedades. Las implicaciones fiscales que la operación de reestructuración llevada a cabo tiene para las entidades participantes en el proceso (absorbente y absorbidas) no pueden ser otras diferentes a las expresamente previstas en dicho artículo, esto es, la transmisión a la adquirente (absorbente) de los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente (absorbida), así como la transmisión a la adquirente de las bases impositivas negativas pendientes de compensación en la transmitente. En otras palabras, lo que no prevé ni dispone la norma (no siendo en absoluto necesario, como parece pretender el contribuyente, que lo prohíba expresamente), no pudiendo tampoco interpretarse como amparado por la misma, es la traslación de inversiones efectuadas por entidades absorbidas con anterioridad a que se produzca la absorción por fusión, en beneficio de la absorbente, posibilitando con ello la materialización por esta vía de la RIC. Por tanto, lo que no cabe, en contra de lo alegado por el demandante, es que las inversiones realizadas por antes del acuerdo de fusión por absorción sirvan para materializar la RIC en otra entidad.

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias), art. 27.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 14.

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

Código Civil, art. 3.

Código de Comercio de 1885, art. 42.

PONENTE:

Don Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres.

Sección: MJ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza de San Agustín N° 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000591/2022

NIG: 3501633320220000661

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000275/2023

Demandante: KHATNANI S.L.; Procurador: OSCAR MUÑOZ CORREA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmos. Srs.:

Presidente:

Don Jaime Borrás Moya

Magistrados:

Don Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres
Doña Inmaculada Rodríguez Falcón

En la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, a veintinueve de junio de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, constituida por los Magistrados Ilmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo, que, con el número 591 de 2022, pende ante ella de resolución, interpuesto por el Procurador don Óscar Muñoz Correa, en nombre y representación de la entidad "KHATNANI, S.L.", bajo la dirección del Letrado don Pablo Ruiz de Iza.

En este recurso ha comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

La cuantía del asunto se ha fijado en la suma de 93.525 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21 de noviembre de 2022 el Procurador don Óscar Muñoz, en nombre y representación de "Khatnani, S.L.", presentó ante esta Sala escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra - copiamos a la letra el pasaje correspondiente del referido escrito inicial- "la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, dictada el 30 de septiembre de 2022 y notificada el 5 de octubre de 2022, que desestima la reclamación económico-administrativa número 35/00333/2022, interpuesta frente a la Liquidación con número de Referencia A23 73380371, dictada frente a la compareciente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación Especial de Canarias, Sede de Las Palmas, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2015."

Segundo.

En el capítulo de antecedentes de hecho de la resolución recurrida figuran los que a continuación se exponen:

"PRIMERO.- Por parte de la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias, se llevaron a cabo actuaciones inspectoras en relación a la entidad referenciada con respecto al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

Como consecuencia de las citadas actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, limitadas a la comprobación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), se instruyó, con fecha 30/11/2021,

Acta de disconformidad, modelo A02 y número de referencia 73380371, la cual dio lugar a posterior acuerdo de liquidación.

El referido acuerdo liquidatorio, acto objeto de la presente reclamación económico-administrativa, resume (páginas 3 a 5 del mismo, a las que nos remitimos) los hechos puestos de manifiesto en el transcurso del procedimiento inspector, poniendo de manifiesto las siguientes circunstancias:

- La escritura pública de 3 de diciembre de 2015, en la cual se eleva a público el acuerdo social de fusión por absorción de las entidades SITA SHEWA, SL, MERIDIAN BEAUTE, SL, L'AIR DU PARIS, SL y SHIVALIA, SL por parte de KHATNANI, SL, optándose por la aplicación a dicha operación del régimen especial de neutralidad establecido en el Capítulo VII del Título VII la Ley 27/2014.

- Las dotaciones a la RIC realizadas por las distintas entidades, las materializaciones llevadas a cabo por las mismas, así como las dotaciones pendientes de realizar.

- La consideración, como inversiones válidas, de las materializaciones efectuadas por KHATNANI.

- La dotación a RIC de SITHA SIWA, correspondiente a 2011, se encuentra pendiente de materializar en 2015 en un importe de 286.958,59 euros.

- La dotación a RIC de KHATNANI en 2011 fue de 600.000 euros, habiendo materializado 300.000 euros en deuda pública en 2014. El importe pendiente, de 300.000 euros, se materializó de la forma siguiente en 2015: 109.695,82 euros con facturas a nombre de SITHA SIWA. El resto con facturas a nombre de SHIVALIA.

- Los 109.695,82 euros serían válidos para la RIC dotada por la propia SITHA SIWA. Aunque haya retroacción contable, siguen siendo personas jurídicas distintas hasta diciembre de 2015. SHIVALIA tampoco puede materializar RIC dotada por SITHA SIWA y KHATNANI.

- Por tanto, hay un déficit de materialización total de 477.262,77 euros (300.000 euros más 177.262,77 euros).

- Las facturas de los elementos en que materializa SHIVALIA son anteriores a la escritura de fusión, de 3 de diciembre de 2015. Cuando se producen las adquisiciones SHIVALIA era una persona jurídica distinta de las otras dos. Por tanto, no se puede materializar una RIC dotada por una persona jurídica por otra distinta.

- La retroacción contable a 1 de enero de 2015 no supone que las inversiones fueran realizadas por KHATNANI. Dicha retroacción simplemente facilita la contabilización y declaración de las operaciones realizadas en el año en que se produce la absorción. Jurídicamente, las inversiones realizadas con anterioridad a la inscripción de la absorción pertenecen a SHIVALIA.

- Por el importe de las inversiones no válidas a efectos de RIC (477.262,77 euros) se genera deducción por inversiones en Canarias (DIC) al 25 % (119.315,69 euros), correspondiente al ejercicio 2015. Ello, hasta el máximo del 50 % de la cuota íntegra comprobada, teniendo en cuenta la deducción ya aplicada con anterioridad. Se aplica en la liquidación un importe de 101.035,94 euros, que se añaden a los 34.219,15 euros aplicados procedentes de 2014.

Asimismo, dicho acuerdo, tras resumir las alegaciones de la sociedad frente al Acta en disconformidad (página 6 del mismo), dentro de sus fundamentos de Derecho, al analizar las cuestiones que plantea el expediente, realiza una extensa valoración (páginas 8 a 13, que damos por transcritas) en relación a la "Validez a efectos de materialización de RIC de la sociedad absorbente de inversiones efectuadas antes de la fusión por las sociedades absorbidas".

Del referido análisis administrativo extractamos lo siguiente:

"El debate se reduce pues a delimitar la validez de unas inversiones efectuadas por una entidad como SHIVALIA SL, ajena a las dos sociedades KHATNANI y SITHA SIWA con materializaciones pendientes.

Hay que recordar que en las operaciones de fusión, la eficacia de la inscripción en el Registro Mercantil es de carácter constitutivo.

El artículo 245 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 2 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE de 27 de diciembre), señala que: "Sin perjuicio de los efectos atribuidos a la necesaria publicación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil», la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción."

De los términos del referido precepto, no cabe duda, pues, del carácter constitutivo de la inscripción registral para dar eficacia al régimen de transformación societaria. Esta misma exigencia está recogida en el vigente artículo 46 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (BOE de 4 de abril): "1. La eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil competente".

Ello quiere decir que, hasta el 23 de diciembre de 2015, las entidades absorbidas no se extinguen y mantienen su personalidad jurídica.

En consecuencia, no se pueden aportar inversiones realizadas por la entidad SHIVALIA con anterioridad a dicha fecha y pretender que sean válidas para otras personas jurídicas distintas, como lo son SITHA SIWA y KHATNANI.

A ello no obsta en absoluto que exista un pacto particular para retrotraer a efectos contables la fusión a enero de 2015.

Recordemos a estos efectos lo que dice el artículo 17.5 LGT: "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

Las normas contables tienen, a su vez, una completa independencia de las fiscales, con las que pueden surgir diferencias que tienen su correspondiente tratamiento contable también.

En definitiva, la efectiva sucesión universal no se produce hasta la inscripción en el Registro Mercantil de la fusión por absorción, con independencia de la retroacción contable establecida por las sociedades concernidas.

La cuestión en debate ya ha sido abordada en múltiples ocasiones por la doctrina. Aquí citaremos, por todas, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009, recaída en recurso de casación 1504/2003, cuyas conclusiones son plenamente válidas a pesar de haberse formulado bajo la vigencia de otras normas contables, mercantiles y fiscales a las vigentes actualmente, por cuanto en lo esencial continúan subsistiendo las mismas consideraciones ...

Los tribunales también han incluido entre sus razonamientos lo preceptuado en el artículo 36 de la antigua LGT 230/1963, equivalente al art. 17.5 actual.

En resumidas cuentas, aplicando las consideraciones jurídicas expuestas a SHIVALIA SL y al caso aquí enjuiciado, esta entidad conserva su personalidad jurídica hasta el 23 de diciembre de 2015, y todo lo que a ella va destinado hasta dicha fecha, solo tiene efectos jurídico-tributarios para ella, no para otras personas jurídicas, de tal suerte que las inversiones efectuadas hasta la referida fecha por SHIVALIA no son imputables a personas jurídicas completamente ajenas a esta entidad, ya que la retroacción contable nada implica en este sentido, puesto que ni altera la personalidad jurídica vigente ni, como pacto particular que es, puede alterar los elementos de la obligación tributaria con arreglo al artículo 17.5 LGT.

El contribuyente ha alegado que no existen normas que prohíban expresamente la materialización de RIC por parte de KHATNANI a través de elementos patrimoniales incorporados tras la absorción de otras entidades, en concreto SHIVALIA. El planteamiento es erróneo, por cuanto ni el Impuesto sobre Sociedades ni la normativa reguladora del incentivo fiscal pueden adentrarse en las consecuencias jurídico-mercantiles de procesos de fusión, que tienen su regulación en leyes mercantiles, y cuya interpretación ha sido realizada en numerosas ocasiones por el Tribunal Supremo junto con las consecuencias que de ello se derivan en el ámbito fiscal, en el sentido que ampliamente se ha explicitado con anterioridad en este acuerdo. Por lo tanto, no es cierto que no se haya motivado el porqué de la exclusión de las inversiones de SHIVALIA como materialización imputable a KHATNANI, sino todo lo contrario, con arreglo a lo detallado y expuesto en párrafos anteriores. En consonancia con ello, ninguna trascendencia puede tener en el presente caso el principio de buena administración mencionado en el escrito de alegaciones de la entidad, pues en ningún caso ha sido vulnerado de la forma pretendida y argumentada en dicho escrito.

Debemos puntualizar que el debate erróneo planteado solo puede proyectarse sobre la parte de dotación a RIC de 2011 de KHATNANI pendiente de materializar por la propia KHATNANI.

Resulta imposible pretender que inversiones de SHIVALIA, que se extingue en diciembre de 2015 al mismo tiempo que SITHA SEWA, puedan ser consideradas válidas para materializar dotaciones a RIC de esta última entidad, solo porque tal obligación se haya trasladado a KHATNANI como absorbente de SITHA SEWA. Este planteamiento a tres bandas, pretendiendo materializar RIC entre sujetos pasivos fenecidos que no se suceden uno a otro, es aún más alambicado que el efectuado con las inversiones de SHIVALIA anteriores a la absorción de esta entidad por KHATNANI, que solo envuelve a dos entidades de las que una no se extingue y es sucesora directa de la otra.

Volviendo al planteamiento con SHIVALIA y KHATNANI, que es el que parece configurarse en las alegaciones presentadas, recordemos que las operaciones que pueden acogerse al régimen de neutralidad FEAC son, en general, las modificaciones estructurales reguladas en la Ley 3/2009. Las reestructuraciones empresariales no están concebidas de ninguna manera como modo de adquisición originaria de elementos patrimoniales aislados sino como una sucesión plena en la que se adquieren todas las relaciones jurídicas, mercantiles y comerciales, como lo exige el sentido de una reestructuración empresarial, para lograr la continuidad de la actividad con una mejora en las expectativas económicas para los intervinientes que es el verdadero leit motiv de tal reestructuración. La adquisición de activos y pasivos a través de una sucesión empresarial es siempre una adquisición derivada, por sucesión, y no originaria, y no está limitada a la mera titularidad dominical sino que lleva intrínseco un concepto más amplio. Decimos derivada porque es consecuencia de la transmisión de un todo con una finalidad empresarial, formado por elementos ya adquiridos con anterioridad, en este caso, por la absorbida, y que continúan perviviendo en la absorbente porque es el sentido de la reestructuración: la modificación estructural de varias entidades, y no la mera transmisión sin más de elementos patrimoniales aislados. Es por ello que la adquisición después de la fecha

de retroacción contable de elementos patrimoniales por la entidad absorbida no puede ser tenida en consideración, no ya por la abundante jurisprudencia expuesta de forma resumida anteriormente sobre la conservación de la personalidad jurídica de la absorbida hasta el momento de la inscripción de la operación societaria en cuestión y la imposibilidad de alterar mediante acuerdos particulares los elementos de la obligación tributaria, sino más allá de ello, por la finalidad de una operación de reestructuración empresarial donde existe una sucesión. Una sucesión en la cual, si por ejemplo pensamos en una persona física que hereda bienes del causante -utilizando la misma palabra que en el escrito de alegaciones y salvando las distancias que obviamente existen con la sucesión societaria- no puede considerarse que esa persona física heredera pueda materializar RIC, si la hubiera dotado, con el caudal relicto. Hay exenciones en el impuesto de sucesiones para determinados elementos si se continúa desarrollando la actividad económica, al igual que en el impuesto de sociedades, el régimen FEAC evita o difiere la tributación cuando hay motivos económicos en las operaciones de reestructuración empresarial, pero nada más allá.

En consecuencia, y sin que se hayan aportado inversiones alternativas, existe un déficit de materialización de RIC en sede de KHATNANI SL por importe de 477.262,77 euros, que será el importe por el que procede incrementar la base imponible declarada del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, es también correcto, una vez examinadas las inversiones de SHIVALIA y su aptitud para generar deducción por inversiones en Canarias, reconocer el nacimiento de un importe de deducción por el 25 % de las referidas inversiones, lo que equivale a 119.315,69 euros, siendo trasladables a KHATNANI por aplicación del régimen especial de neutralidad FEAC como excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario...".

Segundo.

Disconforme la sociedad con el referido acuerdo liquidatorio, interpone la presente reclamación económico-administrativa, de fecha 17/02/2022. En dicha reclamación, tras hacerse referencia a los hechos acaecidos en el transcurso del procedimiento inspector, explicándose la operación de fusión por absorción llevada a cabo, se expone la oposición del contribuyente a la fundamentación jurídica esgrimida por el órgano inspector, mediante la cual se rechaza que las inversiones realizadas por SHIVALIA sean válidas para la materialización por KHATNANI, de la RIC pendiente tras la operación de fusión por absorción.

De dicha argumentación del contribuyente, extractamos, en resumen, lo siguiente:

- Se han de tener en cuenta las implicaciones fiscales que la operación de reestructuración llevada a cabo tienen tanto para la entidad absorbente como para la entidad absorbida (artículo 84 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades).

- Las operaciones de fusión en las que se produzca una sucesión a título universal implican para la absorbente la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias de las absorbidas, incluyendo la obligación de asumir el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por las absorbidas con anterioridad a la fusión.

- En lo que a la RIC se refiere, en el caso, por ejemplo, de que alguna de dichas entidades hubieran dotado y materializado la RIC con anterioridad a la fusión, la absorbente tendría la obligación de mantener en funcionamiento los bienes que reciba de las absorbidas afectados a la materialización de la RIC hasta cumplir el plazo de mantenimiento de 5 años. En este sentido, además de lo establecido en la propia Ley General Tributaria, podemos encontrar numerosos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que determinan la subrogación de la absorbente en los derechos y obligaciones de las absorbidas como consecuencia de la aplicación del régimen FEAC, así como sus implicaciones en relación a la RIC.

- No se comparte que la absorbente no pueda afectar a la materialización de su RIC los bienes que recibe de las absorbidas, especialmente si consideramos que la absorbida, en caso de no haber sido objeto de absorción, podía haber optado por afectar dichas inversiones para materializar la RIC que, en su caso, hubiera dotado.

- Resulta ilógico para KHATNANI que, teniendo que asumir obligaciones en relación a los bienes que recibe y al cumplimiento de los requisitos necesarios para materializar y consolidar la RIC que previamente hubieran dotado las absorbidas, no pueda utilizar las inversiones realizadas por las mismas para materializar RIC propia.

- La Inspección, que rechaza que las inversiones realizadas por SHIVALIA sean válidas para materializar la RIC de KHATNANI, por ser anteriores a la fusión, en cambio determina que las mismas, en el propio ejercicio 2015, resultan válidas para generar deducción por inversiones en Canarias (DIC) en la absorbente.

- Resulta evidente que la argumentación empleada por la Inspección se contradice y no guarda un mínimo de congruencia.

- Interesa traer a colación lo dispuesto en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, así como en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, en relación al principio de buena administración, que impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar las posibles disfunciones derivadas de su actuación.

- Siguiendo diversas Sentencias del Tribunal Supremo que ponen de manifiesto los fundamentos que se derivan del cumplimiento del principio de buena fe o confianza legítima y que evidencian la obligación de la

Administración de cumplir una conducta suficientemente diligente y cuidadosa, la regularización llevada a cabo por la Inspección ha atentado contra el principio de seguridad jurídica y de buena fe, en la medida en que refleja un alto grado de contradicción e incongruencia, que parece evidenciar una conducta arbitraria.

- La Inspección no argumenta los motivos por los que las inversiones realizadas por SHIVALIA sí valdrían en KHATNANI para generar DIC pero no para materializar RIC pendiente.

- Si se realiza una breve comparación con otros incentivos fiscales, en los que la empresa que aplica el incentivo o lo consolida no es la misma que aquella que lo materializa o que realiza la inversión (Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), puede suceder que la entidad que transmite el elemento patrimonial no sea la que realiza la reinversión y aplique la deducción (operaciones de reestructuración empresarial). Por ejemplo, una absorbente materializaría el incentivo fiscal con rentas generadas por la absorbida con la transmisión de uno de sus elementos patrimoniales antes de la fusión (en este sentido, la Dirección General de Tributos se pronuncia en Consulta Vinculante 2571/2006 de 22/12/2006).

- La materialización indirecta de la RIC también presenta características análogas al supuesto rechazado por la Inspección en relación a KHATNANI. Ello, en la medida en que también se estaría materializando RIC de una entidad con los bienes en los que invierte una entidad distinta. Parece poco razonable que se permita que una entidad materialice de manera indirecta la RIC con inversiones que realiza otra entidad (incluso anteriores a la suscripción de las participaciones) y que, al contrario, la Inspección rechace que KHATNANI pueda materializar su RIC pendiente con la inversión efectuada por SHIVALIA.

- Asimismo, se trae a colación la utilización de las bases imponibles negativas de las entidades absorbidas por la absorbente, ya que difícilmente dichas bases negativas pendientes podrían ser aplicadas por la absorbente si se siguiera el criterio determinado por la Inspección respecto a la RIC. Tanto en este caso como en la materialización de la RIC, la absorbente haría uso de bienes o rendimientos generados en un momento anterior a la fusión por entidades que no tienen relación jurídica alguna hasta el momento de formalización de dicha operación.

- Además, no existen normas que prohíban expresamente la materialización de la RIC por la absorbente con las inversiones realizadas por las absorbidas. Al contrario, sí existen preceptos, como los relativos al régimen FEAC, que establecen disposiciones y criterios relativos a los efectos fiscales que, para la absorbente, tiene la realización de operaciones de reestructuración (subrogación en los derechos y obligaciones, posibilidad de aplicar las bases imponibles negativas, etc.), los cuales van destinados a evitar que la fiscalidad sea una traba para la realización de operaciones de reestructuración.

Tercero.

Hecho venir el expediente administrativo al de reclamación, se procedió a la sustanciación de ésta, observándose en su tramitación las pertinentes prescripciones legales y reglamentarias."

Tercero.

Presentado el recurso, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de esta sección 1ª, mediante la oportuna diligencia de ordenación, requirió a la Administración para que remitiese a esta Sala el expediente administrativo, ordenándole la práctica de los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción para que, cuantos apareciesen como interesados en el recurso pudiesen personarse como demandados en el plazo de nueve días.

Cuarto.

Una vez recibido el expediente se tuvo por personada a la Administración General del Estado, ordenándose hacer entrega de aquél al representante procesal de la entidad recurrente para que en el plazo de veinte días presentase la correspondiente demanda.

Este trámite lo efectuó el 26 de enero de 2022 mediante escrito en el que, tras consignar los hechos y fundamentos jurídicos que estimó convenientes, termina con la "súplica" siguiente:

"[...] que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y tener por evacuada la formulación del escrito de demanda en el recurso contencioso- administrativo núm. 591/2022 y, previos los trámites legales oportunos, dicte Sentencia acordando anular la Resolución recurrida, todo ello por los motivos expuestos en el presente escrito o por cualquier otra infracción del Ordenamiento Jurídico, condenando en costas a la Administración demandada cuya aplicación errónea de la normativa aplicable al caso de autos han forzado la tramitación y resolución del presente recurso sin finalidad útil para la recurrente, de conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción."

Quinto.

Presentada la demanda, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia dio traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo, a la parte demandada, concediendo a la representación procesal de la Administración General del Estado el plazo de veinte días para contestarla, llevándose a efecto con fecha 14 de marzo de 2023.

En el correspondiente escrito expuso el Sr. Abogado del Estado los hechos y fundamentos jurídicos que consideró oportunos, terminando con la "súplica" de que se desestime el recurso y se confirme el acto recurrido, por ser ajustado a Derecho; con imposición de las costas a la parte actora.

Sexto.

El recurso no se recibió a prueba, al no interesar ninguna de las partes la apertura de tal fase.

Séptimo.

Así las cosas, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia, mediante diligencia fechada a 14 de marzo de 2023 concedió a la representación procesal de la entidad recurrente el plazo de diez días para presentar escrito de conclusiones sucintas, efectuándolo con fecha 29 de marzo de 2023, insistiendo -en términos generales- en el planteamiento de su escrito de demanda.

Octavo.

Recibido el escrito de conclusiones de la parte actora, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de esta sección 1ª dictó nueva diligencia confiriendo a la representación procesal de la demandada igual plazo de diez días para evacuar el trámite de conclusiones, lo que realizó el Sr. Abogado del Estado el 26 de mayo mediante escrito en el que nos remite al contenido del de contestación a la demanda.

Noveno.

Declarado concluso el pleito, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para cuando por turno correspondiese, fijándose inicialmente para la votación y fallo del recurso la audiencia del día 23 de junio de 2023, si bien dicho acto tuvo efectivamente lugar en el día de la fecha de la presente (por lo que este ponente pide perdón a las partes y a sus compañeros del Tribunal), con observancia de las reglas establecidas por la Ley.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. don Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Quedó expuesto en los antecedentes fácticos que el objeto del presente proceso viene constituido por la pretensión anulatoria deducida por el Procurador de los Tribunales don Óscar Muñoz, en nombre y representación de la entidad mercantil "KHATNANI, S.L.", frente a la resolución de fecha 30 de septiembre de 2022, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, mediante la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por la prenombrada parte actora contra liquidación resultante de la regularización tributaria efectuada por la Dependencia Regional de Inspección (Delegación Especial de la AEAT en Canarias) respecto al Impuesto sobre Sociedades, periodo impositivo 2015.

La deuda impugnada trae causa de unas actuaciones de comprobación e investigación, de carácter parcial, limitadas al examen de la declaración-liquidación presentada por la hoy recurrente en el particular relativo a la suma que, en el ejercicio indicado, dotó a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

Segundo.

El planteamiento impugnatorio adoptado por la sociedad recurrente está perfectamente resumido en su escrito de conclusiones, en que puede leerse:

"Esta parte mantiene y da por reproducidos en su integridad los Fundamentos de Derecho consignados en su escrito de demanda. No obstante, mi mandante no quiere desaprovechar la oportunidad que le ofrece este trámite para, a la vista de la contestación a la demanda efectuada por el Sr. Letrado de la Administración demanda, realizar

las siguientes matizaciones en relación con las pretensiones expuestas en su escrito de demanda, que en modo alguno han quedado desvirtuadas por la Administración demanda.

Primero.

Delimitación de la cuestión objeto de debate.

Constituye el objeto del presente recurso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, dictada el 30 de septiembre de 2019 y notificada el 05 de octubre de 2022, que desestima la reclamación número 35/333/2022, interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación Especial de Canarias, Sede de Las Palmas, en concepto de Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), correspondiente al ejercicio 2015.

Segundo.

En cuanto a los argumentos del escrito de contestación a la demanda.

Con el mayor de los respetos, consideramos que el escrito de contestación a la demanda del Sr. Abogado del Estado limita su oposición dando por reproducidos los fundamentos de la Resolución del TEAR impugnada, sin entrar a debatir cada uno de los fundamentos esgrimidos por mi representada en su escrito de demanda.

Asimismo, tan solo una página y media dedica a contraargumentar los fundamentos expuestos por mi representada en su escrito de demanda, lo cual, a todas luces, resulta una incuria digna de reproche.

En primer lugar, resulta imprescindible reiterar que, la operación de fusión por absorción llevada a cabo por mi representada determinó que Khatnani, S.L. (sociedad existente) adquiriese, por sucesión universal, los patrimonios de las sociedades absorbidas.

Así, en sede de la sociedad absorbente (mi representada) se mantuvieron los valores fiscales de los elementos transmitidos y sus fechas de adquisición conforme a las sociedades absorbidas, así como que la absorbente se subrogó en los derechos y obligaciones tributarias de las entidades transmitentes por sucesión a título universal.

Por ende, reiteramos que, en la citada operación de fusión por absorción, la transmisión en bloque del patrimonio se produjo mediante la sucesión a título universal, lo cual supuso que todos los activos y pasivos de las sociedades extinguidas se transmitieron y cambiaron de titular sin necesidad de cumplir ninguna formalidad.

De esta manera, consideramos incuestionable que Khatnani, S.L., la sociedad absorbente que recibió el patrimonio, tendrá los mismos derechos y obligaciones que las sociedades que lo han transmitido. A este respecto, con todos nuestros respetos, si tenemos en cuenta el motivo por el que la inspección ha rechazado la validez de las inversiones efectuadas en su momento por las entidades absorbidas para la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC, en adelante), no podemos compartir el criterio mantenido por la inspección de que sí valdrían para la Deducción por Activo Fijo Nuevo (en adelante, DAFN).

Recordemos que la inspección cuestiona la validez de las inversiones para la RIC tan solo por el hecho de que Khatnani, S.L. no efectuó directamente la inversión, sino que fueron las entidades absorbidas las que realizaron las inversiones, si bien, dichas inversiones sí las acepta para la DAFN de Khatnani, S.L.

Con todos nuestros respetos, una vez más, no podemos compartir la discriminación perpetrada por parte de la Dependencia de Regional de Inspección de un incentivo frente a otro cuando nos encontramos ante el mismo escenario (inversiones efectuadas por las entidades absorbentes en el mismo ejercicio de la operación de fusión por absorción).

En estas circunstancias, se sigue preguntando mi representada cual es la diferencia para que sean inversiones válidas para un incentivo y no para el otro cuando nos encontramos en un mismo escenario en que las inversiones se efectuaron por las entidades absorbidas antes de la citada fusión y ese ha sido el único motivo de rechazo para la validez de las inversiones para la RIC.

Lo que defiende mi representada es que no hay motivación alguna para rechazar la aptitud de las inversiones para materializar RIC y aceptarlas para la DAFN, alegando el Sr. Abogado del Estado lo siguiente:

"Por tanto, lo que no cabe, en contra de lo alegado por el demandante, es que las inversiones realizadas por Shivalia S.L. -antes del acuerdo de fusión por absorción- sirvan para materializar la RIC de Khatnani S.L. y de Sita Shewa S.L. Y no cabe, porque no lo prevé la norma como hemos visto ut supra. Reforzando lo anterior el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria que prohíbe la aplicación analógica de un beneficio fiscal. Recordando que la jurisprudencia alegada de contrario (págs. 9 a 13 del escrito de demanda) no introduce ninguna limitación a lo preceptuado en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, tan solo señala que las normas que regulan beneficios fiscales deben interpretarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.1 del Código Civil -en coherencia con lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT-. Por lo demás señalar, que las inversiones realizadas por Shivalia S.L. sí se tuvieron en cuenta para la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y es que en este caso, y a

diferencia de lo que ocurre con la RIC, la norma sí lo prevé, al igual que sucede con la traslación de bases imponible negativas desde las sociedades absorbidas a la absorbente."

A nuestro juicio, el Sr. Abogado del Estado no ha argumentado de forma razonada y coherente por qué las inversiones sí son aptas para la DAFN y no son aptas para la RIC. Simplemente, se limita a señalar el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante), cuando, con todos nuestros respetos, ninguna congruencia tiene que se niegue la aptitud de las inversiones para la RIC cuando el escenario que rechaza la Administración es que las inversiones se efectuaron por sociedades absorbidas con anterioridad a la operación de fusión. En consecuencia, consideramos que estas mismas inversiones, si son válidas para la DAFN también deberían serlo para la RIC.

Tampoco compartimos lo que señala el Sr. Abogado del Estado (eso sí, sin fundamentarlo razonadamente ni argumentando el por qué) señalando que las Sentencias en las que se apoya mi representada en su escrito de demanda (páginas 9 a 13) no introduzcan limitaciones al artículo 14 LGT cuando la realidad es todo lo contrario. De las citadas sentencias lo que se deduce es que el Tribunal Supremo ha ido abandonando la tesis en virtud de la cual los beneficios fiscales habrían de interpretarse siempre de forma estricta, haciendo ver que las normas fiscales deben interpretarse como el resto de las normas jurídicas -esto es, sin especialidad alguna-, cabiendo varios criterios exegéticos igualmente razonables -gramatical, histórico, sistemático, sociológico- y sólo un criterio preeminente: el teleológico. Es decir, captando la finalidad de la norma e intentando buscar la interpretación más justa o la que sea más razonable.

Asimismo, con todos nuestros respetos, desconocemos en qué norma viene establecida la afirmación del Sr. Abogado de que a diferencia de lo que ocurre con la RIC la norma si prevé que las inversiones sean aptas para la DAFN en el escenario en el que nos encontramos en el presente caso. Así, afirma el Sr. Abogado que las inversiones de Shivalia, S.L. si se tuvieron en cuenta para la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios pues así lo prevé la norma cuando la realidad es que la norma no prevé que la Administración decida que en un escenario como el del presente caso, las citadas inversiones sean válidas para un incentivo fiscal (DAFN) y no para el otro (RIC).

Por lo demás -finaliza así el Sr. Letrado de la actora-, y para evitar inútiles reiteraciones nos remitimos en su integridad a los argumentos expuestos en nuestro escrito de demanda en tanto no han quedado desvirtuados por el escrito presentado de contrario."

Tercero.

Por su lado, el Sr. Abogado del Estado responde en su escrito de contestación en estos términos:

"[...]

En escritura pública de 3 de Diciembre de 2015 se elevó a público el acuerdo socia de fusión por absorción de las entidades SITA SHEWA S.L., MERIDIAN BEAUTE S.L., AIR DU PARIS S.L. y SHIVALIA S.L. (entidades absorbidas) por parte de KHATNANI S.L. (entidad absorbente). Dicha operación fue inscrita en el Registro Mercantil el 23 de diciembre de 2015.

En fecha 29 de Junio de 2020 se notifica, a la ahora demandante, por parte de la Dependencia Regional de Inspección comunicación del inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, en concepto Impuesto de Sociedades, referente al ejercicio de 2015, y limitado a la Reserva de Inversiones en Canarias (en adelante, RIC).

Con fecha 30 de Noviembre de 2021 se firma Acta de Disconformidad con número A02 73380371, por el Impuesto de Sociedades del ejercicio de 2015. Ya el 17 de Enero de 2022, se notifica a Khatnani S.L. el Acuerdo de Liquidación, citado ut supra, y que rechaza la materialización de la RIC realizada por el recurrente.

Razona el demandante que las inversiones realizadas por Shivalia S.L. (entidad absorbida) son válidas para materializar la RIC de Khatnani s.l. y también de Sita Sewa s.l. Por ello Suplica a la Sala que anule la Resolución del TEARC.

Planteado en estos términos el debate, esta Abogacía del Estado considera que el presente recurso contencioso administrativo debe ser desestimado por las razones que a continuación se exponen.

SEGUNDO: La cuestión a discernir en la presente Litis, es si las inversiones realiza das por Shivalia s.l. - antes de que se acordara la fusión por absorción- son válidas para materializar la RIC de Khatnani S.L. y la de Sita Shewa s.l.

Así lo entiende el demandante, pues señala que carece de sentido que dichas inversiones sí se tengan en cuenta en cuenta para la deducción de activos fijos nuevos en Canarias y no para la RIC.

Discrepamos de lo alegado por el demandante. El punto de partida debe ser el artículo 84 de la Ley 27/2014 que regula la subrogación de derechos y obligaciones en los casos de fusión por absorción.

En efecto señala:

"1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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 o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

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

Del precepto legal transcrito, resulta que las consecuencias fiscales de la operación de reestructuración llevada a cabo por las sociedades participantes, no pueden ser diferentes de las expresadas en el mencionado artículo. A saber, transmisión a la adquirente (Khatnani S.L.) de los derechos y obligaciones de la transmitente, así como la transmisión a la adquirente de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en las transmitentes.

Por tanto, lo que no cabe, en contra de lo alegado por el demandante, es que las inversiones realizadas por Shivalia -antes del acuerdo de fusión por absorción- sirvan para materializar la RIC de Khatnani S.L. y de Sita Shewa s.l.

Y no cabe, porque no lo prevé la norma como hemos visto ut supra. Reforzando lo anterior el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria que prohíbe la aplicación analógica de un beneficio fiscal. Recordando que la jurisprudencia alegada de contrario (págs. 9 a 13 del escrito de demanda) no introduce ninguna limitación a lo preceptuado en el artículo 14 de la Ley General Tributaria, tan solo señala que las normas que regulan beneficios fiscales deben interpretarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.1 del Código Civil -en coherencia con lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT-.

Por lo demás señalar, que las inversiones realizadas por Shivalia S.L. sí se tuvieron en cuenta para la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y es que en este caso -concluye de este modo el Sr. Abogado del Estado-, y a diferencia de lo que ocurre con la RIC, la norma sí lo prevé, al igual que sucede con la traslación de bases imponible negativas desde las sociedades absorbidas a la absorbente."

Cuarto.

Una vez expuestas las tesis patrocinadas por ambos contendientes, cumple señalar que la Sala -que no ignora el titubeo y las vacilaciones en la materia por parte de la doctrina, así científica como jurisprudencial, no puede empero, sino manifestar su plena conformidad con los argumentos esgrimidos por la Inspección y ratificados por el TEAR, que hace expresamente suya:

Entre otras cosas, señala el TEAR:

"[...] la cuestión controvertida que se plantea en la presente reclamación consiste en la determinación de la validez o no, a efectos de materialización de la RIC dotada por la sociedad absorbente (en concreto la referida al ejercicio 2011), de inversiones efectuadas por la entidad absorbida SHIVALIA con anterioridad a que se perfeccionara y surtiera efectos la fusión (inscripción de en el Registro Mercantil, de carácter constitutivo, con fecha 23/12/2015, de la escritura de fusión de 03/12/2015).

Dicha operación de reestructuración, que supone la extinción de la personalidad jurídica de las absorbidas, se llevó a cabo bajo el amparo del régimen especial FEAC (Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea), regulado en el Capítulo VII del Título VII

de la Ley 27/2014, no siendo cuestionada por la Inspección de los Tributos, o al menos no es objeto del presente procedimiento, el cumplimiento de los requisitos previstos para el disfrute de los beneficios fiscales relacionados con dicho régimen de neutralidad fiscal.

No siendo tampoco objeto de debate o controversia el hecho de que, hasta el 23/12/2015, las entidades absorbidas no se extinguen y mantienen su personalidad jurídica, tampoco parece que discuta la parte reclamante, nada en concreto alega respecto de esta cuestión, la inaplicabilidad a efectos de materialización de la RIC dotada en 2011 por otra de las entidades absorbidas, SITHA SIWA (la cual, al cierre del ejercicio 2015, una vez tenidas en cuenta las inversiones por ella misma realizadas (facturas por importe de 109.695,82 euros), tendría pendiente de materializar RIC por importe de 177.262,77 euros), de parte de las inversiones realizadas por SHIVALIA inicialmente invocadas. En este sentido, como razonadamente explica el acuerdo de liquidación: "Resulta imposible pretender que inversiones de SHIVALIA, que se extingue en diciembre de 2015 al mismo tiempo que SITHA SEWA, puedan ser consideradas válidas para materializar dotaciones a RIC de esta última entidad, solo porque tal obligación se haya trasladado a KHATNANI como absorbente de SITHA SEWA. Este planteamiento a tres bandas, pretendiendo materializar RIC entre sujetos pasivos fenecidos que no se suceden uno a otro, es aún más alambicado que el efectuado con las inversiones de SHIVALIA anteriores a la absorción de esta entidad por KHATNANI, que solo envuelve a dos entidades de las que una no se extingue y es sucesora directa de la otra".

Centrado el debate sobre la parte de la dotación a la de RIC de 2011 de KHATNANI pendiente de materializar, por importe de 300.000 euros, al cierre de 2015 (asumiendo por tanto la procedencia de regularizar la RIC de 2011 de SITHA SIWA no materializada por la misma, por importe de 177.262,77 euros), esta Sala, en base a las consideraciones que a continuación se exponen, no puede más que confirmar el planteamiento de la Inspección de los Tributos.

Como bien explica el acuerdo de liquidación, las inversiones realizadas por SHIVALIA con anterioridad a la elevación a público de la escritura de fusión, el 3 de diciembre de 2015, se realizan por una entidad que mantiene su personalidad jurídica, siendo por tanto adquisiciones no aptas para materializar RIC dotadas por otras sociedades. En este sentido, la subrogación en los derechos y obligaciones regulada en el artículo 84 de la Ley 27/2014, pese a lo alegado por la actora, no ampara la interpretación normativa ni el posicionamiento defendido por la misma. Transcribimos dicho precepto:

"Artículo 84. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.

1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, 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 o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

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

Las implicaciones fiscales que la operación de reestructuración llevada a cabo tienen para las entidades participantes en el proceso (absorbente y absorbidas) no pueden ser otras diferentes a las expresamente previstas en dicho artículo, esto es, la transmisión a la adquirente (absorbente-KHATNANI) de los derechos y obligaciones

tributarias de la entidad transmitente (absorbida-SHIVALIA), así como la transmisión a la adquirente de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la transmitente.

En otras palabras, lo que no prevé ni dispone la norma (no siendo en absoluto necesario, como parece pretender el contribuyente, que lo prohíba expresamente), no pudiendo tampoco interpretarse como amparado por la misma, es la traslación de inversiones efectuadas por entidades absorbidas con anterioridad a que se produzca la absorción por fusión, en beneficio de la absorbente, posibilitando con ello la materialización por esta vía de la RIC.

En relación con lo señalado en el párrafo precedente, la operativa defendida por el interesado es totalmente ajena a la subrogación de derechos y obligaciones prevista por la norma, la cual, además de acontecer una vez que se perfecciona, y no antes, la reestructuración empresarial (inscripción de la misma en el Registro), lo que realmente implica, en supuestos como el presente, es que la absorbente tiene la obligación de asumir el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar con el disfrute o consolidar los beneficios fiscales aplicados, previamente a la fusión, por las absorbidas.

En contra de lo considerado por el sujeto pasivo, no resulta ilógico, por más que KHATNANI tenga que asumir obligaciones en relación a los beneficios fiscales relacionados con los bienes que recibe, que la misma no pueda utilizar las inversiones realizadas por las absorbidas para materializar RIC propia.

[...]

Asimismo, el ingente esfuerzo del contribuyente por asimilar al supuesto que nos ocupa otros beneficios fiscales (realizando una comparativa alambicada y, a nuestro juicio, ciertamente forzada), no puede ser acogida por este órgano revisor.

Por un lado, la materialización indirecta de la RIC viene expresamente contemplada en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, motivo por el cual, insistimos, la aplicabilidad del principio de legalidad es lo que incuestionablemente ha de imponerse. Es más, en este tipo de materialización ambas entidades siguen operativas, manteniendo la sociedad que aporta los fondos para la materialización indirecta la obligación de cumplir determinados requisitos para el disfrute del beneficio fiscal, entre ellos, el de continuar realizando una actividad económica.

Lo mismo hemos de predicar respecto de la Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios referida por la alegante (aplicable en los estrictos términos previstos en la normativa que la regula), así como en lo que respecta a la traslación de Bases Imponibles Negativas desde las entidades absorbidas, que se extinguen, a la sociedad absorbente, regulada y prevista en el artículo 84, anteriormente transcrito. En este último caso, el uso por la absorbente de dichas bases se sustenta en dicha previsión legal, y no en la analogía ni en la comparativa con otros incentivos fiscales presuntamente asimilables.

Por último, la supuesta contradicción en el proceder de la Inspección de los Tributos, al admitir la validez de las inversiones realizadas por SHIVALIA en el ejercicio 2015 para generar DIC, tampoco puede admitirse en los términos planteados por el contribuyente, no encontrándonos, a nuestro juicio, ante la incongruencia denunciada.

Respecto de dicho incentivo fiscal, generado mediante inversiones aptas para ello, el posicionamiento administrativo, beneficioso para el contribuyente (esto es, no se atenta contra principio tales como el de seguridad jurídica o el de buena fe), deviene efectivamente encuadrable en la mentada subrogación de derechos y obligaciones (la DIC no se genera en la absorbente, en base a inversiones anteriores a la fusión, como interesadamente interpreta la actora), toda vez que dichas inversiones (no aprovechables para RIC en los términos defendidos por el contribuyente), a efectos de un adecuado y óptimo aprovechamiento, se han de considerar generadas en la absorbida, correspondiente a la absorbente el cumplimiento futuro (mantenimiento durante el plazo previsto, debidamente afectas a una actividad económica), de los requisitos necesarios previstos para su disfrute (esto es, una vez más, la reiterada subrogación, a partir del momento de la fusión, de derechos y obligaciones).

En definitiva -finaliza con estas líneas el TEAR su capítulo de fundamentos jurídicos, cuyo contenido, insistimos, esta Sala hace suyo-, siguiendo las conclusiones del análisis realizado, en línea con lo coherentemente defendido por el órgano administrativo actuante, ha de negarse la aptitud de las inversiones realizadas por la entidad absorbida SHIVALIA, con anterioridad a la fecha en que se lleva a cabo la fusión (inscripción de la operación de reestructuración empresarial en el Registro Mercantil), para la materialización de RIC dotada por la entidad absorbente KHATNANI."

Quinto.

Las costas serán abonadas por la parte actora, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, si bien, procede limitar su cuantía, por los conceptos de representación y defensa de la Administración demandada, a la suma de 1.000 euros.

En su virtud,

EN NOMBRE DEL REY

y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

1º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Óscar Muñoz Correa, en nombre y representación de la sociedad mercantil "KHATNANI, S.L.", contra la resolución de fecha 30 de septiembre de 2022, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias.

2º.- Imponer las costas del recurso a la parte actora, hasta el límite, por todos los conceptos, de mil euros.

Al notificarse a las partes la presente sentencia, se les hará expresa indicación de qué recurso cabe contra la misma, así como de los requisitos legalmente establecidos para su formulación.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Jaime Borrás Moya.- Inmaculada Rodríguez Falcón.- Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres.-

PUBLICACIÓN.- La anterior sentencia ha sido pronunciada en Audiencia Pública por el Ilmo. Sr. D. Francisco José Gómez Cáceres, Magistrado Ponente de la misma, de lo que yo, Letrado de la Administración de Justicia, 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.