

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093033

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 106/2024, de 22 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1330/2021

SUMARIO:

IS. Compensación de bases imponible negativas. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Compensación de BINs procedentes de una entidad absorbida.* Considera la Sala que la recurrente ha probado que en su caso el ejercicio económico de 2016 abarcaba desde el 1/01/2016 hasta el 30/11/2017, ha aportado la escritura pública de 13/09/2017 de fusión por absorción, recibiendo todo el patrimonio de la entidad absorbida como su sucesora universal, ha probado que la fusión fue inscrita en el Registro Mercantil el 24/10/2017 y también que en fecha 20/11/2017 aportó ante la AEAT esta misma documentación y solicitó acogerse al régimen FEAC. Ahora bien, la parte actora pretende que se le reconozca uno de los beneficios fiscales que derivan de ese régimen sin que previamente los órganos competentes de la Inspección de los Tributos del Estado, y ahora también los órganos competentes de gestión tributaria, en el correspondiente procedimiento de inspección o de gestión de comprobación limitada, hayan verificado el cumplimiento de los requisitos legales necesarios para poder acogerse a dicho régimen, lo que no resulta legalmente posible, pues sin dudar de la existencia de la fusión y de su inscripción en el Registro Mercantil, puede suceder que no se cumpla alguno o algunos de requisitos exigidos por la normativa para acogerse al citado régimen especial y el recurso no puede tener plena acogida, sin perjuicio del derecho que asiste a la parte demandante a que la AEAT resuelva sobre la solicitud de acogerse al régimen fiscal especial FEAC, en caso de cumplirse los requisitos. Razones por las que el recurso debe estimarse en parte, pues aunque en este momento no procede la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 para compensar las bases imponibles negativas de la sociedad absorbida con las rentas de la recurrente, se reconoce su derecho a que el órgano competente de la AEAT resuelva sobre su solicitud de acogerse al citado régimen fiscal especial.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 45 y 117.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 76.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

PONENTE:

Doña María Antonia de la Peña Elías.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Doña ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0027583

Procedimiento Ordinario 1330/2021

Demandante: IBERVALLES SA

PROCURADOR Dña. ESTRELLA MOYANO CABRERA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 106/2024

RECURSO NÚM.: 1330/2021

PROCURADOR Dña. ESTRELLA MOYANO CABRERA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías
Dña. Ana Ruz Rey

En la villa de Madrid, a 22 de febrero de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1330-2021, interpuesto por la entidad IBERVALLES SA, representado por la Procuradora Dña. ESTRELLA MOYANO CABRERA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28-14824-2019, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2016, contra el acuerdo desestimatorio de la solicitud de la entidad reclamante de rectificación de su autoliquidación, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

Segundo:

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 20 de febrero de 2024, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero:**

La representación procesal de la entidad actora, Ibervalles SL, impugna la resolución de 29/04/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa número 28/14824/2019, interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, referencia 2019GRC18660059S, deducido contra el acuerdo desestimatorio de la solicitud de la entidad reclamante de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016.

En esta resolución se confirma el acto recurrido porque no procedía la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 pretendida, ya que la reclamante pretendía compensar las bases imponibles negativas originadas en la sociedad a la que absorbió por fusión sin haber acreditado a los efectos de los artículos 1227 del Código Civil, 105.1 de la LGT y 46 del TRSC la inscripción en el Registro Mercantil de la fusión y por tanto su derecho como sucesora a título universal, prevaleciendo la presunción de validez de su autoliquidación.

Segundo:

La recurrente solicita que se dicte sentencia por la que estimando el recurso se anule la resolución recurrida y los actos de los que procede de liquidación y sanción y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

Pese a lo que sostienen la AEAT y el TEARM sobre la falta de prueba, obra en el expediente administrativo la comunicación a la AEAT de 20/11/2017 relativa a la fusión y a su inscripción en el Registro Mercantil lo que implica que desde entonces tenía conocimiento de la fusión, de su intención de acogerse a los incentivos fiscales de la Ley del Impuesto y cumplimiento de la obligación de comunicación en el plazo de tres meses desde la inscripción registral.

Además supone que cuando se presentó la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades modelo 200 de 2016, que abarcaba desde 1/12/2016 a 30/11/2017, el día 31/07/2018 la AEAT ya tenía conocimiento de la fusión y de su inscripción registral.

La propuesta desestimatoria de su solicitud reconoce que la disolución de la mercantil absorbida se produjo el 24/10/2017 pero dice que no se acredita la fecha de la retroacción contable de la fusión y en la resolución del recurso de reposición se aduce que no se aportó documentación que acreditase la fusión.

Esta documentación ya se había aportado el 20/11/2017 y se volvió a aportar ante el TEAR de Madrid el 12/10/2019 por lo que resultaría de aplicación el derecho del artículo 34.1.h) de la LGT de no tener que aportar de nuevo la documentación que ya obraba en poder de la AEAT y no se infringió la carga de la prueba del artículo 105 de la misma Ley.

Además se aportó la resolución recaída en un procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre Sociedades de 2016 de 11/01/2018 en el que figura Ibervalles SL como representante de Ibersuan SL a los efectos del artículo 45 de la LGT.

Tercero:

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte actora porque no se ha aportado prueba a los efectos del artículo 105 de la LGT para desvirtuar la presunción de validez de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de la reclamante de 2016 del artículo 108.4 de la misma Ley mediante la correspondiente certificación registral y no vale una copia de la escritura de fusión:

Si se considerase acreditado que la inscripción se produjo el 24/10/2017 no afectaría al ejercicio fiscal de 2016.

Además en el régimen de estimación directa la base imponible se determina corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con el Código de Comercio y normas de desarrollo con las normas del impuesto según el artículo 10 de la Ley 27/2014 y la AEAT ya apunta a la retroacción contable de la fusión que deberá comprobarse en el procedimiento de comprobación e investigación que proceda.

Cuarto:

La Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT mediante acuerdo de 22/05/2019 desestimó la solicitud de Ibervalles SL de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades modelo 200 de 2016 para que se reconociera su derecho a compensar las rentas obtenidas con las bases imponibles negativas procedentes de la entidad absorbida Ibersuan SL

Esta resolución contiene la siguiente motivación:

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

SEGUNDO. De acuerdo con:

En fecha 12-04-2019 se notificó propuesta de resolución de rectificación en la que se puso de manifiesto lo siguiente:

La retroactividad contable tiene también efectos fiscales.

A la entidad que se disuelve se le imputan las rentas por las operaciones realizadas desde el comienzo de su período impositivo hasta la fecha pactada de retroactividad contable, debiendo presentar la declaración tributaria en el plazo de los 25 días naturales posteriores a los seis meses siguientes a la conclusión de su período impositivo, que es en el momento de su extinción, salvo que, con anterioridad a ese momento, haya concluido un ejercicio económico.

La presentación efectiva de esta declaración se realiza por la entidad absorbente, ya que asume las obligaciones tributarias pendientes de cumplir por la entidad extinguida. En el presente caso, la entidad absorbida se disuelve en fecha 24 de octubre de 2017 y ha presentado autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2017 por un período impositivo de 01-01-2017 a 24-10-2017.

La entidad absorbente no ha acreditado la fecha de retroacción contable en la fusión por absorción ni tampoco que las operaciones a las que corresponden las retenciones alegadas se correspondan al período imputable a la entidad absorbente ni tampoco el importe de los ingresos y las retenciones soportadas, el cobro de los mismos y su inclusión en la cuenta de pérdidas.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

De acuerdo con el artículo 126.5 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

En fecha 08-05-2019 la entidad ha presentado alegaciones en las que se reitera en la solicitud realizada aportando de nuevo el libro mayor de la cuenta 473 Hacienda Pública por importe de 24.207,17 euros.

Vistas las alegaciones efectuadas y teniendo en cuenta que no aporta documentación nueva alguna que justifique las pretensiones formuladas, resulta que no se ha acreditado la fecha de retroacción contable en la fusión por absorción ni tampoco que las operaciones a las que corresponden las retenciones alegadas se correspondan al período imputable a la entidad absorbente ni tampoco el importe de los ingresos y las retenciones soportadas, el cobro de los mismos y su inclusión en la cuenta de pérdidas tal y como se le puso de manifiesto en la propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación.

La conclusión es que las alegaciones presentadas no desvirtúan la resolución inicial dictada por la Administración, y por lo tanto se desestima la rectificación de autoliquidación presentada."

Por otra parte, en la resolución directamente recurrida ante el TEAR de Madrid, desestimatoria del recurso de reposición deducido contra la resolución anterior de 10/07/2019, se razona lo siguiente:

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

SEGUNDO. De acuerdo con:

En el IS las retenciones y los ingresos a cuenta se imputan al período en que se hayan practicado, con independencia del período al que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

Así, cuando una renta deba imputarse a un período impositivo según el criterio de devengo y el cobro efectivo se realice en otro distinto, la retención que practique el retenedor cuando pague estas rentas se imputa al ejercicio en que se realiza la retención, sin que deba rectificarse la declaración en la que habiéndose integrado rentas en la base imponible, sin embargo, no se dedujo retención alguna porque la misma todavía no se había practicado.

En el presente caso, las únicas retenciones que constan imputadas al contribuyente ascienden a 8.755,58 euros del pagador BANCO SANTANDER SA. El resto de retenciones alegadas no constan en los datos que obran en poder de la Administración y tampoco han sido justificadas por el contribuyente a lo largo del procedimiento.

La aportación de una copia del libro Mayor resulta totalmente insuficiente para acreditar que se han practicado efectivamente retenciones. No ha aportado documentación respecto a las operaciones a las que corresponden las retenciones ni tampoco el importe de los ingresos y las retenciones soportadas, el cobro de los mismos y su inclusión en la cuenta de pérdidas y ganancias, tal y como se ha puesto de manifiesto en el procedimiento de rectificación de autoliquidación.

Respecto a la compensación de bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores de la entidad Ibersuan, S.L, cabe destacar que en ningún momento el contribuyente ha aportado documentación alguna que acredite la fusión por absorción. Así, la aportación del asiento de fusión no es prueba suficiente para acreditar la fusión por absorción.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

De acuerdo con el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite."

Quinto:

Después de examinar las alegaciones y pretensiones de la parte recurrente y lo resuelto por la AEAT, la cuestión debatida consiste en determinar si la sociedad actora Ibervalles SL tenía derecho a la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 para compensar las bases imponibles negativas procedentes de la entidad Ibersuan SL con las rentas del ejercicio, dado que esta entidad fue absorbida por ella en el correspondiente proceso societario de fusión por absorción

Según sostienen la AEAT y el TEAR de Madrid en el acuerdo recurrido, no se ha aportado documentación que acredite la inscripción en el Registro Mercantil de la fusión como exige el artículo 46 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles y por tanto frente a terceros solo tenía los efectos limitados que reconoce el artículo 1227 del Código Civil, por lo que prevalecía su autoliquidación conforme a la presunción de certeza que establece el artículo 108.4 de la LGT sin que se haya cumplido la obligación que establecía el artículo 126.5 del Real Decreto 1065/2007 y sin que tampoco se justificase la fecha de retroacción contable de la fusión.

Sin embargo, la recurrente ha probado que en su caso el ejercicio económico de 2016 abarcaba desde el 1/01/2016 hasta el 30/11/2017, ha aportado la escritura pública de 13/09/2017, de fusión por absorción entre Ibervalles SL como absorbente y Ibersuan SL como absorbida, recibiendo todo el patrimonio de esta como su sucesora universal, ha probado que la fusión fue inscrita en el Registro Mercantil el 24/10/2017 y también que en fecha 20/11/2017 aportó ante la AEAT esta misma documentación y solicitó acogerse al régimen fiscal especial de 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, en adelante FEAC, regulado por los artículos 76 y siguientes en el capítulo VII, del Título VII de la Ley 27/2014, según el recibo de presentación que se encuentra en el expediente administrativo.

Ahora bien, la parte actora pretende que se le reconozca uno de los beneficios fiscales que derivan de ese régimen sin que previamente los órganos competentes de la Inspección de los Tributos del Estado, y ahora también los órganos competentes de gestión tributaria, de acuerdo con el artículo 117.1.c) de la Ley 58/2003 desde 1/01/2023, en el correspondiente procedimiento de inspección o de gestión de comprobación limitada, hayan verificado el cumplimiento de los requisitos legales necesarios para poder acogerse a dicho régimen, lo que no resulta legalmente posible, pues sin dudar de la existencia de la fusión y de su inscripción en el Registro Mercantil, puede suceder que no se cumpla alguno o algunos de requisitos exigidos por la normativa para acogerse al citado régimen especial y el recurso no puede tener plena acogida, sin perjuicio del derecho que asiste a la parte demandante a que la AEAT resuelva sobre la solicitud de acogerse al régimen fiscal especial FEAC, en caso de

cumplirse los requisitos que se establecen en los artículos 76 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte la parte actora nada dice en su demanda sobre la aplicación de las retenciones de la entidad absorbida que al principio pretendía como el otro motivo para que se rectificase su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016, por lo que aun concurriendo la misma razón para su desestimación no se hace pronunciamiento alguno.

Y por último la resolución sin liquidación de 11/01/2018, dictada en un procedimiento de comprobación limitada, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2016, que se aporta y que se le notifica como representante legal de Ibersuan SL a los efectos del artículo 45 de la LGT, solo revela la asunción de su representación en su calidad de sucesora a título universal por efecto de la fusión por absorción pero no sirve para justificar la procedencia del régimen especial FEAC y de los beneficios fiscales derivados de este.

Razones por las que el recurso debe estimarse en parte, pues aunque en este momento no procede la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 para compensar las bases imponibles negativas de la sociedad absorbida Ibersuan SL con las rentas de la recurrente, se reconoce su derecho a que el órgano competente de la AEAT resuelva sobre su solicitud de acogerse al citado régimen fiscal especial.

Sexto:

No se hace expresa imposición de costas a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA por lo que cada parte abonada las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLAMOS

Que, debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Ibervalles SL contra la resolución de 29/04/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa número 28/14824/2019, interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, referencia 2019GRC18660059S, deducido contra el acuerdo desestimatorio de la solicitud de la entidad reclamante de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016, por ser contraria a derecho esta resolución que se anula al no reconocer el derecho a que se compruebe por el órgano competente de la AEAT, en el procedimiento inspector o de gestión que corresponda, si la mercantil actora podía acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de 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 y así mismo se reconoce este derecho a la parte recurrente. No se hace expresa imposición de costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1330-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1330-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.