

Compensación de bases imponibles negativas propias de la entidad absorbente en una operación de fusión impropia

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

La Audiencia Nacional, en el contexto de una fusión inversa y atendiendo a lo dispuesto en el artículo 90.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, analiza la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas generadas antes de la operación por la entidad absorbente.

La Audiencia Nacional, en la Sentencia de 1 de junio del 2017 (rec. núm. 500/2014), resolvió un recurso contencioso-administrativo planteado al hilo de un supuesto en el que tanto la inspección tributaria como el Tribunal Económico Administrativo Central denegaron a la entidad absorbente, en una fusión impropia, la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas que ella misma había generado antes de dicha operación. En ese entendimiento, la inspección redujo las bases negativas susceptibles de compensación por la diferencia entre las aportaciones de los socios a la absorbida y el valor contable de esa participación a la absorbente.

La Administración, en apoyo de su posición, invocó una interpretación «finalista» e «integradora» del artículo 90.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, atribuible al caso *ratione temporis*. Este precepto, aplicable en los casos de transmisión de derechos y obligaciones en supuestos de fusión de entidades, establecía una serie de límites a la compensación de las bases imponibles negativas de la entidad absorbida que se extingue tras una fusión. No obstante, lo cierto es que en el caso objeto de controversia las bases imponibles negativas no correspondían a

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

la entidad absorbida, sino a la absorbente. Por ello, y ante la imposibilidad de una interpretación directa del citado precepto, la Administración se decantó por una interpretación «integradora», extendiendo así sus efectos al supuesto planteado en este caso.

Por su parte, la Audiencia Nacional cuestiona la interpretación que de ese precepto efectuaron tanto la inspección como el Tribunal Central, y lo hace a la luz de lo que la Ley General Tributaria dispone sobre la «interpretación de las normas tributarias». En ese sentido, y con el fin de dar una solución al supuesto objeto de controversia, considera prioritario partir del tenor literal del artículo 12 de la Ley 58/2003. De acuerdo con éste y tras afirmar que «ninguna especialidad existe en la interpretación de las normas tributarias respecto a la interpretación de cualquier otra norma jurídica», la Audiencia Nacional maneja, principalmente, dos de los criterios hermenéuticos a los que hace referencia el citado precepto, a saber, el que alude al «sentido propio de las palabras» y el que se refiere a la necesidad de interpretar las normas de manera sistemática, situándolas en su «contexto».

Comenzando por el primero de ellos, la Audiencia Nacional entiende que su aplicación en este caso no puede sino llevar a considerar que el supuesto de hecho sobre el que se ha originado la controversia no encaja en el tenor literal del citado artículo 90, apartado 3. En ese sentido, recuerda que lo que permite ese precepto es que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente puedan ser compensadas —con unos límites— en la adquirente. Sin embargo, lo que ha sucedido en este caso es que las bases imponibles negativas pendientes de compensación no correspondían a la entidad transmitente, sino que se habían generado en la adquirente, compensándose posteriormente con las bases positivas de la transmitente.

A mayor abundamiento, la interpretación del citado apartado atendiendo a su contexto, esto es, a su ubicación sistemática, no puede llevar a ignorar que aquél está ubicado en un precepto titulado «Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias». Desde esta perspectiva tampoco parece factible interpretar que el artículo 90.3 pueda aplicarse a casos en los que, como el analizado por la Audiencia Nacional, no existe subrogación alguna en los derechos y obligaciones tributarias, ya que las bases imponibles negativas correspondían a la entidad absorbente, y no a la absorbida.

Lo anterior ha conducido al tribunal a estimar las pretensiones de la recurrente, anulando la liquidación derivada de las actuaciones inspectoras. A juicio de la Audiencia Nacional, la Administración había interpretado el artículo 90.3 atendiendo al significado económico de la operación, mas ignorando que «lo cierto es que no existe norma alguna que impida la fusión inversa y la compensación de las propias bases negativas».