

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ056637

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 3 de noviembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4496/2012***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. Régimen transitorio entre el diferimiento y la deducción por reinversión. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. Requisitos formales. Inclusión en la memoria.** Las exigencias formales en orden a la mención en la memoria de las cuentas anuales tienen distinto alcance en el sistema de diferimiento por reinversión que en la deducción en la cuota íntegra. Así, tanto la Administración como la sentencia recurrida -en cuanto ratifica su criterio en este punto- yerran pues, si bien la recurrente, utilizó el cauce del art. 21 Ley 43/1995 (diferimiento), materialmente se acogió al art. 36 ter (deducción en la cuota íntegra), por lo que para comprobar si ha cumplido con los requisitos a que se condiciona la ventaja fiscal ha de estarse al régimen jurídico de esta última. Así las cosas, hay que concluir que el defecto de falta de mención en la memoria anual de las cuentas del ejercicio 2001 de los datos a que se refiere el art. 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995 (Ley IS) resultaba subsanable, siendo reparado de hecho con ocasión de la aprobación de las cuentas anuales de 2002 -cuatro años antes de que la Inspección iniciara el procedimiento de comprobación-. Por consiguiente, la recurrente satisfizo las exigencias a que el marco normativo vigente condicionaba la aplicación del beneficio fiscal, procediendo la deducción en la cuota por la que optó en la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2001 y resultando disconforme a Derecho la regularización practicada en la liquidación que se encuentra en el origen de este litigio. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 15 de noviembre de 2012, recurso n.º 10/2010 (NFJ049548), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 15.8.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21, 36 ter y 142.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

Ley 24/2001 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), disp. trans. tercera.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 171.

**PONENTE:***Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a tres de Noviembre de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 4496/12, interpuesto por Sacyr Vallehermoso, S.A., representada por el procurador don Gabriel María de Diego Quevedo, contra la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 10/10, relativo a liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Sacyr Vallehermoso, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 10 de noviembre de 2009, que declaró no haber lugar a la reclamación 5785-08, instada por la mencionada compañía frente a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001, practicada con un importe de 3.717.938,20 euros, por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La Audiencia Nacional describe el objeto del recurso en el primer fundamento jurídico de su sentencia y en el segundo deja constancia de los hechos sobre los que va sustentar su decisión. Resume en el tercero la cuestión controvertida y las alegaciones esenciales de la demandante, dedicando el cuarto a exponer el marco normativo en el que ha de producirse su decisión. Los fundamentos quinto y sexto albergan la ratio decidendi .

**Segundo.**

Sacyr Vallehermoso, S.A., preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 31 de enero de 2013, en el que invocó ocho motivos de casación, los siete primeros al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y el último con arreglo a la letra c) del mismo precepto.

1º) Inicia el escrito de impugnación denunciando la infracción de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre , de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre).

(a) Afirma, en primer lugar, que la sentencia recurrida reconoce como hecho probado en su segundo fundamento jurídico que en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades aplicó el incentivo fiscal de la deducción por reinversión y, sin embargo, en el quinto fundamento fija la controversia en relación con la interpretación relativa al cumplimiento de los requisitos de información de la Memoria de las cuentas anuales relativos al régimen de diferimiento por inversión.

(b) En segundo término subraya que, en el mismo quinto fundamento jurídico, la Sala de instancia identifica la otra cuestión nodular del debate: si el cumplimiento de esos requisitos de información debe exigirse en el ejercicio en el que se genere la renta, cuestión a la que da respuesta en el sexto fundamento jurídico argumentando sobre los efectos que tiene en el régimen de diferimiento por reinversión la opción por su aplicación y, en consecuencia, sobre el momento en que las obligaciones de información relativas al mismo deben cumplirse, acudiendo a dos precedentes (sentencias dictadas el 3 de noviembre de 2005 en los recursos 621/01 y 624/01) que trataban sobre el diferimiento en casos en los que no resultaba de aplicación la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 .

(c) Señala, finalmente, que en el fundamento jurídico sexto de su sentencia los jueces a quo razonan que el incumplimiento del requisito de la obligación de información en la Memoria de las cuentas anuales del ejercicio en que se generó la renta «es un dato de cualificado valor para suponer que la voluntad de la Junta General era la de no acogerse [al] beneficio». Considera que en relación con esta interpretación hay que ponderar las circunstancias concretas concurrentes a la hora de colegir cuál fuera la voluntad del mencionado órgano societario. En su opinión, existen hechos que contradicen tal conclusión: así, por ejemplo, la expresión de la voluntad de la Junta General de optar por la aplicación del incentivo fiscal de la deducción por reinversión, mediante la inclusión en la Memoria de las cuentas anuales del ejercicio inmediatamente posterior.

(d) Adicionalmente, estima que no pueden ignorarse las especiales circunstancias de derecho transitorio que tuvieron lugar en el año 2001, como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo incentivo fiscal de la deducción por reinversión, que se produjo con efectos inmediatos a la derogación del diferimiento por reinversión regulado en el antiguo artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre). Admite que esta especial circunstancia es reconocida por la sentencia recurrida como hecho probado en el cuarto fundamento jurídico, sin embargo, a la hora de colegir la voluntad de la Junta General en relación con la opción por la aplicación de este nuevo incentivo, no tiene en consideración este relevante hecho.

(e) De otro lado, sostiene que, para desentrañar cuál fuera la auténtica voluntad de la Junta General, no puede dejarse de valorar la especial complejidad del régimen de transición, contenido en la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 , entre el sistema de diferimiento y el de deducción por reinversión. Insiste en que la Sala de instancia se ha limitado a afirmar, en contradicción con las normas reguladoras de la prueba de presunciones, que el incumplimiento del requisito de obligación de información en la Memoria de las cuentas anuales del ejercicio en el que se generó la renta permite suponer que la voluntad de la Junta General era la de no acogerse al beneficio fiscal en cuestión. Dice que aquella complejidad se pone de manifiesto en la propia

sentencia, que en varias ocasiones se contradice en relación con la conclusión que alcanza en cuanto al momento en que, aplicando la referida disposición transitoria, debe declararse la opción por el incentivo fiscal de reinversión. Así, en el quinto fundamento dice que es el ejercicio en el que se genere la renta y en el sexto alude al periodo en que se declara fiscalmente.

(f) Expone que la sentencia adolece del grave error interpretativo de no ajustar su ratio decidendi al presupuesto de hecho que estaba llamada a resolver: el cumplimiento de las obligaciones de información con ocasión de la aplicación de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001. La ignorancia por la sentencia de este presupuesto de hecho hace que las conclusiones que alcanza resulten contrarias a derecho. La sentencia no analiza la interpretación aplicable a las obligaciones de información en la Memoria en el periodo impositivo 2001, teniendo en consideración las especialidades impuestas por la citada disposición transitoria. A este respecto subraya los siguientes aspectos: (i) toda la plusvalía fue obtenida en el ejercicio 2001; (ii) el régimen de diferimiento por reinversión dejó de estar en vigor el 1 de enero de 2002; (iii) lo que hace materialmente inviable que pudiera cumplir la premisa de la que parte la sentencia, porque como consecuencia de la derogación del artículo 21 de la Ley 43/1995 a partir del 1 de enero de 2002 resultaba imposible que cuando se formularon las cuentas anuales del 2001 (en el año 2002) se pudiese optar por el inexistente diferimiento por reinversión; y (iv) la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 establece que, para las inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 2002, la inclusión en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la renta diferida pendiente de ingresar debe realizarse en el periodo impositivo 2002, respecto de las que puede ser objeto de aplicación la deducción por reinversión.

(g) A la vista de lo anterior concluye que, (i) no resultando de aplicación el régimen de diferimiento por reinversión a la renta obtenida en el año 2001, (ii) no siendo posible que esa renta se acogiera al diferimiento porque, en caso de aplicación de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, debe optarse por la deducción por reinversión, como hizo y (iii) procediendo integrar la renta diferida en el periodo 2002, (iv) el cumplimiento del requisito de información en la Memoria debió hacerse en las cuentas anuales del ejercicio 2002, tal y como ella realizó.

2º) El segundo motivo denuncia la «infracción de la normativa del impuesto sobre sociedades reguladora del requisito de información en la Memoria».

Sacyr Vallehermoso, S.A., considera que la sentencia yerra cuando (a) atribuye a la Junta General la competencia para adoptar la decisión de aplicación del incentivo fiscal y (b) afirma que en el ejercicio en que se ha generado la renta es en el que habrán de cumplirse los requisitos de contabilización, y no en uno posterior.

(a) Sostiene que la normativa reguladora de las opciones tributarias no impone que la elección deba realizarse por la Junta General, sino que, tanto la Ley General Tributaria vigente en los años 2001 y 2002, como la normativa mercantil (« artículos 93 y 128 de la Ley de Sociedades Anónimas » [sic]) aplicable en dichos años, deja en manos del órgano de administración el ejercicio de opciones en materia tributaria, lo que es coherente con los requisitos de preparación y presentación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, momento en que se ejercita la opción por la aplicación de cualquier régimen fiscal, correspondiendo la tarea al órgano de administración. Subraya que sólo excepcionalmente y mediante una norma de rango legal formal pueden restringirse o limitarse en favor de la Junta General las competencias que la Ley de Sociedades Anónimas atribuye al órgano de administración en materia de capacidad de actuación administrativa y representativa de la compañía.

(b) En relación con la otra cuestión (periodo en el que han de cumplirse los requisitos de contabilización), señala que, si bien el razonamiento de la sentencia recurrida pudiera parecer razonable en el régimen de diferimiento por reinversión (existe un momento en que la renta se ajusta negativamente a la base imponible y otros momentos, en ejercicios posteriores, en que dicha renta se va integrando en la base imponible), no lo es para el régimen de deducción por reinversión, por el que optó en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades de 2001, régimen en el que la deducción se aplica en el periodo impositivo en el que el sujeto pasivo realiza la reinversión.

No obstante lo expuesto, y tanto respecto del incentivo fiscal del diferimiento por reinversión como de la deducción por la misma razón, considera disconforme a derecho la conclusión que alcanza la sentencia impugnada, negando la posibilidad de que la aprobación por la Junta General de la opción ya efectuada por el órgano de administración ser produzca válidamente en un ejercicio posterior al ordinariamente adecuado, pues el régimen previsto en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general en los artículos 1269, 1892 y 1898 del Código civil autoriza la ratificación ulterior de la opción. En su opinión, resulta válida la confirmación, realizada al aprobar al cuentas de 2002 por la Junta General, de la opción llevada a cabo por el órgano de administración en la declaración del impuesto sobre sociedades de 2001, y subraya que se produjo varios años antes de que se iniciase por parte de la Administración el procedimiento de comprobación del que trae causa el presente litigio.

3º) La siguiente queja se centra en la vulneración de «las normas reguladoras del requisito de información en la Memoria y de las normas reguladoras de las obligaciones formales y sustanciales contenidas en la Ley General Tributaria». Articula esta queja en los siguientes argumentos:

(a) «El requisito de información en la Memoria tiene un carácter formal y no sustancial, de conformidad con la distinción entre obligaciones formales y obligaciones sustanciales contenidas en la Ley General Tributaria». Cita el artículo 35 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), y los artículos 17.1, 19 y 29 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), para concluir que la obligación de información en la Memoria tiene el carácter de una obligación formal, por cuanto ni se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, ni tiene por objeto el pago del tributo. En el caso enjuiciado, la obligación sustancial viene constituida por la realización de la reinversión, la cual se ha cumplido puntualmente.

(b) «El requisito de información en la Memoria es un requisito formal de acuerdo con la propia dicción literal de la normativa reguladora del mismo, que no puede ser objeto de alteración a través de una labor interpretativa que es improcedente ante la claridad de la norma». Reproduce los artículos 38 del Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (BOE de 24 de abril), y 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), añadido por la Ley 24/2001, para concluir que, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963, la interpretación de las normas tributarias debe realizarse siguiendo los criterios del artículo 3 del Código civil, siendo clara la dicción de aquellos preceptos sobre el alcance de los requisitos formales.

(c) «Los antecedentes históricos de la normativa reguladora del régimen de reinversión acreditan el carácter formal y no sustancial del requisito de información». Recuerda que la regulación de este beneficio en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 30 de diciembre), no preveía exigencia formal alguna para la aplicación de incentivo. Fue a partir de la Ley 43/1995 (a través del artículo 38 del Reglamento de 1997) que se establecieron determinadas menciones a incluir en la Memoria de las cuentas anuales, que, con la Ley 24/2001 se han mantenido en su parte fundamental ya mediante mención expresa en la propia Ley [cita también el artículo 42.10, en la redacción actualmente vigente del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo)]. Precisa que (i) desde el año 1978 hasta el año 1998, en que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no se exigía ningún requisito formal para el disfrute del beneficio, indicio de la nula relevancia que el legislador otorgaba a que la Junta General de la sociedad aprobara o no la opción. (ii) A partir del año 1997 se exigió a través de una norma reglamentaria la mención de la opción en la Memoria de las cuentas anuales, pero la calificó como "requisito formal", sin que en ninguna parte de su texto exigiera que esa opción fuese realizada por la Junta General. (iii) Desde el año 2002 la exigencia se dispone en la Ley, pero se sigue hablando de "requisito formal" y en ningún momento se atribuye la competencia a la Junta General. Afirma que la jurisprudencia ha interpretado que el requisito de información es sustancial y ha exigido que la opción sea ejercitada por la Junta General, pese al silencio sobre el particular del derecho positivo. En otras palabras, pese a que el legislador tuvo oportunidad en dos ocasiones, entre 1978 y 2002, de calificar el requisito como sustancial, no lo hizo, lo que es claramente indicativo de su ausencia de voluntad de otorgarle tal carácter y de exigir que la opción fuese realizada por la Junta General.

(d) «La interpretación de la normativa reguladora del requisito de información en la Memoria, atendiendo a su espíritu y finalidad, acredita su carácter de requisito "formal" y no "sustancial"».

(i) Pone de manifiesto, en primer lugar, que el régimen de diferimiento no es más que un criterio de imputación de una renta en la base imponible diferente del devengo contable, de forma que la renta no se integra en la base imponible del propio ejercicio en que se devenga, sino que se grava en periodos impositivos posteriores; esto es, permite diferir la tributación de una renta ya que la imputación temporal de la misma a efectos fiscales es posterior a la de su devengo contable. Su aplicación práctica consiste en realizar un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio en que se devenga la renta derivada de la operación al tiempo de determinar la base imponible del mismo, y ajustes positivos al resultado contable de acuerdo con el criterio de integración por el que haya optado el sujeto pasivo en los periodos impositivos posteriores que procedan según dicho criterio, pudiendo hacerse la imputación de la renta diferida por cualquiera de los dos métodos siguientes, a elección del sujeto pasivo: integración en el plazo de siete años o integración en el periodo de amortización del elemento objetivo de reinversión. Por el contrario, con el régimen de deducción la renta se integra en la base imponible en el año de la transmisión, sin perjuicio de generar en el año de la reinversión el derecho a la aplicación de la deducción por reinversión. Como tal deducción, y en cuanto se aplica en la liquidación del ejercicio, no determina diferencias temporales en la contabilidad, sino que minorra en el importe aplicable la cuota líquida a satisfacer a la Hacienda Pública.

(ii) En segundo lugar, insistiendo de nuevo sobre la evolución normativa de los requisitos formales, razona que la integración de la renta en periodos impositivos posteriores evidenció la conveniencia de que se incluyeran

ciertas menciones en la Memoria a efectos de que la Administración tributaria pudiese realizar con mayor facilidad un seguimiento correcto y analítico del diferimiento por reinversión. Entiende, sobre dicha base, que el verdadero espíritu y finalidad de la previsión normativa en cuestión no era la de establecer, en modo alguno, un requisito "sustancial" para la aplicación del incentivo por reinversión, sino únicamente la de facilitar, a través del seguimiento de las Memorias de la sociedad, el conocimiento de la evolución, a lo largo de un amplio periodo de tiempo, de las implicaciones del incentivo. A la vista de lo anterior, considera totalmente insostenible y contraria al ordenamiento jurídico la argumentación que se contiene en la sentencia de instancia de que, por la vía de la inclusión de ciertas menciones en las Memorias de los contribuyentes interesados, lo que se pretendía era el establecimiento de un requisito "sustancial" y que fuese la Junta General el órgano que decidiese la opción de la aplicación del incentivo fiscal que nos ocupa.

(e) «El carácter formal del requisito de información en la Memoria ha sido reconocido por la doctrina jurisprudencial y por la doctrina científica». Cita y reproduce en parte la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 29 de octubre de 2010, dictada en el recurso 207/09.

(f) «En el caso concreto acontecido en el pleito que resuelve la sentencia de la Audiencia Nacional el carácter de requisito formal es todavía más claro, por cuanto Sacyr Vallehermoso, S.A., aplicó el régimen de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y no el régimen de diferimiento por reinversión, siendo al alcance del requisito formal en el caso del régimen de deducción mucho menos relevante que en el caso del régimen de diferimiento por reinversión», tal y como ha reconocido este Tribunal Supremo en la sentencia de 20 de abril de 2012 (casación 636/08), en la que se cita la sentencia de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07).

Resulta así, en su opinión, porque mientras en el régimen de diferimiento los periodos impositivos a los que se extendía el beneficio podían llegar a once o más años, plazo que desborda ampliamente el de prescripción, en el de deducción se produce en un solo periodo. En este sentido, recuerda que ejercitó la opción permitida por la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, eligiendo la deducción por reinversión, no siéndole aplicable, por ello, las normas relativas al diferimiento. Concluye que la sentencia aplica indebidamente las exigencias formales del artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997, pues acudió a la deducción por reinversión, debiendo considerarse «los requisitos de información en la Memoria regulados por el apartado 8 del artículo 36 ter de la Ley, y no los requisitos de información en la Memoria regulados por el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Esto es lo que expresamente reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2012 anteriormente invocada».

Reputa esta circunstancia extraordinariamente importante, porque el régimen de reinversión del citado artículo 36 ter se caracteriza por la siguiente mecánica: (i) la plusvalía obtenida es objeto de gravamen en el propio periodo impositivo en que se genera y (ii) en el periodo impositivo en el que se realiza la inversión el sujeto pasivo puede aplicar una deducción en la cuota íntegra de su impuesto. Por el contrario, el incentivo fiscal de regulado en el derogado artículo 21 de la Ley 43/1995 opera sobre dos bases completamente diferentes: (i) la plusvalía no se integra en la base imponible del impuesto en el periodo en que se genera, (ii) sino en la base imponible de varios periodos impositivos, lapso cuya extensión depende de la naturaleza del activo en que se materializa la reinversión y de su régimen de amortización.

«En suma, mientras que la comprobación por parte de la Administración tributaria de la correcta aplicación del incentivo fiscal del diferimiento por reinversión requería la disponibilidad de una extensa y detallada información, dada la extensión temporal en el que este beneficio podía ser de aplicación, sin embargo, la comprobación por parte de la Administración tributaria de la correcta aplicación de la deducción por reinversión realizada al amparo del artículo 36 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no exige, ni mucho menos, la detallada información que sí se requiere para la comprobación y verificación de la correcta aplicación del incentivo fiscal del diferimiento por reinversión».

«Todo lo anteriormente expuesto pone de manifiesto la absoluta diferencia de la trascendencia de la obligación de información que requiere uno u otro incentivo fiscal, y, en consecuencia, esta diferencia absoluta de trascendencia podría quizá llegar a justificar que el incumplimiento del requisito de información establecido por el artículo 38 del Reglamento del Impuesto en relación con el régimen fiscal de diferimiento llegara a calificarse como un "requisito sustancial" -pese a su denominación-. Pero en el caso del régimen de deducción por reinversión, es claramente excesivo y desproporcionado pretender calificar este incumplimiento como un requisito "sustancial"» [sic].

Concluye que la sentencia impugnada yerra al aplicar con carácter extensivo la calificación de requisito "sustancial" a la obligación de información requerida por el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, por dos motivos: (i) no aplicó el incentivo del diferimiento, sino el de deducción, (ii) respecto del que la información en la Memoria de las cuentas anuales no puede calificarse de "requisito sustancial".

(f) «El eventual incumplimiento de un requisito formal no puede impedir el ejercicio del derecho material a la aplicación del incentivo fiscal». Cita la sentencia de esta Sala de 5 de enero de 2010 y la de la Audiencia Nacional de 28 de octubre del mismo año, sin mayores precisiones que la de identificar al magistrado ponente de la primera.

4º) En el cuarto motivo del recurso se denuncia la infracción del principio de reserva de ley establecido en el artículo 31.3 de la Constitución Española, desarrollado por el artículo 10 de la Ley General Tributaria de 1963. Considera que el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 no tiene respaldo en el artículo 21 de la Ley de dicho tributo.

5º) A continuación, estima que la sentencia viola el artículo 1 del Protocolo uno o "adicional" del Convenio Europeo de Derechos Humanos, relativo a la protección de la propiedad, porque se sustrae a su patrimonio «una cantidad económica considerable a la que tiene derecho por la aplicación de un beneficio fiscal sobre el que cumple escrupulosamente todos los condicionamientos sustanciales necesarios para su aplicación incondicionada» [sic]. Estima que la sentencia impugnada anuda consecuencias jurídicas exorbitantes al incumplimiento de un requisito formal, rompiendo el justo equilibrio entre el interés general y el del contribuyente que debe respetar la injerencia en su patrimonio y la proporcionalidad que ha de existir entre los medios utilizados y los fines perseguidos. Considera una "carga excesiva" la imposición del requisito formal de mención en la Memoria y hacer depender la aplicación del beneficio fiscal de esa mención. Afirma que, dada la dificultad de interpretación del artículo 38 de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, la solución adoptada por la Administración tributaria, amparada en la sentencia de instancia, contradice el principio de seguridad jurídica, produciendo una injerencia en su patrimonio arbitraria, selectiva y poco previsible, poniéndolo en peligro mediante la aplicación de medidas desproporcionadamente gravosas.

6º) En el sexto motivo denuncia la infracción del artículo 14 del ya mencionado Convenio Europeo, relativo a la prohibición de discriminación, en relación con el artículo 1 del uno o "adicional", sobre protección de la propiedad, en relación con el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, en cuanto a la vulneración del principio de proporcionalidad. Opina que se ha producido un trato discriminatorio por la falta de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido, porque el incumplimiento de un requisito formal le hace perder un beneficio fiscal para el que reunía todos los requisitos sustanciales exigidos para su aplicación.

7º) El siguiente argumento del recurso consiste en la infracción del artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997, ya que el incumplimiento del requisito de la aprobación de la opción por la Junta General en las cuentas anuales de 2001 era subsanable con ocasión de la aprobación de las cuentas anuales del año 2002. Sostiene que, aun cuando se considere el repetido requisito como sustancial, resultaba subsanable a posteriori. El citado precepto reglamentario no contiene ninguna mención que se oponga a esa subsanación.

8º) La última queja del recurso, única articulada al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de esta jurisdicción, achaca a la sentencia impugnada el defecto de incurrir en incongruencia omisiva, generadora de indefensión, con vulneración del artículo 24.1 de la Constitución Española, al basarse en la aplicación de un régimen fiscal (el de diferimiento) que nada tiene que ver con el utilizado en su declaración del impuesto sobre sociedades de 2001 (el de deducción).

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, resuelva el recurso contencioso-administrativo de conformidad con lo solicitado en la demanda.

### **Tercero.**

La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 7 de junio de 2013, en el que interesó su desestimación.

1º) Frente al primer motivo, niega que la sentencia haya incurrido en las contradicciones que se denuncian. Precisa que la recurrente se aplicó en los ejercicios 2000 y 2001 el beneficio del artículo 21 de la Ley 43/1995, y en el segundo, en vigor ya la Ley 24/2001, procedió a actuar conforme al apartado tercero de la disposición transitoria tercera de esta última Ley, acudiendo al régimen de diferimiento. Debíó la recurrente, por tanto, actuar conforme al artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. La actora se aplicó ambos regímenes (deducción y reinversión), por lo que la sentencia no incurre en ninguna contradicción.

Por otro lado, la expresión de la voluntad de acogerse al beneficio debíó hacerse en la Memoria de las cuentas de 2001; operado el cambio legislativo, el nuevo régimen que sustituyó al anterior sería operativo en la medida en que previamente hubiera sido aplicado el anterior en virtud de la expresión de voluntad en tal sentido, expresada en la Memoria de 2001. Al no haber procedido la recurrente así, es claro, en opinión de la Administración, que no podía beneficiarse del artículo 21 de la Ley 43/1995 ni del 36 ter de la misma, incorporado por la Ley 24/2001.

2º) En lo tocante al segundo motivo, indica que el artículo 95 de la Ley de Sociedades Anónimas atribuye a la Junta General la aprobación de las cuentas, que, con arreglo al artículo 172, comprenden la Memoria. Una cosa es, pues, la formulación de las cuentas, que compete a los administradores, y otra su aprobación, que corresponde a la Junta General.

3º) Tratándose del tercer motivo, trae a colación las sentencias de esta Sala de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07 ) y 20 de marzo de 2012 (casación 636/08 ), que consideran la mención en la Memoria anual un requisito sustancial. Reconoce que en el nuevo régimen ( artículo 36 ter ) la «insistencia de la mención [...] sería infinitamente menor», sin embargo, la exigencia incumplida fue la del régimen anterior, la del artículo 21 de la Ley 43/1995 ).

4º) Al cuarto motivo opone que la reserva de ley en este caso ha sido satisfecha por el artículo 21 de la Ley 43/1995 , sin que el artículo 8 del Reglamento de 1997 restrinja o modifique el beneficio legal disciplinado en aquel precepto.

5º) y 6º) Considera que los motivos relativos a la infracción del Convenio Europeo de Derechos Humanos carecen manifiestamente de fundamento.

7º) El siguiente, según el abogado del Estado, sugiere una posible subsanabilidad del incumplimiento del requisito de la mención en la Memoria, pero «ni la razona ni, desde luego, resulta compatible con la naturaleza y el relieve que tiene su cumplimiento en tiempo, a los efectos del goce del beneficio».

8º) Sostiene que la queja de incongruencia no es asumible a la luz del contenido de la sentencia.

#### **Cuarto.**

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 11 de junio de 2013, fijándose al efecto el día 29 de octubre de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Sacyr Vallehermoso, S.A., combate la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 10/10 , que promovió contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 10 de noviembre de 2009. Esta resolución administrativa de revisión había declarado no haber lugar a la reclamación 5785-08, instada por la mencionada compañía frente a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001, practicada con un importe de 3.717.938,20 euros por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La mencionada liquidación tributaria deriva de las siguientes circunstancias:

1ª) En escritura pública de 29 de junio de 2001, Vallehermoso, S.A., de la que trae causa la compañía recurrente, vendió a Testa Inmuebles en Renta, S.A., el edificio de su propiedad sito en el Paseo de la Castellana números 83-85 de Madrid por importe de 3.700.000.000 de pesetas (22.237.447,86 euros), más 592.000.000 de pesetas (3.557.991,66 euros) en concepto de impuesto sobre el valor añadido, arrojando un total de 4.292.000.000 de pesetas (25.795.439,52 euros).

2ª) En su declaración del impuesto sobre sociedades de 2001 y en relación con los beneficios contabilizados por esa operación, la sociedad vendedora practicó un ajuste negativo al resultado contable por importe de 17.168.102,75 euros, por el concepto de "reversión de beneficios extraordinarios", efectuando un aumento al resultado contable de 31.238.664,05 euros, en concepto de "integración rentas pendientes (disp. Trans. Tercera Ley 24/2001)" [sic], correspondiendo de este último importe 17.168.102,75 euros a la renta obtenida de la transmisión del inmueble citado (el resto, 14.070.561,30 euros, eran rentas diferidas en el año 2000 por la transmisión de acciones de dos sociedades, que no hacen al caso). Teniendo en cuenta los anteriores datos, minoró la cuota íntegra ajustada positiva en 5.310.572,89 euros (17 por 100 de 31.238.664,05 euros), por el concepto "Deducción art. 36 ter Ley 43/1995 (sólo disp. trans . tercera Ley 24/2001 )" [sic]. Sacyr Vallehermoso, S.A., reinvertió los beneficios de la venta durante el ejercicio 2001.

3ª) Iniciadas actuaciones inspectoras, concluyeron en la liquidación que se encuentra en el origen de este litigio, que regularizó la situación tributaria del sujeto pasivo al considerar la Administración que no procedía la aplicación del beneficio fiscal en relación con la inversión de los beneficios derivados de la venta del citado inmueble, pues la Memoria de las cuentas anuales de la compañía correspondiente al ejercicio 2001 no recogía ninguno de los datos exigidos por el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 y por el

artículo 36 ter, apartado 8, de la Ley de dicho impuesto, en la redacción de la Ley 24/2001 . La regularización consistió en incrementar la base declarada en 17.168.102,75 euros, consignados en la declaración como disminución al resultado contable por el concepto de "reversión de beneficios extraordinarios", y minoración de la base por la misma cuantía, por supresión del ajuste positivo al resultado contable por el concepto "integración de rentas pendientes". Consecuentemente, se disminuyó la deducción practicada en la cuota en 2.918.577,46 euros (17 por 100 de 17.168.102,75 euros), correspondiente a los beneficios generados en el año 2001 por la descrita operación.

Tanto en la vía económico-administrativa como en la primera instancia de esta jurisdiccional, Sacyr Vallehermoso, S.A., sostuvo que cumplió con las exigencias formales del artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y del artículo 36 ter de la Ley 43/1995 , incorporado por la Ley 24/2001, al aprobar las cuentas anuales del año 2002, pues resultaba imposible incluir las menciones precisas en la Memoria del ejercicio 2001. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 10 de noviembre de 2009, argumentó que la decisión de acogerse al beneficio del diferimiento por reinversión debe adoptarse por la Junta General al aprobar las cuentas anuales del ejercicio en que se produjo la transmisión y se generó la renta (2001), mediante la oportuna indicación en la Memoria, interpretando la ausencia de toda referencia como decisión de no acogerse al incentivo tributario en cuestión. Por su parte, la Audiencia Nacional, en la sentencia objeto de este recurso de casación, mantiene la misma tesis, concluyendo que la procedencia del beneficio está condicionada al cumplimiento por el sujeto pasivo de los requisitos formales establecidos en el repetido artículo 38 del Reglamento de 1997 (fundamento jurídico quinto), cumplimiento que debe tener lugar en el ejercicio en el que se genera la renta (fundamento jurídico sexto).

Sacyr Vallehermoso, S.A., se alza en casación, esgrimiendo ocho motivos: los siete primeros con arreglo al artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción y el último al amparo de la letra c) del mismo precepto, postrera queja en la que achaca a la sentencia ser incongruente por defecto al basarse su decisión en la aplicación de un régimen fiscal (el de diferimiento) que nada tiene que ver con aquél por el que optó en su declaración del impuesto sobre sociedades de 2001 (el de deducción). Precisamente, esta supuesta contradicción constituye el eje del primer argumento del recurso, en el que denuncia la infracción de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 , puesto que todo el discurso de la Sala de instancia relativo al incumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 38 del Reglamento de 1997 y 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995 pivota sobre el régimen de diferimiento, siendo así que se acogió al de deducción por reinversión, ignorando que en este caso se trataba de aplicar el régimen de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 , resultando materialmente imposible, como pretende la sentencia discutida, que las menciones en la Memoria se hicieran en el ejercicio 2001. En relación con lo anterior, en el segundo motivo sostiene que la sentencia yerra al atribuir a la Junta General la competencia para adoptar la decisión de acogerse al beneficio fiscal y exigir que la opción se haga en el ejercicio en que se ha generado la renta, exigencias que, ya en el tercer motivo, juzga meramente formales y no de carácter sustancial, como se obtiene del tenor literal de las normas citadas, de sus antecedentes históricos y de su espíritu y finalidad. En el cuarto motivo defiende que, de otorgarse a los requisitos en cuestión alcance sustantivo, habría que concluir que el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades carece de cobertura legal, pues no tiene respaldo en el artículo 21 de la Ley 43/1995 , infringiendo el artículo 31.3 de la Constitución . Considera, ya en los motivos quinto y sexto, que la interpretación de la Audiencia Nacional vulnera el artículo 1 del Protocolo uno o "adicional" del Convenio Europeo de Derechos Humanos y el artículo 14 de propio Convenio. Finalmente, en el motivo séptimo, sostiene que la sentencia recurrida infringe el artículo 38 del Reglamento de 1997, pues este precepto no se opone a que el incumplimiento de la mención en la memoria de 2001 fuera subsanado al aprobar las cuentas del ejercicio 2002.

## **Segundo.**

La resolución del debate que suscita esta casación aconseja que nos detengamos en el análisis de la evolución seguida en nuestro ordenamiento por los beneficios fiscales establecidos para la inversión de beneficios extraordinarios, tal y como hace la recurrente en su escrito de interposición del recurso.

La Ley 61/1978, en el artículo 15.8 , excluyó de gravamen los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la transmisión de elementos materiales del activo fijo, necesarios para la realización de la actividad empresarial, siempre que el importe total de la enajenación se reinvirtiera en bienes de análoga naturaleza y destino en un determinado periodo.

La Ley 43/1995, que entró en vigor el 1 de enero de 1996, sustituyó la exención de esta clase de beneficios por el sistema de diferimiento. Así, en el artículo 21 dispuso que las rentas obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado (una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria), si se reinvertían en la misma clase de bienes en el plazo dispuesto en la norma, no se integrarían en la base imponible del ejercicio en el que fueron obtenidas, sino que se sumarían a la misma por partes iguales en los periodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre de aquel en el que venció el plazo para la inversión (apartados 1

y 3). El Reglamento del Impuesto, aprobado en 1997, exigió para que el beneficio fuera operativo que en la Memoria de las cuentas anuales de la sociedad se incluyeran determinados datos relativos a las sumas acogidas al régimen de diferimiento, menciones que deberían realizarse mientras quedase renta por incorporar a la base imponible.

La Ley 24/2001, con efectos desde el 1 de enero de 2002 e incorporando a la Ley 43/1995 un nuevo artículo 36 ter, reemplazó el régimen de diferimiento por el de deducción en la cuota íntegra del 17 por 100 (u otros porcentajes, según los casos) del importe de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales de la clase citada, siempre que fueran reinvertidas en determinados plazos (apartados 1 a 4). En el apartado 8, bajo la denominación de "requisitos formales" condicionó la ventaja a que los sujetos pasivos hicieran constar en la Memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión, indicaciones que deberían realizarse mientras no se cumpliera el plazo de mantenimiento de la reinversión. En congruencia con el nuevo sistema, la Ley 24/2001 derogó el artículo 21 de la Ley 43/1995 con efectos desde el 1 de enero de 2002 (disposición derogatoria única, apartado 5).

La disposición transitoria tercera de la propia Ley 24/2001 dispuso que las rentas acogidas al régimen previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995 se regularían por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y demás requisitos se produjeran en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002 (apartado 1); no obstante, si la reinversión se efectuaba en un periodo iniciado después de tal fecha, el sujeto pasivo podía aplicar la deducción del nuevo artículo 36 ter siempre que la totalidad de la renta diferida se integrase en la base imponible de dicho periodo impositivo (apartado 2). Los sujetos pasivos que en el primer periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2002 tuviesen rentas pendientes de integrar en la base imponible, por haberse acogido al régimen de diferimiento del artículo 21, podían incluir en la base imponible de la primera declaración por el impuesto que se presentase a partir del 1 de enero de 2002, total o parcialmente, dichas rentas, aplicando asimismo la deducción prevista en el artículo 36 ter (apartado 3).

El vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en el año 2004, mantiene en el artículo 42 el mismo régimen de la deducción en la cuota íntegra, con matices que ahora no vienen al caso.

Pues bien, habiendo obtenido Sacyr Vallehermoso, S.A., las rentas litigiosas durante el ejercicio 2001, resulta evidente que, en principio, el régimen aplicable, por el juego conjunto de la disposición derogatoria única, apartado 5, y de la tercera transitoria, apartado 1, de la Ley 24/2001, era el del diferimiento por reinversión del artículo 21 de la Ley 43/1995, quedando sometida la reinversión al mencionado precepto y a la norma reglamentaria que lo desarrollaba (artículo 38 del Reglamento de 1997). No obstante, en la declaración-liquidación del impuesto sobre sociedades de dicho periodo impositivo dijo acogerse a la deducción en la cuota íntegra del artículo 36 ter, en virtud del apartado 3 de la mencionada disposición transitoria tercera, por lo que, «en la base imponible de la primera declaración por este impuesto que se presente a partir de 1 de enero de 2002» (la del ejercicio 2001), incluyó las rentas pendientes de integrar en la misma, que cifró en la totalidad del importe de los beneficios obtenidos con la venta del inmueble del Paseo de la Castellana 83-85 (17.168.102,75 euros -en realidad, según consta en la diligencia de 3 de julio de 2007 y salvo error u omisión, durante el ejercicio 2001 la reinversión ascendió a 16.123.676,20 euros-). Es decir, acogiéndose a las normas de derecho transitorio de la Ley 24/2001, optó por el nuevo régimen, el de deducción en la cuota, y, por ello, decidió someterse al marco jurídico que lo preside, es decir, al artículo 36 ter de la repetida Ley 24/2001.

Ahora bien, para poder realizar esa opción previamente tuvo que someterse a las exigencias propias del régimen de diferimiento. Así se obtiene del tenor del apartado 3 de la disposición transitoria que venimos examinando, que se refiere a los sujetos pasivos que tuviesen rentas pendientes de integrar en la base imponible «por haberse acogido a la reinversión de los beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995». Es decir, debió, en la Memoria de las cuentas anuales de 2001, incluir las menciones a que se refería el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997, y no lo hizo.

No podemos acoger el argumento de que, es este caso, ello resultaba imposible, porque las cuentas anuales de 2001 se debían formular, a lo más tardar, tres meses después del cierre del ejercicio, esto es, antes de que expirase el mes de marzo de 2002 (no hay ninguna mención en los autos a la existencia de un ejercicio económico distinto del que coincide con el año natural), conforme dispone el artículo 171.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), mientras que la declaración-liquidación del impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio 2001, y por lo tanto, la opción por el beneficio fiscal podía realizarse hasta el día 25 de julio de 2002, según se obtiene del artículo 142.1 de la Ley 43/1995. En otras palabras, Sacyr Vallehermoso, S.A., que reinvertió en el propio 2001 los beneficios obtenidos por la venta de su sede, debió acogerse, por decisión del órgano competente, al régimen de diferimiento al aprobar la Memoria de las cuentas anuales, haciéndolo así constar en la declaración del impuesto sobre sociedades de 2001, sin perjuicio de que, en virtud de la opción que le permitía el apartado 3 de la disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, a las sumas pendientes de integrar en la base imponible se les aplicara el régimen de deducción de la cuota íntegra previsto en el nuevo artículo 36 ter.

Alcanzan así todo su sentido los razonamientos de la sentencia impugnada, que no incide en contradicción alguna, pues no reconoce, pese a lo que se arguye en el primer motivo de casación, que la compañía recurrente

se acogiera a un régimen (el de deducción) para someter acto seguido su opción al sistema propio de un beneficio distinto (el de diferimiento). La sentencia se limita a aplicar e interpretar el derecho transitorio de la Ley 24/2001, que, ante el cambio de paradigma, pretende a través de su disposición transitoria tercera no perjudicar a quienes se acogieron a un régimen (el de diferimiento), permitiéndoles seguir sometidos a la disciplina del mismo (apartado primero) u optar por el nuevo sistema (el de deducción) a través de dos modalidades (las de los apartados segundo y tercero de dicha disposición, respectivamente). No se ha producido, por tanto, ninguna de las infracciones que se denuncian en el primer motivo de casación.

Tampoco, y por la misma razón, cabe hablar de incongruencia (que de haber existido habría sido por error y no por omisión), por lo que el último motivo de casación también debe ser desestimado.

### **Tercero.**

Así pues, si quería aplicar el diferimiento por reinversión a los beneficios obtenidos con la venta del inmueble sito en los números 83 y 85 del Paseo de la Castellana de Madrid, Sacyr Vallehermoso, S.A., debió incluir en la Memoria de las cuentas anuales de 2001 las menciones precisas y, después, al autoliquidar el impuesto de dicho ejercicio, optar, como hizo, por la deducción en la cuota íntegra del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, incorporado por la Ley 24/2001.

En este punto, no compartimos la tesis de la recurrente de que esa manifestación de voluntad se encontraba implícita en la declaración-liquidación del ejercicio 2001 del mencionado impuesto, con el argumento de que siendo los administradores los competentes para presentar ante la Hacienda Pública ese documento de liquidación, en la opción que realizaron en el mismo se encontraba implícita la voluntad societaria de acogerse al beneficio, que es la finalidad de las menciones en la Memoria que exige el repetido artículo 38 del Reglamento de 1997. Y no compartimos su tesis por la sencilla razón de que el órgano social competente para aprobar las cuentas anuales de 2001 y, por lo tanto, para expresar la voluntad societaria en este punto no es el de administración, sino la Junta General de accionistas, según disponía a la sazón el artículo 212.1 del citado texto refundido de 1989.

Las anteriores reflexiones conducen a la desestimación del segundo motivo de casación.

### **Cuarto.**

Distinto alcance hemos de dar, sin embargo, al tercer motivo del recurso, en el que Sacyr Vallehermoso, S.A., se lamenta de que, tratándose la mención en la Memoria de un requisito formal, la Sala de instancia no considere subsanada la falta con la opción que se realizó al aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2002.

Vaya por delante que la compañía recurrente lleva razón al afirmar que, tanto el artículo 38 del Reglamento de 1997, para el diferimiento por inversión, como el artículo 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995, para la deducción en la cuota íntegra, cuando se refieren a la necesidad de hacer las oportunas menciones en la Memoria de las cuentas anuales hablan de "requisitos formales", mención literal que no deja de ser un indicio de la voluntad del legislador.

No obstante, en relación con el diferimiento nuestra jurisprudencia ha sostenido el carácter sustancial y, por tanto, no subsanable del requisito en cuestión. Como nos recuerda la Administración General del Estado al oponerse al recurso, en las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07) y 20 de marzo de 2012 (casación 636/08) se ha afirmado ese carácter sustancial. En la primera de las sentencias citadas, hemos razonado que «no cabe desconocer que el goce del beneficio necesitaba de un acto de voluntad del sujeto pasivo, en cuanto tenía que expresar cómo quería aplicarlo, bien por el sistema de los siete años, o bien por el método de amortización (artículo 21.3 de la Ley y 34 del Real Decreto 537/1997). La elección de una u otra opción se debía realizar en el primer periodo impositivo en que procediera la integración de la renta en la base imponible, y elegida una opción, ésta no podía cambiarse en periodos impositivos posteriores. Si el sujeto pasivo no había optado, la renta diferida debía integrarse en la base imponible de acuerdo con la opción de los siete años. Siendo todo ello así, queda justificada la obligación formal de los sujetos pasivos que hubieran optado por la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios [...] de mencionar en la memoria de sus cuentas anuales, en tanto quede renta pendiente de integrar en la base imponible, los datos relativos al importe de la renta acogida a la reinversión, el método de integración por el que se haya optado, descripción de los elementos materiales en los que se materializó la reinversión, importe de la renta positiva incorporada en la base imponible e importe de la renta positiva que quede por incorporar a la base imponible, precepto que no resulta novedoso, pues viene a concordar con la normativa contable» (fundamento jurídico quinto). En el mismo sentido se pronuncia la segunda sentencia mencionada, en el fundamento jurídico segundo.

Ahora bien, como reconoce el abogado del Estado en el escrito de oposición al recurso, las cosas son bien distintas tratándose de la deducción en la cuota íntegra por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, que se traduce en descontar de ese parámetro el 17 por 100 (u otros porcentajes según los casos) del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos del

inmovilizado que se hubiese poseído al menos un año antes de la enajenación y en el que la deducción se practica en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión, debiendo mantenerse la inversión durante cinco años (tres años si se trataba de bienes muebles). Por ello, el apartado 8 del precepto exige que los sujetos pasivos hagan constar en la Memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la reducción y la fecha de la reinversión, repitiéndose esta mención en las memoria sucesivas mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento.

Como puede apreciarse, las exigencias formales en el caso de la deducción son menos intensas que en el sistema de diferimiento, por la sencilla razón de que ambos beneficios se articulan de forma diversa. En la deducción sólo hay que comprobar la renta beneficiada, que se incorpora a la base imponible en un solo acto, y la fecha de la reinversión, menciones que deben estar presentes durante todo el tiempo en que resulta obligado el mantenimiento de la reinversión. El diferimiento, por su parte, reclamaba conocer, además, la renta diferida, esto es, que queda por incorporar a la base imponible, y el método de su integración en la misma. Pues bien, mientras estos datos, los de diferimiento, pedían necesariamente su análisis en la Memoria de las cuentas anuales, único documento en el que podían asomar, las menciones que exige el artículo 36 ter, apartado 8, se encuentran necesariamente en la declaración-liquidación anual del impuesto (la renta y la fecha de la reinversión).

La consecuencia parece obligada: mientras que la mención en la Memoria y su aprobación junto con las cuentas anuales por la Junta General constituye una exigencia indeclinable para el régimen de diferimiento que, dada su naturaleza y alcance, sólo puede hacerse mediante esa aprobación, resultando insubsanable a posteriori, la falta de los datos relativos a la deducción en la cuota íntegra, que ya aparecen en la declaración del impuesto, y por lo tanto de la voluntad expresa de acogerse al beneficio puede subsanarse mediante una ulterior decisión de la Junta General de accionistas. Recuérdese la doctrina de este Tribunal Supremo con arreglo a la que los defectos formales, en sí mismos considerados, no pueden traer como consecuencia la pérdida de un beneficio fiscal o de un derecho inserto en la relación jurídico-tributaria si, en cualquier caso, mediante su subsanación o por otro expediente se comprueba la realidad a cuya acreditación o reflejo se enderezan aquellas exigencias adjetivas [véase la sentencia de 5 de enero de 2010 (casación 217/04, FJ 5º), en relación con gastos amortizable y su correcta contabilización; también puede consultarse la de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 3º), respecto al derecho a deducir las cuotas soportadas en el impuesto sobre el valor añadido]. Si se cumplen los requisitos materiales a que se condiciona un beneficio fiscal, debe reconocerse el mismo aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas exigencias formales, pues en tales tesituras la finalidad perseguida ha quedado, al fin y al cabo, satisfecha.

En conclusión, las exigencias formales en orden a la mención en la Memoria de las cuentas anuales tienen distinto alcance en el sistema de diferimiento por reinversión que en la deducción en la cuota íntegra. Así lo reconoce la Administración recurrida al oponerse al recurso, si bien subraya que en el caso debatido se trata del primero y no de la segunda.

La Administración, y la Sala de instancia en cuanto ratifica su criterio en este punto, yerran, pues, si bien Sacyr Vallehemoso, S.A., utilizó el cauce del artículo 21 de la Ley 43/1995 (diferimiento), materialmente se acogió al artículo 36 ter (deducción en la cuota íntegra), por lo que para comprobar si ha cumplido con los requisitos a que se condiciona la ventaja fiscal ha de estarse al régimen jurídico de esta última. Así las cosas, hemos de concluir que el defecto de falta de mención en la Memoria anual de las cuentas del ejercicio 2001 de los datos a que se refiere el artículo 36 ter, apartado 8, de la Ley 43/1995 resultaba subsanable, siendo reparado con ocasión de la aprobación de las cuentas anuales de 2002 (por cierto, cuatro años antes de que la Inspección iniciara el procedimiento de comprobación). Por consiguiente, Sacyr Vallehemoso, S.A., satisfizo las exigencias a que el marco normativo vigente condicionaba la aplicación del beneficio fiscal, procediendo la deducción en la cuota por la que optó en la declaración-liquidación del impuesto sobre sociedades de 2001 y resultando disconforme a derecho la regularización practicada en la liquidación que se encuentra en el origen de este litigio.

Procede, por tanto, estimar el tercer motivo del recurso y casar la sentencia impugnada, sin que llegados a este punto resulte menester examinar y dar respuesta a los motivos que aún no han sido analizados (cuarto a séptimo).

#### **Quinto - .**

Resolviendo la demanda en los términos suscitados, según nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Sacyr Vallehemoso, S.A., y anular los actos administrativos discutidos.

#### **Sexto.**

El éxito del recurso de casación determina que, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, no proceda hacer ningún pronunciamiento sobre las costas causadas en este recurso de casación,

sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, haya lugar a una expresa condena sobre las costas de la instancia.

### **FALLAMOS**

Acogemos el recurso de casación 4496/12, interpuesto por Sacyr Vallehermoso, S.A., contra la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 10/10 , que casamos y anulamos.

En su lugar:

1º) Estimamos el mencionado recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la citada compañía mercantil contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 10 de noviembre de 2009, declarando no haber lugar a la reclamación 5785-08, instada frente a la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2001, practicada con un importe de 3.717.938,20 euros por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2º) Anulamos dichos actos administrativos por ser disconformes a derecho.

3º) No hacemos una condena expresa sobre las costas, tanto respecto de las de la instancia como de las causadas en esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico  
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

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.