

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia:NFJ061117

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 163/2015, de 26 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 212/2013***SUMARIO:**

Procedimiento de inspección. Regularización íntegra. La entidad alega cálculo incorrecto del beneficio porque no se tuvieron en cuenta ciertos impuestos y costes del edificio cuya transmisión originó el diferimiento por reinversión porque habían sido satisfechos posteriormente. La Administración se ampara en el carácter de comprobación parcial limitada a analizar la procedencia del beneficio fiscal. Debe estimarse la pretensión en virtud del principio de regularización íntegra para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración [Vid. STS de 12 de diciembre de 2013, recurso 4301/2010, (NFJ053817)].

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios. Materialización de la reinversión. La entidad acogida a la reinversión fue absorbida por otra entidad que con anterioridad, pero después de la transmisión acogida al beneficio fiscal, había adquirido unas acciones que pretende que sirvan como materialización del compromiso de reinversión de la absorbida. Sin embargo, la subrogación de la entidad absorbente en los derechos y obligaciones de la absorbida solo puede producirse a partir de la fusión, por lo que las adquisiciones anteriores no son válidas para materializar la reinversión.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21 y 104.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 145 y 148.

PONENTE:*Doña Trinidad Cabrera Lidueña.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000212 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01978/2013

Demandante: INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA S.A

Procurador: D.MANUEL SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintiseis de octubre de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 212/2013 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la entidad INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA S.A. a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 5.019.132,28 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora interpuso, con fecha 7 de mayo de 2013, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2013, por la que se desestima el recurso de alzada formulado por la misma contra la Resolución de 29 de julio de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que estimó parcialmente la reclamación económico administrativa interpuestas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, procedente del acta de disconformidad nº 71286251.

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 30 de octubre de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia estimatoria del recurso en la que se declare la nulidad del acuerdo de liquidación confirmado por la Resolución recurrida.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración, la contestó mediante escrito presentado el día 12 de noviembre de 2013 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó desestimación del presente recurso con imposición de costas a la recurrente.

Cuarto.

Practicada la prueba que propuesta fue admitida, con el resultado que obra en las actuaciones, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento se señaló para votación y fallo el día 15 de octubre de 2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA S.A. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2013, por la que se desestima el recurso de alzada formulado por la misma contra la Resolución de 29 de julio de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que estimó parcialmente la reclamación económico administrativa interpuestas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, procedente del acta de disconformidad nº 71286251.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. En fecha 20 de junio de 2006 fueron iniciadas actuaciones inspectoras por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2004, con carácter parcial, limitándose el alcance de las mismas a analizar las circunstancias que han de concurrir para acogerse al beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios.

2. El día 21 de noviembre de 2006 se notificó a la entidad la ampliación de actuaciones al ejercicio 2005 con el mismo alcance.

3. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, fue instruida en fecha 28 de marzo de 2007 acta de disconformidad nº 71286251 correspondiente al ejercicio 2005.

4. En fecha 25 de mayo de 2007 fue dictado acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta. Resultó una deuda tributaria de 5.019.132,28 euros, de los que 4.829.760,53 corresponden a cuota y 189.371,75 a intereses de demora. El acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 28 de mayo de 2007.

La regularización se debió a los siguientes motivos:

a) Mediante escritura de fusión por absorción otorgada en fecha 3 de febrero de 2003 e inscrita en el Registro Mercantil de Madrid en fecha 28 de marzo de 2003, INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA, S.A., absorbió a FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS, SA, que a su vez había absorbido a TORRE SERRANO, S.A., por lo que las citadas sociedades se funden por absorción de la última por la segunda y ambas por la primera. De este modo, INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA, S.A., adquirió por sucesión universal los derechos y obligaciones de aquellas, ocupando en adelante la posición jurídica de las sociedades extinguidas por la fusión.

b) TORRE SERRANO S.A. había practicado un ajuste negativo del resultado contable, en aplicación del artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, a la renta generada en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado con fecha 1 de marzo de 2002. El plazo para la reinversión finalizaba el día 28 de febrero de 2005. Dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega de los elementos patrimoniales y los tres años posteriores. TORRE SERRANO S.A. no cumplió el compromiso de reinversión.

c) Como consecuencia de la fusión, INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA, SA se subrogó en los derechos y obligaciones de TORRE SERRANO, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

d) Con fechas 18, 21 y 23 de diciembre de 2002, INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA S.A. había adquirido acciones de FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS S.A.

La inspección consideró que dicho compromiso de reinversión no se ha cumplido, dado que la adquisición de las acciones de FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS S.A. se produjo con anterioridad a la fusión por absorción de TORRE SERRANO S.A. y en dicho momento esta última sociedad mantenía su propia

personalidad jurídica y su compromiso de reinversión. Considera que es a partir de la fusión cuando INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA, S.A. adquiere por sucesión universal los derechos y obligaciones de TORRE SERRANO S.A., ocupa la posición jurídica de esta sociedad disuelta y se subroga en el compromiso de reinversión, sin que se haya justificado ante la inspección haberse materializado dicha reinversión desde el momento de la fusión hasta la finalización del plazo legal.

e) Por otra parte, considera la inspección que la reinversión realizada por INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA S.A. en las acciones de FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS S.A. para justificar el compromiso de TORRE SERRANO S.A. representa una reinversión en sí misma, ya que FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS S.A. en dicha fecha era propietaria del 100 por 100 de las acciones de TORRE SERRANO S.A.

5. Contra el mencionado acuerdo de liquidación se interpuso en fecha 27 de junio de 2007 reclamación económico administrativa. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid resolvió dicha reclamación en fecha 29 de julio de 2010, estimando parcialmente las pretensiones de la reclamante en cuanto al cálculo de los intereses de demora. El Tribunal anuló el acto impugnado ordenando su sustitución por otro acuerdo de liquidación en el que se cuantifiquen los intereses de demora según lo dispuesto en la propia resolución. El fallo fue notificado el 7 de septiembre de 2010.

6. La demandante interpuso recurso de alzada contra la citada Resolución del Tribunal Regional, que fue desestimado por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2013, objeto del presente recurso.

Segundo.

En el escrito de demanda se señala, en primer lugar, el indebido cálculo de la plusvalía regularizada, puesto que debió limitarse al importe efectiva y realmente diferido. Alega que la Administración no ha deducido los gastos que redujeron la plusvalía y no ha tenido en cuenta que en el año 2005 se había reinvertido parte del ajuste extracontable negativo.

Con carácter cautelar mantiene la concurrencia de la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, de la procedencia de la aplicación del beneficio del diferimiento por reinversión.

En primer lugar, la actora alega su disconformidad con el cálculo del beneficio extraordinario imputado a TORRE SERRANO, S.A. y, consecuentemente, a INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA, S.A. como entidad absorbente de la anterior, debido a que tuvo que satisfacer en 2003 y 2004 determinadas cantidades adicionales sobre el edificio cuya transmisión originó la plusvalía acogida al diferimiento por reinversión.

En la demanda se sostiene que el importe de la plusvalía debe ser minorado por las cantidades satisfechas por la actora por el concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) al Ayuntamiento de Madrid en los años 2003 y 2004, que ascienden a 114.281,91 euros y 131.907,92 euros, respectivamente. De este modo, el importe original de dicha plusvalía (11.954.406,91 euros) debe reducirse a 11.678.217,82 euros.

En defensa de su pretensión alega que revirtió parte del importe de la plusvalía obtenida diferida en los ejercicios 2003 y 2004, en las cantidades mencionadas. Realizó un ajuste extracontable positivo en la base imponible en el periodo impositivo 2003 por importe de 114.281,91 euros, y en el ejercicio 2004 por 131.907,92 euros, lo que supuso la tributación de tales cantidades por el Impuesto sobre Sociedades en dichos ejercicios.

Por ello, el hecho de no tener en cuenta en el cálculo del beneficio el importe del impuesto satisfecho al Ayuntamiento de Madrid determina la duplicidad de pago de esas cantidades por el Impuesto sobre Sociedades (la primera cuando la demandante ajustó la base imponible de los ejercicios 2003 y 2004, la segunda con la regularización). Además, la actuación de la Administración ha conculcado el principio de íntegra regularización.

En la Resolución del TEAC recurrida, al igual que en el escrito de contestación a la demanda, se justifica la improcedencia de la minoración pretendida sobre el importe de la plusvalía en el carácter parcial del procedimiento inspector.

Dice, en este sentido, el Tribunal Económico Administrativo que " como bien señala el Tribunal de instancia, las actuaciones de comprobación e investigación tenían carácter parcial limitándose a analizar las circunstancias que han de concurrir para acogerse al beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios. El objeto de la comprobación no incluía, por tanto, el cálculo de la ganancia patrimonial. Únicamente tenía por objeto la procedencia o no del ajuste extracontable practicado en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ajuste que fue corregido por considerarse improcedente" .

Asimismo, la Administración entiende que, de conformidad con el citado artículo 21 de la Ley 43/1995 , la renta no integrada en la base imponible del ejercicio en que debió haber tributado si no se hubiera aplicado el beneficio fiscal se sumará a la base imponible correspondiente a los periodos impositivos siguientes en la proporción establecida. Dicho precepto no prevé la posibilidad de recalcular la renta que se generó en el ejercicio

2002 reduciéndola en el importe de los gastos producidos en ejercicios posteriores, aun cuando estén relacionados con dicha transmisión.

Debe adelantarse que debe estimarse la pretensión de la parte actora con fundamento en el principio de regularización íntegra y a fin de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración.

El Tribunal Supremo ha reconocido de forma reiterada que, con independencia del carácter parcial o total de las actuaciones de comprobación, la Inspección ha de proceder a la regularización íntegra de la situación tributaria del interesado, lo que significa que tanto deben tenerse en cuenta los elementos que le son perjudiciales a éste como los que le benefician, dentro del marco del objeto del procedimiento de inspección, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (Sentencias de 26 de enero de 2012 -recurso de casación número 5631/2008- FJ 3º, y 10 de diciembre de 2012 - recurso de casación número 1915/2011 - FJ 3º, entre otras).

En la Sentencia de 12 de diciembre de 2013 (recurso de casación número 4301/2010) el Alto Tribunal declara que " Con carácter general, del juego de los arts. 145 y 148 de la LGT , y aún teniendo en cuenta la Ley de 1963, ha de convenirse con la parte demandante que esta Sala en los procesos de regularización en actuaciones de comprobación por la Inspección, de la obligatoriedad de aplicar el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que <<la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)>>; considerándose que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación ha de atenderse a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora" .

En el presente caso, las actuaciones eran de carácter parcial limitadas a la comprobación de la aplicación del beneficio fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios, siendo evidente que las cantidades abonadas por el impuesto local referidas al edificio cuya transmisión originó el beneficio, han reducido el importe de la plusvalía acogida a la reinversión. Y no cabe duda de que, en contra de lo manifestado en la Resolución impugnada, el objeto de la comprobación ha incluido el cálculo de la ganancia patrimonial, pues este cálculo es el resultado de la regularización efectuada, contenida en el Acuerdo de Liquidación que puso fin al procedimiento.

En consecuencia, entraba dentro de las labores inspectoras efectuar las comprobaciones necesarias sobre los elementos que pudieran afectar a la correcta cuantificación del beneficio indebidamente aplicado, entre los que se incluían las cantidades que pudieran disminuirlo, máxime si dicha comprobación fue solicitada por el contribuyente.

Como se señala en la demanda y resulta del expediente administrativo, ya desde las alegaciones al acta de conformidad la actora requirió la completa regularización, poniendo de manifiesto el incorrecto cálculo de la plusvalía, alegación que ha ido reiterando en las distintas instancias y ha sido desoída por la Administración.

Finalmente, se ha acreditado por la parte, y no ha sido discutido por la Administración, tanto el pago de las cantidades mencionadas por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en los años 2003 y 2004, como los ajustes extracontables positivos en la base imponible por dichas cantidades en los ejercicios 2003 y 2004.

Tercero.

Con carácter cautelar en la demanda se alega la procedencia de la aplicación del mencionado beneficio fiscal.

Como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho Primero, TORRE SERRANO S.A. se acogió al diferimiento por reinversión de la renta generada en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado el 1 de marzo de 2002 . Cuando en el ejercicio 2003 INFINORSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA, S.A., absorbió a FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS, S.A., que a su vez había absorbido a TORRE SERRANO, SA, la actora adquirió por sucesión universal los derechos y obligaciones de aquellas; entre ellos el compromiso de reinversión asumido por TORRE SERRANO S.A.

En la demanda se defiende que la reinversión debe entenderse realizada con la adquisición por parte de la actora (sociedad absorbente) de las acciones de FOMENTO DE OBRAS URBANAS EUROPEAS S.A. los días 18, 21 y 23 de diciembre de 2002, esto es, con carácter previo a la fusión (inscrita en el Registro Mercantil en fecha 28 de marzo de 2003), pero con posterioridad a la transmisión del inmueble (1 de marzo de 2002) por TORRE SERRANO S.A. (sociedad absorbida).

El artículo 21 de la Ley 43/1995 disponía que

" 1. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o, en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

(...)

3. El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo al que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

4. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.

5, En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se integrará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquel ".

De conformidad con el apartado 1 del precepto transcrito, para que proceda la aplicación de este beneficio fiscal la reinversión debe realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la transmisión y los tres años posteriores. En este caso, la reinversión cumple el requisito temporal legalmente fijado, pues se realizó dentro del año siguiente a la venta del inmueble.

Por ello, la cuestión a analizar radica en si la entidad absorbente puede entender cumplido el compromiso de reinversión asumido por la sociedad absorbida, en el que se ha subrogado como consecuencia de la fusión, mediante inversiones realizadas por la absorbente con carácter previo a la fusión.

El artículo 104.1 de la Ley 43/1995 ("Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias"), establecía la subrogación de la posición de la sociedad absorbida por la absorbente, al señalar que

" Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente ".

Es evidente que la subrogación de la entidad absorbente en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad absorbida (en este caso, la transmitente) solo puede producirse a partir de la fecha en que la fusión produzca efectos mediante la inscripción de la escritura pública de fusión en el Registro Mercantil, dado que es en dicho momento en el que la entidad absorbida se extingue con la inscripción de la correspondiente en el Registro Mercantil. El artículo 245 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, disponía que " la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción ".

Por ello, las adquisiciones realizadas por la entidad absorbente con anterioridad a la inscripción de la fusión no son válidas a efectos de materializar la reinversión de las transmisiones realizadas por la entidad absorbida. Pues, como se afirma en la Resolución del TEAC recurrida, " De lo contrario, el planteamiento de la reclamante nos llevaría a admitir que en el período transcurrido desde un año antes de la transmisión hasta la fusión serían válidas las inversiones realizadas por dos entidades, tanto la entidad absorbente como la absorbida, cuando en realidad lo único que prevé la norma en los artículos anteriormente mencionados es la posibilidad de que, ante la extinción de una entidad que se benefició del incentivo regulado en el artículo 21 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, sin haber cumplido los requisitos para disfrutar del mismo por no haber reinvertido el importe comprometido, pueda la entidad absorbente cumplir esta obligación pendiente en el plazo con el que aun contaba la entidad absorbida en el momento de la fusión" .

Este criterio es el mantenido por esta Sala y Sección. Así en la Sentencia de 23 de febrero de 2012 (recurso número 150/2009) señalamos que " la alegación de la parte no puede ser acogida por la Sala. De un lado, partiendo por no resultar controvertido, que la obligación de reinvertir que estuviese pendiente de cumplirse por la sociedad absorbida debe ser asumida por la sociedad absorbente, que deberá efectuar o, en su caso, completar la reinversión en igualdad de condiciones que la entidad absorbida hubiera debido hacer de no llevarse a cabo la fusión, ha de concluirse, en términos coincidentes con los de la resolución del TEAC que se enjuicia, que las inversiones efectuadas por la entidad absorbente con anterioridad al momento en que tiene efectos la

sucesión, no pueden ser consideradas como materialización de la reinversión. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala y Sección que, de acuerdo con nuestra normativa mercantil, es la inscripción de la fusión, la que determina la extinción de las entidades absorbidas y el traspaso de su patrimonio a la absorbente, produciéndose con ello el devengo del impuesto que grava la renta derivada de dicha transmisión. Que ello es así, y que la retroactividad contable no puede tener eficacia a efectos fiscales, lo demuestra el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas cuando precisa que, el proyecto de fusión contendrá al menos, la fecha a partir la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas, a efectos contables, por cuenta de la Sociedad a la que traspasa su patrimonio, es decir, es exclusivamente a esos efectos a los que puede alcanzar el acuerdo de las respectivas sociedades".

Puesto que la compra de las acciones por la actora se produjo antes de la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil no procede la aplicación del beneficio fiscal pretendido, y hace innecesario entrar a analizar si la adquisición de dichas acciones era válida como reinversión.

Cuarto.

De conformidad con lo señalado procede estimar el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede la imposición a la Administración demandada, por haber sido estimadas la pretensiones de la parte actora.

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad INFI NO RSA GESTIÓN INMOBILIARIA Y FINANCIERA S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de febrero de 2013, por la que se desestima el recurso de alzada formulado por la misma contra la Resolución de 29 de julio de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, declarando nula la liquidación tributaria confirmada por la Resolución recurrida, debiendo realizarse una nueva liquidación en la que, para el cálculo del importe de la ganancia patrimonial regularizada, se deduzcan las cantidades satisfechas por la actora por el concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras al Ayuntamiento de Madrid en los años 2003 y 2004, en los términos señalados en el Fundamento de Derecho Segundo de esta Sentencia.

Con imposición de costas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que proceden contra la misma, de conformidad con el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.