

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062668

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 917/2016, de 27 de abril de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1310/2014

SUMARIO:

IS. Régimenes especiales. Grupos de sociedades. Deducciones por inversiones e incentivos. Reinversión de beneficios extraordinarios. *Mantenimiento de la reinversión en los casos de extinción del grupo.* En un proceso de sucesión de grupos, la sociedad que pasa a ser dominada en el último de ellos no tiene posibilidad jurídica alguna de ser sujeto pasivo del Impuesto y por ello, hay que entender en interpretación del art. 79 Ley 43/1995 (Ley IS) -que regula la figura del sujeto pasivo en el régimen especial de grupos de sociedades-, que desde el punto de vista fiscal la obligación de mantenimiento fue asumida por el nuevo grupo. En consecuencia, la venta de las acciones al grupo no supuso a la dominada incumplimiento de su obligación de mantenimiento.

Y vista la cuestión desde el punto de vista de que la sociedad dominante, resulta que si como consecuencia de la reestructuración de las actividades del grupo sucedido, que llevó a la creación sin solución de continuidad del nuevo grupo, del que se convirtió en cabecera de *holding*, pasó a controlar a la sociedad dominada, resulta en consecuencia que también de una forma indirecta dominaba el 100 por cien de la inversión en la participación de las acciones en cuestión. Pues bien, es difícil entender que se considere incumplimiento de la obligación de mantenimiento de las acciones el hecho de una transmisión que supuso la conversión de una participación indirecta en una participación directa, tanto más cuanto que las acciones no salen del nuevo grupo.

A idéntica conclusión se llega aplicando la teoría de la reinversión anticipada, entendiendo que a cambio de la operación de fusión se amplió el grupo inicial, al incorporarse al mismo todo el patrimonio correspondiente a la entidad absorbente con la participación directa en una serie de sociedades respecto de las cuales la entidad de cabecera sólo tenía una participación indirecta a través de la inversión inicial del 24, 5 por ciento, y que si mediante la fusión convirtió esa participación en directa, aplicando la doctrina de la reinversión sustitutiva, que incluso ha sido aceptada por la Dirección General de Tributos, tal como expone la demandante, debe entenderse que no ha existido incumplimiento de la obligación de mantenimiento.

[Vid., en sentido contrario, SAN, de 6 de marzo de 2014, recurso n.º 17/2011 (NFJ054435), que se recurre en esta sentencia].

Voto particular.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 36. ter, 79 86, 89.2, 95 y 104.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 137 y 194.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 23 y 72.

Código Civil, art. 4.1.

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

PONENTE:

Don Manuel Martín Timón.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Abril de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 1310/2014, interpuesto por la mercantil Sacyr Vallehermoso, S.A, representada por el Procurador de los Tribunales D. Gabriel María de Diego Quevedo, bajo la dirección letrada de D. Jesús de Grado Trabanca, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, de 6 de marzo de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 17/2011, deducido contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de noviembre de 2010, por la que se estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa respecto de liquidación por Impuesto de Sociedades, del período 1 de enero a 31 de mayo de 2003.

Ha comparecido y se ha opuesto al recurso interpuesto, la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La mejor comprensión del conflicto que ha desembocado en el presente recurso de casación requiere que indiquemos que en el informe emitido por la Subdirección General de Ordenación Legislativa y Asistencia Jurídica, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT, al que después se hace referencia, se reseñan los siguientes hechos, que tienen el carácter de trascendentes:

1º.- El Grupo Fiscal 148/01, cuya sociedad dominante era Sacyr, S.A. se acogió en el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2002, a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades, por un importe de 20.757.870,13€, correspondiente a los beneficios obtenidos en el propio ejercicio.

De este importe, 17.144.149,92 € se justificaron por la inversión realizada por Sacyr, S.A. el 11 de junio de 2002, en la adquisición del 24,5% de Vallehermoso. El importe de adquisición ascendió a 568.757.850 €.

2º.- En el mismo año 2002, el Grupo Sacyr realizó una reestructuración por áreas de actividades, de tal forma que en septiembre de dicho año se constituyó la sociedad Grupo Sacyr, S.A, que adquirió la titularidad de Sacyr,S.A, a través de un canje de valores.

Por su parte, la sociedad Sacyr,S.A. constituyó dos holdings a las que traspasó las sociedades que englobaban las actividades de concesiones y servicios, quedándose con las actividades de construcción e inmobiliaria. A continuación, la sociedad Sacyr, S.A realizó una escisión de sus participaciones en las dos sociedades holdings creadas a favor del Grupo Sacyr.

3º.- El Grupo Fiscal 148/01 se extinguió el 31 de diciembre de 2002, como consecuencia del canje de valores y el 1 de enero de 2003 se constituyó el Grupo Fiscal 120/03, formado por las mismas sociedades que integraban el Grupo Fiscal 148/01, más la sociedad Grupo Sacyr,S.A, que pasó a ser la sociedad dominante.

4º.- En 29 de enero de 2003, los Consejos de Administración de Vallehermoso, S.A. y Grupo Sacyr, S.A., acordaron la fusión por absorción de la segunda por la primera, condicionándola a que, con carácter previo, las acciones de Vallehermoso pasaran a propiedad del Grupo Sacyr. S.A.

5º.- El 12 de marzo de 2003, la sociedad Sacyr, S.A. transmitió la participación en Vallehermoso, S.A. a la sociedad Grupo Sacyr, S.A., por 568.814.725, 79 €.

6º.- Con fecha 30 de mayo de 2003, se inscribió la fusión por absorción de Grupo Sacyr por parte de Vallehermoso, S.A.

7º.- La sociedad Vallehermoso,S.A, resulta ser la sociedad dominante en el Grupo Fiscal 20/02.

Conviene precisar el régimen fiscal aplicable a las distintas sociedades, que fue el siguiente:

Sacyr,S.A :

-Ejercicio 2001 : Régimen individual

-Ejercicio 2002: Régimen de tributación consolidada (Grupo Fiscal 148/01), del que era dominante y del que formaban parte como sociedades dominadas Sociedad Depuración y Tratamiento, S.A., Primur, S.A., Ideyco,S.A, Scrinser, S.A., Neopistas, S.A., Aurentia, S.A.Cavosa, S.A., Microtec,S.A, Tyresa, S.A, Avasacyr, S.L, Sacyr Concesiones, S.A y Sacyr Gestión.

-Ejercicio 2003:

Del 1 de enero a 30 de mayo: Régimen de tributación consolidada, como sociedad dominada del Grupo 120/03 y siendo sociedad dominante Grupo Sacyr, S.A.

Del 31 de mayo a 31 de diciembre: Régimen de tributación consolidada, como sociedad dominada del Grupo 20/02, siendo dominante Sacyr Vallehermoso, S.A.

- Grupo Sacyr, S.A

Tributó en régimen de individual durante el ejercicio 2002; en el ejercicio 2003, tributo de 1 de enero a 30 de mayo en régimen de tributación consolidada, como sociedad dominante del Grupo 120/03, siendo absorbida por Vallehermoso, S.A.

Segundo.

La Inspección de los Tributos del Estado desarrolló actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el Grupo Fiscal 120/03 y como consecuencia de ellas, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la AEAT, incoó a su sociedad dominante -ya en aquél momento Sacyr Vallehermoso, S.A.-, acta de disconformidad, modelo A02, nº 71385493, por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2003.

Entendía la Inspección que Sacyr, S.A. había incumplido el requisito del mantenimiento previsto en el número 6 del artículo 36.ter de la Ley 43/1995, dado que había transmitido las acciones de Vallehermoso, S.A. en que materializó la reinversión por beneficios extraordinarios obtenidos, a Grupo Sacyr, S.A, cabecera del Grupo Fiscal 120/03. A mayor abundamiento, consideraba la Inspección que la fusión posterior entre Grupo Sacyr, S.A y Vallehermoso, S.A suponía igualmente un incumplimiento de la obligación de mantenimiento, pues las acciones de Vallehermoso habían sido entregadas a los accionistas de la sociedad absorbida (Grupo Sacyr, S.A), que se encontraban fuera del ámbito de nuevo grupo de consolidación.

Por ello, proponía regularizar la situación tributaria de la entidad mediante la exigencia del importe de la deducción por reinversiones llevada a cabo.

Se emitió informe ampliatorio y se formularon alegaciones por Sacyr, S.A, en 18 de enero de 2008.

Tercero.

El Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, mediante escrito de 18 de abril de 2008, planteó la sugerencia de consultar con la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección la cuestión de si existía o no mantenimiento de la reinversión, no solo tras la transmisión de las acciones de Vallehermoso por parte de Sacyr, S.A. a Grupo Sacyr, S.A., sino también después de que Vallehermoso, S.A absorbiera a Grupo Sacyr, S.A.

1º.- Respecto del primer supuesto, se ponían de relieve las dos posiciones contrapuestas:

- Por una parte, en el informe de disconformidad que acompañaba al Acta instruida se señalaba:

"Con fecha 31 de diciembre de 2002, el Grupo Fiscal 148/01 se extingue, cuando todavía no ha vencido el plazo de mantenimiento de la inversión.

No obstante la desaparición del sujeto pasivo que disfrutó del beneficio fiscal, la doctrina ha venido manteniendo que el análisis conjunto de la normativa anteriormente señalada, cuando a la fecha de la extinción del Grupo Fiscal, no se ha producido una transmisión real de los elementos objeto de reinversión, es la sociedad que ha generado la renta y que ha realizado la inversión quien debe asumir la obligación del cumplimiento del requisito de mantenimiento durante el plazo que resta por cumplir.

Este planteamiento se sustenta en el art. 95 de la LIS, en el sentido de que si en la extinción del grupo no se pierden las deducciones pendientes de practicar, sin que la LIS proponga ninguna restricción al respecto, asumiendo esa deducción la sociedad que haya generado el derecho a la misma, por el mismo motivo es ésta sociedad la que, una vez que ha efectuado la reinversión, asume el compromiso de mantenimiento.

Compromiso que en el presente caso adquiere SACYR, S.A. a título individual y en el que a juicio de los informantes no se subroga el nuevo grupo (120/03) del que forma parte a partir de 1 de enero de 2003, al igual que no se subroga en el derecho a la totalidad de las deducciones y bonificaciones pendientes ni a la compensación de bases imponibles negativas (arts. 88.2 y 92.2. de la LIS).

Por tanto, con la venta de las acciones de Vallehermoso, S.A por parte de SACYR, S.A a GRUPO SACYR, S.A. entiende la Inspección que se incumple el requisito de mantenimiento. Toda vez que, como más adelante se indica, la sociedad del GRUPO SACYR, S.A. es ajena al Grupo Fiscal en el que efectivamente se genere la plusvalía".

2ª.- En cambio, la entidad inspeccionada entendía que no se había producido ninguna desinversión, por cuanto la sociedad Vallehermoso seguía formando parte ahora del Grupo Fiscal 120/03 con ocasión de la disolución del primero y ello por los siguientes argumentos:

"1º.- La entidad defiende una interpretación finalista del régimen de deducción por reinversión y solicita que se tenga en consideración que no se ha producido ninguna desinversión por cuanto la sociedad VALLEHERMOSO, S. A. sigue formando parte del GRUPO SACYR. Según la entidad no se han producido los efectos propios de una desinversión, ni se ha producido la pérdida de control de la participación ni la pérdida de disponibilidad sobre los beneficios de la sociedad VALLEHERMOSO, S.A.

2º.-La obligación tributaria de mantenimiento de la inversión en VALLEHERMOSO,S.A. se ha transmitido del Grupo Fiscal 148/01 al Grupo Fiscal 120/03, con ocasión de la disolución del primero.

Esta alegación se basa en los siguientes argumentos:

-Después de la extinción del Grupo Fiscal148/01 el único sujeto pasivo existente es el Grupo 120/03 y, por tanto, el único sujeto pasivo que puede ser destinatario de la obligación de mantenimiento.

-Por aplicación del artículo 90 de la LIS (sic) el canje de valores determina una subrogación de la posición de la sociedad dominante de un Grupo Fiscal Grupo Sacyr, S.A, respecto de la dominante Sacyr, S.A. (Debe querer decirse artículo 9 del TRLIS)

-Inadecuación de la aplicación analógica del artículo 95 de la LIS, por cuanto la obligación de mantenimiento no es un crédito fiscal y la deducción por reinversión fue íntegramente aplicada por el Grupo Fiscal 148/01, sin que quedara saldo pendiente de compensación.

-Por aplicación de lo previsto en el artículo 89.4 o 72 de la LGT, el Grupo Fiscal120/03 adquiere las deudas, responsabilidades y obligaciones tributarias del Grupo Fiscal148/01.

-La transmisión intragrupo no produce el incumplimiento del requisito de permanencia."

Se indicaba por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero que la resolución de consulta de la Dirección General de Tributos V0807-05 favorecía el criterio mantenido por la Inspección, pues la transmisión de las acciones de Vallehermoso tuvo lugar cuando la entidad titular de las mismas - Sacyr, S.A- estaba integrada en el Grupo Fiscal 120/03, distinto de aquél en el que se generó la renta - Grupo Fiscal 148/01-.

Ahora bien, se añadía:

"En el relato de los hechos se ha puesto de relieve que la sociedad Grupo Sacyr, S.A es constituida por Grupo Sacyr como nueva sociedad holding, tenedora de todas las sociedades del Grupo (que anteriormente eran de titularidad de la sociedad Sacyr, S.A) . Esta nueva estructura tiene como objeto dividir las actividades por ramas de actividad, de tal forma que Sacyr, S.A pasa a desarrollar la actividad de construcción e inmobiliaria y el resto de sociedades es traspasada a dos nuevas sociedades holding que engloban las actividades de concesiones y servicios . La sociedad Sacyr, S.A. y las otras dos sociedades pasan a ser de titularidad de Grupo Sacyr, que se convierte así en la sociedad matriz del Grupo.

Por lo tanto, el Grupo Fiscal 120/03, cuya sociedad dominante es Grupo Sacyr, S.A tiene la misma composición sustancial que el Grupo Fiscal 148/01, cuya sociedad dominante era Sacyr, S.A, puesto que la entidad Grupo Sacyr, S.A. no es sino una holding que cuenta con el mismo patrimonio que tenía Sacyr cuando esta última sociedad era la dominante del grupo."

2º.-Pero además, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero se refería a la cuestión suscitada como consecuencia de la fusión por absorción de Grupo Sacyr, S.A por parte de Vallehermoso, S.A.

En este punto, se indicaba que las resolución de consulta 0960-99, de 8 de junio y V0106-04, de 24 de septiembre, de la Dirección General de Tributos, en un proceso de reinversión del artículo 21 de la LIS , en el que la sociedad adquirente de una participada procedía posteriormente a su absorción, habiéndose entendido que la reinversión se podría entender realizada en los elementos patrimoniales adquiridos en la entidad absorbidas que cumplieran los requisitos del apartado 1 del referido artículo 21. Se añadía, que, sin embargo, no se había encontrado "doctrina vinculante" para el supuesto inverso -que es el que ahora tenía lugar- de que la sociedad participada -Vallehermoso, S.A- absorbiera a la participante -Grupo Sacyr, S.A.-

Cuarto.

La Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección emitió informe, en el que tras transcribir los artículos 89 , 92 y 95 de la LIS , señalaba que a tenor del último de los preceptos indicados, en caso de extinción del Grupo no se pierden las deducción pendientes de practicar, asumiendo el beneficio la entidad que haya generado el derecho a la misma, pero también la obligación de permanencia. Consecuencia de ello, en el caso que se contemplaba, al extinguirse el Grupo Fiscal 148/01, Sacyr, S.A., que obtuvo la plusvalía y llevó a cabo la reinversión, asumió también la obligación de mantenimiento.

Lo anterior, llevaba a la conclusión de que al incorporarse Sacyr, S.A. a un Grupo Fiscal diferente (Grupo Sacyr, 120/03), y a un sujeto pasivo también distinto del extinguido, la transmisión de las acciones de Vallehermoso, S.A. supuso un incumplimiento de la obligación de mantenimiento.

Igualmente, se estimaba que suponía incumplimiento la absorción por Vallehermoso, S.A.- de Grupo Sacyr, S.A , pues aún cuando supusiera una subrogación, lo cierto es que la primera recibió acciones propias, elementos que no son aptos para la reinversión, a lo que se añade que tales acciones son entregadas a los socios de la entidad extinguida.

Quinto.

Tras dicho informe, el Jefe de la Oficina Técnica dictó acuerdo de liquidación, de fecha 13 de junio de 2008, por importe de 21.396.059, 06 €, del cual 17.541.988,14 € correspondían a cuota y 3.854.070,92 € a intereses de demora.

En dicho acuerdo, se insistía en que la normativa aplicable (artículos 79.1 , 89 , 92 y 95 de la Ley 43/1995), no contempla el caso planteado y que la Consulta V0807-05 se refiere a un supuesto que versa sobre la obligación de mantenimiento cuando la renta se obtiene en un momento en el que la sociedad tributaba en régimen individual.

Sexto.

El acuerdo de liquidación y el de desestimación del recurso de reposición deducido contra el mismo fue objeto de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución, de fecha 10 de noviembre de 2010, estimatoria en parte, en cuanto anuló la liquidación, a efectos de que se sustituyera por otra en la que se tuviera en cuenta lo argumentado en el Fundamento de Derecho Sexto acerca de la determinación de los intereses de demora.

La resolución del TEAC consideraba que la renta se había originado en el Grupo Fiscal 148/01, que era el que tenía la condición de sujeto pasivo e insistiéndose que a su extinción no se producía el incumplimiento de la obligación de mantenimiento, sino que la misma era asumida por Sacyr, S.A., sociedad que había generado la renta y realizado la inversión, pero ya a nivel individual, lo que se mantenía al incorporarse Sacyr, S.A al Grupo 120/03, por lo que la transmisión de las acciones de Vallehermoso a Grupo Sacyr, S.A., era una transmisión a Grupo fiscal distinto del que obtuvo la plusvalía y, con ello se producía el incumplimiento del referido requisito de mantenimiento.

Por otra parte, contestaba el TEAC a la alegación subsidiaria de la reclamante, acerca de que, caso de apreciar el requisito a que nos venimos refiriendo se mantuviera el derecho a la deducción, como consecuencia de las reinversiones realizadas, a cuyo efecto la reclamante invocaba la Consulta 0960/1999, sobre lo que se calificaba de un supuesto idéntico de anulación de la participación que constituyó la reinversión a los efectos del artículo 21 de la LIS , en un proceso de fusión, antes del plazo de permanencia, lo que no suponía la pérdida del derecho a aplicar la reducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en la medida en que dicha reinversión se podía entender realizada en los elementos patrimoniales adquiridos de la entidad absorbida, que cumpliera los requisitos del antiguo artículo 21 (actual artículo 42) . Y la contestación resultaba desestimatoria, por entender que en el presente caso, la sociedad absorbida (Grupo Sacyr, S.A), adquirente de las acciones, no era la obligada al mantenimiento de la inversión, pues lo era el antiguo Grupo 148/01, y a su extinción, Sacyr, S.A.

En cuanto a la finalización de las acciones de Vallehermoso en poder de los accionistas de Grupo Sacyr, no consideraba necesario el TEAC referirse a esta cuestión, si bien afirmaba que "lo que el informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica y, por ende, el acuerdo de liquidación, resaltaban era la circunstancia de que las acciones de la sociedad Vallehermoso,S.A. fueron finalmente entregadas a los socios de la sociedad extinguida, Grupo Sacyr, S.A, que estaban fuera del perímetro del nuevo grupo de consolidación, circunstancia que, efectivamente, tuvo lugar".

Séptimo.

- La representación procesal de Sacyr Vallehermoso, S.A, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 17/2011, dictó sentencia, desestimatoria, de fecha 6 de marzo de 2014 .

Octavo.

La representación procesal de Sacyr Vallehermoso, S.A. preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 22 de mayo de 2014, en el que solicita su anulación y que se resuelva el recurso contencioso-administrativo conforme a lo solicitado en el escrito de demanda. Subsidiariamente, se solicita que se decrete la nulidad de pleno derecho de la sentencia, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 137 de la LEC , por infracción del 194 de la misma, acordando retrotraer las

actuaciones al momento de la celebración de la vista y la proposición de pruebas admitidas y ello con la intervención de los mismos Magistrados que después deliberarán y dictarán sentencia.

Noveno.

El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio del escrito presentado en 5 de noviembre de 2014, en el que solicita su desestimación, con costas.

Décimo.

La deliberación, votación y fallo de este recurso se inició el día 8 de marzo de 2016 y continuó hasta el 13 de abril siguiente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timon, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La sentencia, tras exponer en el Fundamento de Derecho Tercero el régimen jurídico del beneficio fiscal de reinversión del artículo 36 ter de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, expone la argumentación soporte del fallo en los siguientes términos:

"CUARTO.- Esta Sala se ha pronunciado en muchas ocasiones sobre la aplicación del beneficio fiscal que nos ocupa (Sentencias correspondientes a los recursos 123/2007 ; 440/2007 ó mas recientes como 224/2009) y en todas ellas se trata la cuestión de la pretensión de excluir la deducción por reinversión de las plusvalías extraordinarias, que en varios recursos examinados por esta Sala se materializaban, conforme a la norma aplicable *ratione temporis* en ellos, en el diferimiento por reinversión del art. 21 de la LIS ; y, en otros, en la deducción por reinversión del art. 36 ter de la Ley 43/1995, en redacción dada por el art. 2º.13 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; no obstante, como tiene dicho esta Sala, tal cambio normativo no introduce alteraciones en cuanto a los requisitos que deben reunir los activos transmitidos a efectos del disfrute del beneficio fiscal.

La peculiaridad de este asunto, tal como reconoce la propia resolución del TEAC objeto de recurso y los informes aportados por la parte recurrente en su escrito de demanda, procede de que ni en la jurisprudencia ni en las Consultas de la Administración se han planteado exactamente la cuestión que se somete ahora a la consideración de esta Sala por lo que no existe precedente claro de la cuestión en relación al efecto que tienen en la aplicación del diferimiento la consideración de la solicitante como grupo consolidado y los movimientos producidos posteriormente en el accionariado del grupo consolidado 148/01 que se convierte, posteriormente, en el grupo 120/02.

La controversia se centra en este caso en la necesidad de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento de la reinversión durante determinado plazo, reinversión realizada en aplicación de lo previsto en el artículo 36.ter de la Ley 43/1995 así como determinar si se ha producido a una indebida enajenación de los activos en los que se produjo la reinversión por parte de la entidad que se aplicó el beneficio.

La resolución del TEAC considera improcedente la actuación de la empresa recurrente y ello por aplicación de diversos preceptos que considera que dan respuesta a la cuestión planteada:

El artículo 89 de la Ley 43/95 cuando afirma que "1. Las sociedades del grupo fiscal podrán aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo fiscal a condición de que dicho elemento sea nuevo.

2. La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo fiscal".

De este precepto se deduce que la renta se debe haber generado dentro del grupo consolidado y que es dentro de ese mismo grupo donde se deben cumplir los requisitos establecidos en el artículo 36 ter citado mas arriba.

Por lo tanto, no es posible que el grupo exista al momento de generarse el beneficio extraordinario y, sin embargo, desaparezca antes de cumplirse el plazo en el que se debe mantener la reinversión. Y ello independientemente de que cualquiera de las empresas que integran el grupo pueda generar la plusvalía y también cualquiera de ellas puede efectuar la materialización de la reinversión (pero siempre dentro del mismo grupo).

También se utiliza por la resolución recurrida la aplicación de lo previsto en el artículo 95 de la Ley 43/95 que bajo la rubrica de "Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal" afirma que:

1. En el supuesto de que existieran, en el período impositivo en que se produzca la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo fiscal o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal.

b) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el art. 23.1 de esta Ley, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquéllos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo fiscal.

c) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo fiscal, en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo.

La compensación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

2. Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal, en la proporción en que hubiesen contribuido a los mismos.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer al mismo.

La resolución también entiende aplicable el artículo 92.2 de la misma ley cuando afirma que: "2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación".

Por lo tanto, entiende la resolución recurrida, y el Abogado del Estado en su escrito de contestación, que si la extinción del grupo consolidado no supone la pérdida de las deducciones pendientes de practicar, la deducción por reinversión se mantiene dentro del grupo; pero en este caso se produce la transmisión de las acciones de VALLEHERMOSO de SACYR a GRUPO SACYR, al integrarse en el grupo 120/2003 que es distinto al grupo 148/01 por lo que supone una transmisión a una empresa diferente a aquella que generó el beneficio extraordinario y no puede entenderse como se haya cumplido el requisito del mantenimiento de la reinversión durante el plazo legalmente previsto.

La administración afirma que con ocasión de la fusión entre VALLEHERMOSO y GRUPO SACYR, los títulos de la primera fueron entregados a "personas físicas ajenas al grupo en el que finalmente, se integra SACYR. Lo que es evidente, y así resulta del relato de hechos al que nos hemos referido mas arriba, es que se ha producido una transmisión del accionariado antes del transcurso del plazo de cinco años; en esta cuestión insistiremos en el Fundamento Jurídico siguiente.

Cuarto.

De los requisitos legales, cabe destacar en el presente asunto el referido al mantenimiento de la reinversión al que se refiere el apartado 6, relativo al "mantenimiento de la inversión", a cuyo tenor:

"6. Mantenimiento de la inversión.

a. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta Ley, que se aplique, fuere inferior.

b. La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el apartado anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en el presente capítulo.

En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 143.3 de esta Ley".

Ello significa que resulta legalmente preceptivo el mantenimiento en el patrimonio de la sociedad de los elementos patrimoniales en que se materializa la reinversión acerca de la cual se pretende la deducción, durante los plazos que fija la letra a) del apartado 6, esto es, cinco años para los bienes inmuebles y tres para los muebles, salvo pérdida justificada, que no es el caso.

Fuera de tales hipótesis, se perderá el derecho a la deducción, como taxativamente impone el precepto, a menos que se verificara una nueva reinversión con el fruto de la transmisión del bien afectado por la reinversión. Esto es, en caso de que el bien de que se trate salga del patrimonio de la sociedad que pretende acogerse a la deducción por reinversión, se hace preciso, en los términos legales, que "el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, (fuera) objeto de reinversión en los términos establecidos en el presente capítulo".

El grupo fiscal 148/01, del que SACYR era cabecera de grupo durante el ejercicio 2002, se extinguió el 31 de Diciembre de 2002 y es necesario llegar a una conclusión sobre los efectos que se producen cuando dicha extinción acaece mientras que subsisten las obligaciones de permanencia de la inversión. SACYR transmitió las acciones en las que se materializó la reinversión a GRUPO SACYR, y ello conllevó la EXTINCIÓN del grupo SACYR por lo que, evidentemente, se ha producido la extinción de la personalidad jurídica obligada a la reinversión y a su mantenimiento.

La propia parte recurrente reconoce que el grupo 120/02 no es una sucesión total del grupo 148/01 sino que si bien todas las sociedades del primer grupo se integran en el segundo, resulta que en el grupo 120/02 se integran también otras sociedades nuevas (CAFESTORE S.A.; INCHISACYR S.A.) por lo que no puede hablarse de una mera sucesión ó cambio de nombre sino que se trata de un cambio en la persona jurídica por lo que, obviamente, hay una sucesión con lo que eso supone de no mantenimiento de la reinversión.

De acuerdo a los preceptos citados en el FJ anterior podría admitirse que la reinversión la realicen sociedades del grupo, pero lo que no es posible es que la entidad que se aplica el beneficio desaparezca y que se pretenda aplicar el beneficio otro grupo consolidado y no a alguna de las sociedades del grupo 148/01.

No se trata de que el grupo 120/02 se subrogue en la posición del grupo 148/01 sobre todo cuando se transmiten las acciones de VALLEHERMOSO a GRUPO SACYR que no estaba integrada en el grupo 148/01 que era quien había practicado la deducción por reinversión.

Resulta, pues, que hay dos incumplimientos sucesivos:

- SACYR desaparece por lo que la misma empresa que se ha aplicado el beneficio de la reinversión deja de intervenir en la operación.

- Al haberse realizado la inversión mediante la compra de las acciones con fecha 11 de Junio de 2002 y transmitirse estas el día 12 de Marzo de 2003, se incumple el plazo de cinco años que debe mantenerse la reinversión y ello pues, en el caso presente se han mantenido solo durante nueve meses.

También es importante señalar, como argumento que apoya la desestimación del presente recurso contencioso administrativo que ya desde este momento se anuncia, y aunque este haya sido un argumento no empleado por la resolución para justificar el rechazo de las pretensiones de la parte recurrente, como consta que cuando se solicita a SACYR la acreditación de las inversiones realizadas, la empresa ofreció varias explicaciones sucesivamente hasta que indicó que la inversión debía entenderse realizada en la compra efectuada el día 11 de Junio de 2002 de las acciones de VALLEHERMOSO.

Resulta, pues, que se produjo un incumplimiento formal que esta Sala en sentencias precedentes ha considerado como sustancial y ello pues incumplió la exigencia del artículo 36.ter 8 cuando dispone en cuanto a los Requisitos formales que: Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión.

Esta Sala en las sentencias de fechas 19 de abril y 29 de noviembre de 2007 (recursos nº 397/2004 y nº 1000/2004) así como en la mas reciente dictada en el recurso 10/2010 de fecha 8 de Noviembre de 2012 ha afirmado la condición esencial del cumplimiento de estos requisitos a la hora de aplicar el diferimiento por reinversión << Ahora bien, el cumplimiento de los requisitos referidos, consistentes en la mención en la memoria de las cuentas anuales, en tanto quede renta pendiente de integrar en la base imponible, de los datos que el precepto reglamentario recoge, comporta que es la Junta General de accionistas la que al aprobar las cuentas anuales adopta la decisión de acogerse al diferimiento por reinversión.

En el supuesto que nos ocupa, tal y como implícitamente admite la parte recurrente, no se cumplieron los requisitos de contabilización referidos, argumentando a tal fin que no se puede hacer depender la aplicación de un beneficio fiscal del cumplimiento de meros requisitos formales, a cuyo efecto invoca decisiones jurisdiccionales dictadas para supuestos de beneficios regulados en la Ley del Impuesto 61/1978 e insiste en la interpretación errónea del citado artículo 38 efectuada por el TEAC en la resolución combatida.

Sin embargo la Sala no comparte las alegaciones de la parte pues, aún admitiendo que se trate de requisitos formales, de su cumplimiento deriva, como se ha expuesto anteriormente, el adecuado ejercicio de la opción, toda vez que, se reitera, no nos encontramos ante un beneficio fiscal de aplicación automática, tal y como

la parte pretende, sino que es la Junta General de accionista mediante la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se generó la renta, la que ha de decidir sobre la aplicación del diferimiento del incremento por reinversión, siendo así que en el supuesto que se enjuicia la memoria de la entidad correspondiente al ejercicio 1999, en el apartado 23 dedicado a la "situación fiscal", recogió la conciliación del resultado contable con la base imponible, no reflejándose en el apartado de diferencias temporales por "plusvalías enajenación de inmovilizado" importe alguno, lo que comporta que la entidad, a través de su órgano competente, decidió no aplicar la posibilidad que le otorgaba el artículo 21 de la norma legal referida. (...)

En resumen, tal y como afirma el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, resulta claro que la sociedad, a través de su órgano competente, la Junta General que aprueba las cuentas anuales, no decidió aplicar la posibilidad que le otorgaba el artículo 21 de la Ley 43/1995 cuando debió hacerlo, por lo que "no se trata de un mero incumplimiento de los requisitos de forma previstos en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto, sino de que la actora no se acogió a la reinversión fiscal del beneficio extraordinario cuando debió hacerlo, sin que sea admisible el acogimiento "a posteriori" y en contra de sus propio actos.

En último término, recordar, tal y como se recoge en la resolución del TEAC que se revisa, que el criterio expuesto, atinente a que nos encontramos ante una opción del sujeto pasivo que sólo puede ser ejercitada en su autoliquidación, por ser en ella cuando se declara fiscalmente por el Impuesto y ejercicio de que se trate, ha sido recogido en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el que se señala que "Las opciones que según la normativa tributaria se deben ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración.

Las consideraciones expuestas resultan íntegramente aplicables al supuesto ahora enjuiciado, debiendo concluir sin dificultad que la procedencia del beneficio fiscal examinado está condicionada al cumplimiento por el sujeto pasivo de los requisitos de contabilización previstos en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto, consistente en que la decisión de aplicación del beneficio fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios sea adoptada por el órgano competente, Junta de accionistas, al aprobar las cuentas o resultados del ejercicio en que se produce, aunque la reinversión se efectúe en ejercicios siguientes.>>

No obstante, este incumplimiento formal en el caso presente no ha sido utilizado por la resolución recurrida para justificar la improcedencia de la deducción por reinversión y, además, lo que provocó fue que se requiriera en varias ocasiones sobre la acreditación de las inversiones por lo que no puede ser dicho argumento empleado para justificar la impugnación pretendida por la parte recurrente debiendo, eso sí, manifestar la irregularidad del tal actuación.

Quinto.

Por lo tanto, lo que pretende la parte recurrente al considerar que se ha producido un efecto económico equivalente supone, en realidad un incumplimiento de las exigencias formales de la deducción por reinversión al pretender una aplicación analógica de la ley que es contraria a lo previsto, entre otros, en el artículo 7 de la Ley General Tributaria.

El artículo 36.ter.6.b) prevé de modo excepcional la posibilidad de que se enajenen los bienes antes del plazo de cinco años; es decir, se admite de modo excepcional la sustitución en la reinversión. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, el día 12 de Marzo de 2003 SACYR transmitió su participación en VALLEHERMOSO S.A. desde SACYR a la sociedad GRUPO SACYR S.A.; es decir, no se produce una nueva reinversión en activos adicionales sino que se integran en el patrimonio de los accionistas del nuevo grupo SACYR VALLEHERMOSO por lo que, claramente, se ha producido una desinversión incumpliendo el requisito de la permanencia.

La parte recurrente insiste en su contestación en que no se ha producido ni desinversión ni se ha incumplido la obligación de mantenimiento de la inversión pero nada de eso resulta probado sino mas bien al contrario. Es cierto que el artículo 36.ter.6.b) permite la transmisión sin la inversión inicial es sustituida por otra pero en este caso no consta que se produjera ninguna reinversión.

La parte recurrente intenta subvertir la carga de la prueba afirmando que es la Administración la que tiene que probar que se ha incumplido la exigencia del mantenimiento de la reinversión. Sin embargo, esto no es así, al tratarse de un beneficio fiscal, es la parte que pretende su aplicación (en este caso la recurrente en este recurso) es la que debe acreditar que cumple sus requisitos y una transmisión del paquete accionarias en que consistió la inversión no puede interpretarse mas que como que no se ha mantenido la misma. El hecho de que la transmisión se realizara por el mismo precio al que se hizo la adquisición ningún efecto tiene sobre la realidad efectiva de la transmisión.

Insiste en que no fue SACYR quien computó en su base imponible la plusvalía respecto de la que se aplicó la deducción como consecuencia de la inversión en VALLEHERMOSO pero tal cosa (el hecho de que no hubiera sido SACYR la que tuvo el beneficio objeto de reinversión) no es algo que deba probar la administración, procede de las propias autoliquidaciones que hacen prueba de su contenido (artículo 119 de la LGT) y su existencia no puede ser objeto de controversia en este momento.

Además, la Administración sí ha dado por probado que SACYR tributó en régimen individual en el ejercicio 2001 y en el 2002 como cabecera del grupo 148/01; también consta que en el ejercicio 2003 tributó primero en el GRUPO SACYR y posteriormente en el grupo 20/02 SACYR VALLEHERMOSO.

En el Acuerdo de liquidación correspondiente a 2003 (Acta A23 71385493) al folio 4 indica claramente que en la declaración presentada en 2002 SACYR se acogió a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios previstos en el artículo 36 ter de la Ley 43/95 por lo tanto, no puede haber duda de que fue SACYR, y no el grupo consolidado 148, quien gozó del beneficio y quien, por lo tanto, debe justificar la reinversión y su mantenimiento.

La parte recurrente insiste, apoyada por los informes aportados y ratificados en fase de prueba, que quien compra las acciones de VALLEHERMOSO fue el grupo y no SACYR. Esto puede ser así desde el punto de vista económico ó contable pero la compra consta realizada por SACYR.

En cualquier caso, comprara SACYR ó GRUPO SACYR, lo que justifica la liquidación es el no mantenimiento de la reinversión durante el plazo de cinco años.

Sexto.

Finalmente, en cuanto a la obligación de la recurrente de responder de las deudas de SACYR procede aplicar lo previsto en el artículo 80 de la Ley 43/95 cuando afirma que "Las sociedades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones".

Además, resulta que la ahora recurrente resulta ser:

- La sociedad absorbente del grupo 120/2003 en el que estaba integrada SACYR entre el 1 de Enero de 2003 y el 31 de Mayo de ese mismo año.

- La sociedad cabecera del grupo 20/02 en el que se integró SACYR a partir del 31 de Mayo de 2003.

Por lo tanto, ninguna duda hay en que la entidad recurrente es responsable de las deudas derivadas de la operación realizada por SACYR en el ejercicio 2002.

Séptimo.

Como argumento final, hay que tomar en consideración como la parte recurrente considera que no puede entenderse producida propiamente una transmisión pero no hay que olvidar la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional como en toda interpretación de las normas relativas a beneficios tributarios, sean exenciones o bonificaciones, debe prevalecer en todo caso una interpretación lógica y restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución) en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la propia Constitución .

En este sentido, el Tribunal Constitucional tiene declarado que el derecho a la exención o a la bonificación tributarias, que tiene su causa en normas con rango de Ley, es un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, doctrina que, de manera reiterada, se viene manteniendo también por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias (por todas, la de 25 de abril de 1995) al decir que el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria, lo cual constituye una situación privilegiada (STS de 23 de enero de 1995), de manera que, conforme a tal doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y, en general, de beneficios tributarios han de ser objeto de una interpretación restrictiva, como, por lo demás, exigido venía por el artículo 24.1 --y hoy, igualmente, por el artículo 23.3, tras la reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio -- de la Ley General Tributaria".

Segundo.

El recurso de casación se articula con la formulación de once motivos.

Los tres primeros motivos se formulan por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y en ellos se alega:

1º.-Infracción de los artículos 137 y 194 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

2º.-Quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, por violación del artículo 209 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

En este motivo, de forma compleja, se impugna la sentencia, en primer lugar, en relación con el artículo 24 de la Constitución :

-Por afirmar en la relación de Antecedentes que en el procedimiento se denegó el recibimiento a prueba y no se interesó el trámite de conclusiones, afirmación contraria a lo acaecido, pues se admitió el recibimiento a prueba y todas las aportadas por la demandante fueron admitidas, incluyendo un informe pericial elaborado por la firma Ernst & Young.

-Por no motivar la valoración de la prueba practicada.

-Por llegar en razón a lo expuesto a una valoración ilógica, irracional y arbitraria de la prueba practicada.

Pero además, y en segundo lugar, se impugna la sentencia por incongruencia omisiva, ausencia de la obligación de motivación e incongruencia extensiva o "ultra petita".

Los restantes motivos, hasta el décimoprimer, se articulan amparándose en el artículo 88.1. d) de la Ley de esta Jurisdicción :

3º.- Al amparo del artículo 23.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (artículo 12.1 de la Ley 58/2003, actualmente vigente) y 3.1 del Código Civil , en relación con la interpretación del artículo 36. Ter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades .

4º.- Infracción del artículo 104 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades y del artículo 105 de la Directiva 90/434 , reguladora del régimen fiscal común para las operaciones de reorganización en el ámbito europeo.

5º.- Infracción del artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963 (vigente en 2001), actual artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , actualmente vigente.

6º.- Infracción de los artículos 89 y 86 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre .

7º.- Infracción del artículo 65 de la Ley 43/1995 .

8º.- Infracción del artículo 79 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , en relación con los artículos 30 y 35 de la Ley General Tributaria de 1963 , vigente en 2001 (actual artículo 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre) .

9º.- Infracción del artículo 3.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, en cuanto al principio de proporcionalidad.

10º.- Infracción de los artículos 31.3 y 133 de la Constitución, en relación con el 8 de la Ley General Tributaria , en cuanto a vulneración de los principios de legalidad, jerarquía normativa, seguridad jurídica, legalidad tributaria y reserva de ley.

11º.-Infracción del artículo 1 del Protocolo uno o "adicional" del Convenido Europeo de Derechos Humanos.

Tercero.

- Comenzando a dar respuesta a cada uno de los motivos formulados, diremos que en el primero de ellos se alega que la Magistrada que fue ponente inicial del procedimiento, con la que se realizó la vista y práctica de la prueba pericial, no participó luego en la deliberación y voto de la sentencia de instancia, lo que a juicio de la recurrente supone vulneración de lo dispuesto en los artículos 194 y 200 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , por lo que, de conformidad con el artículo 137 de la misma, debe dar lugar a la declaración de nulidad de la sentencia.

Se indica que:

-A través del Auto de 25 de abril de 2012, se abrió el período de prueba, actuando como ponente D^a Esperanza Córdoba Castroverde.

-En virtud de Auto de 25 de septiembre de 2012, suscrito y firmado por D^a Esperanza Córdoba Castroverde, se admitieron las pruebas propuestas por Sacyr, S.A.

-En la vista de ratificación de la prueba pericial, fue la misma Magistrada la que presenció las respuestas y explicaciones del perito.

-Por último, entre los Magistrados de la Sala que dictó la sentencia de 6 de marzo de 2014 no figura D^a Esperanza Córdoba Castroverde.

Se invoca especialmente el artículo 194.1 de la LEC , en el que se dispone :

"En los asuntos que deban fallarse después de la celebración de una vista o juicio, la redacción y firma de la resolución, en los tribunales unipersonales, o la deliberación y votación, en los tribunales colegiados, se realizarán, respectivamente, por el Juez o por los Magistrados que hayan asistido a la vista o juicio, aunque después de ésta hubieren dejado aquellos de ejercer sus funciones en el tribunal que conozca del asunto ". Y ello se relaciona con el artículo 194 de la misma Ley , según el cual "...cuando después de la vista se imposibilitare el Juez que hubiere asistido a ella y no pudiere dictar resolución, ni siquiera con la asistencia del Secretario Judicial, se celebrará una nueva vista presidida por el Juez que sustituya al impedido".

Igualmente, se pone de relieve que el artículo 137 de la LEC establece: "1.Los Jueces y Magistrados miembros del tribunal que esté conociendo de un asunto presenciarán las declaraciones de las partes y de

testigos, los careos, las exposiciones, explicaciones y respuestas que hayan de ofrecer los peritos, así como la crítica oral de su dictamen y cualquier otro acto que pruebe que, conforme a lo dispuesto en esta Ley, deba llevarse a cabo contradictoria y públicamente.

4.La infracción de lo dispuesto en los apartados anteriores determinará la nulidad de pleno derecho de las correspondientes actuaciones" .

El Abogado del Estado opone que los preceptos invocados se refieren a que los mismos Magistrados que hayan de asistido a la vista han de deliberar y votar la sentencia, y, en el presente caso, no ha existido vista oral, sino conclusiones escritas.

Pues bien, en primer lugar el motivo resulta inadmisibile en la medida en que no se hacía referencia al mismo en el escrito de preparación.

Pero además, ha de ponerse de manifiesto que, según la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 180/1991 y 230/1992), el órgano jurisdiccional ha de cumplir el deber procesal "de poner en conocimiento de las partes la composición de la Sección o de la Sala que va a juzgar el litigio o causa", así como el de notificar a las partes el nombre del Magistrado designado Ponente en el pleito o causa, conforme a lo prescrito por el art. 203.2 LOPJ , porque sólo tal comunicación permite a las partes, en momento procesal hábil, instar el oportuno incidente procesal de recusación en relación con aquellos Jueces o Magistrados que pudieran hallarse incursos en causa legal para ello, con el fin de que, una vez apreciada ésta, apartarlos del proceso y sustituirlos por aquél o aquellos en quienes concurren las garantías de la adecuada imparcialidad objetiva, como derecho fundamental integrante de los que configuran un proceso con todas las garantías ex art. 24.2 CE .

Pues bien, en el presente caso, consta en autos la notificación a las partes de la providencia de 11 de febrero de 2014, dando cuenta de la designación de Ponente a quien lo fue de la sentencia, sin que contra la misma se interpusiera recurso alguno, lo que por solo por esta razón se justifica la desestimación del motivo (artículo 88.2 de la L.J.C.A).

Además, los preceptos invocados por la recurrente se refieren efectivamente al cambio de ponente con posterioridad a la celebración de la vista, acto procesal que, como pone de relieve el Abogado del Estado, no tuvo lugar en el presente caso.

El motivo no prospera.

Cuarto.

El segundo motivo, como hemos indicado anteriormente muy complejo, plantea muy diversas cuestiones, pero por su trascendencia en relación con el argumento básico de la Administración, nos referimos a la alegación de incongruencia omisiva en la sentencia por falta de respuesta a la improcedencia de la aplicación analógica del artículo 95 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades .

Se queja la entidad recurrente de que dedicó íntegramente el Fundamento de Derecho Tercero del escrito de demanda a combatir la aplicación analógica del artículo 95 de la LIS realizada por la Administración Tributaria, señalándose que la estimación de la pretensión anulatoria realizada a través de dicho Fundamento hubiera dado lugar a la anulación del acto administrativo de liquidación.

Sin embargo, sigue afirmando la recurrente, la sentencia no contiene refutación alguna respecto de la adecuación a Derecho de la aplicación analógica realizada en el acto administrativo de liquidación.

Se califica la alegación no contestada de absolutamente sustancial, por cuanto el acto administrativo de liquidación se basa precisamente en la aplicación de lo dispuesto en el artículo 95 de la LIS .

El Abogado del Estado se limita a oponer la inexistencia de incongruencia omisiva.

Pues bien, la sentencia no resuelve la cuestión planteada por la demandante, que resulta esencial, y por ello, debe estimarse su pretensión casacional basada en la incongruencia omisiva en la sentencia, lo que debe determinar su casación.

A su vez, la anulación de la sentencia obliga, de conformidad con el artículo 95.2.d) de la Ley de esta Jurisdicción , a resolver lo que proceda dentro de los términos en que se plantea el debate, lo que hacemos en los Fundamentos de Derecho que siguen.

Quinto.

Y pasando a hacerlo así, debemos comenzar diciendo que el artículo 95 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , bajo el título de "Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal" , establece:

1. En el supuesto de que existieran, en el período impositivo en que se produzca la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo fiscal o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal.

b) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el art. 23.1 de esta Ley, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquéllos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo fiscal.

c) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo fiscal, en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo.

La compensación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

2. Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal, en la proporción en que hubiesen contribuido a los mismos.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer al mismo."

La entidad demandante, Sacyr Vallehermoso, S.A., efectivamente, en el Tercero de los Fundamentos de Derecho de su escrito rector, expone que el acto administrativo objeto de recurso estima que la Ley no contempla el supuesto de transmisión de la obligación de mantenimiento de una inversión afecta a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, con ocasión de la extinción del Grupo Fiscal y considera que concurren todos los requisitos necesarios para la aplicación analógica del artículo 95 de la LIS, que regula una situación diferente.

Pues bien, se impugna la posibilidad de utilización del método analógico, invocando la prohibición del artículo 23 de la Ley General Tributaria, a cuyo efecto se aduce:

-No existe laguna normativa que obligue a la aplicación de la analogía.

-No existe semejanza entre el ámbito regulado en el artículo 95 de la LIS -que se refiere a deducciones pendientes de aplicación en el momento de extinción del grupo fiscal- con la obligación de mantenimiento de inversión durante un plazo de tres años.

Se resalta que en el artículo 95 se contempla un crédito fiscal, mientras que en el supuesto objeto de enjuiciamiento lo que existe es una obligación o carga tributaria.

Igualmente, se pone de relieve que el artículo 95 contempla la extinción pura de una Grupo fiscal y en el caso presente existe una sustitución del Grupo Fiscal 148/01 por el Grupo Fiscal 120/03.

- No hay identidad de razón.

-De existir laguna legal, la regulación del artículo 104 de la LIS, en relación con la subrogación de las obligaciones tributarias, en operaciones de reorganización, y, subsidiariamente, la regulación contenida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en relación con la sucesión en las obligaciones tributarias, integran de manera más directa y fundada la posible laguna interpretativa.

- La aplicación de la analogía no ha cumplido con las especiales exigencias de rigor y racionalidad jurídica que impone el artículo 4.1 del Código Civil y la jurisprudencia.

-La interpretación analógica ignora los efectos de la subrogación que se producen con ocasión de un canje de valores.

El Abogado del Estado mantiene el criterio de la Administración y resalta que Sacyr, S.A. solo mantuvo en su patrimonio las acciones de Vallehermoso durante 9 meses.

Pues bien, es cierto -y sobre este punto hemos de insistir con posterioridad- que el artículo 95 de la LIS piensa en la extinción del grupo fiscal y en las consecuencias que ello tiene para las sociedades que lo integran, en cuanto a eliminaciones pendientes, bases imponibles negativas o deducciones en la cuota pendientes de compensación. En cambio, el supuesto que se nos plantea es muy específico, pues ocurre que el Grupo Fiscal 148/01 se extingue el 31 de diciembre de 2002 y sin solución de continuidad, el 1 de enero de 2003, aparece el Grupo Fiscal 120/03, constituido por las mismas sociedades, pero con la particularidad de ser dominante Grupo Sacyr, S.A -nueva sociedad-, mientras que Sacyr, S.A. antigua sociedad dominante, pasa a ser ahora sociedad dominada, tras la reestructuración y cambio de participaciones llevada a cabo.

También es cierto que el artículo 95 de la LIS se refiere a deducciones pendientes de aplicación en el momento de extinción del grupo fiscal, mientras que en el presente caso, la deducción se practicó íntegramente en el ejercicio 2002, quedando subsistente la obligación de mantenimiento.

La Administración aplica, por tanto, el criterio del artículo 95 de la LIS a un supuesto que no contempla dicho precepto.

Ahora bien, ello no significa que la utilización de método analógico esté prohibida en el presente caso.

En efecto, es cierto que el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Sin embargo, también lo es que en el presente caso, no se atribuye o deniega el derecho a una exención o beneficio fiscal aplicando la analogía, sino que se determina la sociedad resulta beneficiaria de una deducción una vez que se produce la extinción del Grupo Fiscal.

Cuestión distinta es que el problema planteado pueda resolverse por vía de interpretación del ordenamiento jurídico y no por la de su integración, problema éste que abordamos en los siguientes Fundamentos de Derecho.

Sexto.

Situada la recurrente ante la circunstancia de que no tenga éxito su impugnación de la utilización de la analogía, sostiene en el Fundamento de Derecho Cuarto del escrito de demanda que el incumplimiento que el acto administrativo impugnado atribuye a Sacyr, S.A por la transmisión de las acciones a Grupo Sacyr, S.A. sociedad dominante del Grupo 120/03, supone una violación de la normativa reguladora del régimen de consolidación fiscal.

1.-Comienza por exponer la demandante que la resolución del TEAC incurre en contradicción, pues cuando el Grupo 148/01 se extingue, invoca el artículo 95 de la LIS para atribuir a Sacyr, S.A la obligación de mantenimiento de la inversión, pero cuando dicha entidad se integra en el Grupo 120/03 se niega a aplicar la regla del artículo 89.2 de la LIS, también integrante del Régimen de grupo de sociedades, que, al regular la reinversión de beneficios extraordinarios de entidades del grupo -" la reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del mismo grupo"- establece la falta de trascendencia de las transmisiones de activos realizadas entre sociedades del grupo.

Razona la demandante que si el precepto transcrito supone que la adquisición de un activo a una sociedad del grupo no puede ser considerada "inversión", tampoco debe tener la consideración de "desinversión" para la vendedora.

Se añade que a la misma conclusión se llega por aplicación del artículo 86 de la LIS, que al regular las eliminaciones, impone las de operaciones internas entre sociedades del mismo grupo, entendiéndose por tales "las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen de consolidación fiscal".

Se añade como la Dirección General de Tributos ha mantenido el criterio de que la transmisión de activos dentro del mismo grupo no supone "desinversión" y así se cita la Consulta 1941-99, de 21 de octubre, en la que se dijo:

"En consecuencia, en la medida en que los requisitos exigidos para disfrutar de las deducciones en la cuota íntegra se computan a nivel de grupo, el hecho de que algún elemento afecto a estas deducciones se transmita entre empresas del grupo no supondrá el incumplimiento del requisito consistente en la permanencia en funcionamiento en el mismo sujeto pasivo, por cuanto el grupo de sociedades es quien tiene tal condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 79.1 de la LIS."

En el mismo sentido, se cita la Consulta 0807-05, de 11 de mayo, en la que se dice:

"... no se entenderá incumplido el requisito del mantenimiento exigido en el régimen de diferimiento cuando sea otra entidad de dicho grupo de consolidación fiscal la que adquiera el bien reinvertido y permanezca en su patrimonio hasta completar el plazo de mantenimiento"

Se critica la postura de la resolución del TEAC, que no aplica el criterio expuesto sobre la base de que la renta no se generó en el Grupo 120/03, sino en el Grupo 148/01 y ello por las siguientes razones:

-Falta de apoyo en norma legal, pues el artículo 89.2, antes transcrito, no establece limitación, excepción o restricción por el motivo de haberse generado la renta en grupo fiscal distinto.

- La ratio interpretativa que justifica que una transmisión dentro de un mismo grupo fiscal no implique el incumplimiento de un requisito de mantenimiento, radica en la circunstancia de que es el grupo fiscal el que tiene la condición de sujeto pasivo, siendo indiferente quien forme parte del grupo y si en la transmisión intragrupo interviene una entidad que años antes no formaba parte del grupo fiscal. "Lo relevante es que la transmisión intragrupo no implica desinversión alguna, puesto que el activo se mantiene dentro del mismo sujeto pasivo".

- La interpretación de la resolución del TEAC da lugar a que un mismo hecho de lugar a consecuencias fiscales diferentes en función de las circunstancias concurrentes.

-No se justifica la postura adoptada por la Administración sobre la base de las necesidades de control de la obligación de mantenimiento.

-Finalmente, la resolución del TEAC supone no tener en cuenta la norma especial del artículo 89 de la LIS y si la norma general, siendo así que el artículo 65.2 de la Ley 43/1995, en los Regímenes especiales del Título VII, las normas de los restantes Títulos tienen carácter supletorio.

2.- Se atribuye también a la resolución del TEAC infracción de la normativa reguladora del sujeto pasivo.

Se parte de que la condición de sujeto pasivo en el régimen al que nos venimos refiriendo la tiene el Grupo, aun cuando no tenga personalidad jurídica, recordando que el artículo 79 de la LIS establece que "El grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo".

Pues bien, se imputa a la resolución del TEAC infracción del precepto transcrito, en cuanto ignora que la transmisión se realiza entre sociedades que se integran en un único sujeto pasivo.

3.-Igualmente, se atribuye a la resolución impugnada violación de la normativa reguladora de la responsabilidad solidaria en el régimen de consolidación fiscal.

Se considera contradictorio con dicho tipo de responsabilidad atribuir a Sacyr, S.A la obligación de mantenimiento y no al Grupo Fiscal.

4.- Para el caso de que se sostenga la postura mantenida en la resolución del TEAC, de que el Grupo Fiscal 148/01 se extingue y la obligación de mantenimiento se atribuye a Sacyr, S.A., se alega que esa atribución individual no es óbice ni impide que una vez que dicha entidad se integra en un nuevo Grupo Fiscal, el 120/03, la obligación de mantenimiento pueda computarse a nivel de este último, dado que en la LIS no se contiene prohibición alguna de transmitir a un grupo créditos y obligaciones tributarias procedentes de una sociedad individual que se integra en el grupo fiscal y en este sentido, se afirma que los artículos 88.2 y 99.2 permiten que las bases imponibles negativas y las deducciones de las sociedades que se integran en un grupo fiscal pasen a ser aplicadas y disfrutadas desde el primer momento por el propio grupo, invocándose en este sentido la Sentencia de esta Sala de 13 de octubre de 2010.

5.- Por último, la demanda imputa a la resolución impugnada violación de la normativa que admite expresamente la posibilidad de transmisión de créditos y obligaciones tributarias de un grupo fiscal a otro grupo fiscal.

Frente a lo que se califica de intento de negar la comunicación de efectos fiscales de un grupo fiscal a otro, se alega que la intercomunicación entre grupos es una situación prevista en la legislación que ha sido admitida por la Dirección General de Tributos, y ello ocurre en materia de deducciones por investigación, desarrollo e investigación, deducción por gastos de formación de personal y deducción por actividades de exportación, supuestos en los que la doctrina administrativa no ha tenido reparo en concluir que deben tenerse en cuenta los gastos incurridos por las sociedades integrantes del grupo en aquellos ejercicios que hubieran formado parte de otro grupo fiscal distinto del que integran en el momento de la deducción por estas actividades.

Se invoca la consulta de la Dirección General de Tributos V1511/2010, de 6 de julio.

Por su parte, el Abogado del Estado sostiene la tesis de la Administración.

Pues bien, dando respuesta a las cuestiones suscitadas por la demandante en el Fundamento de Derecho Cuarto de su escrito rector, debemos comenzar resaltando la idea que antes apuntamos de que el supuesto que contemplamos es muy específico y desde luego no está contemplado en el artículo 95 de la LIS.

En efecto, el artículo 95 de la LIS se refiere al supuesto normal de extinción de un grupo fiscal y determina las consecuencias que ello lleva consigo en cuanto a eliminaciones, bases imponibles negativas y deducciones.

No prevé en cambio que el grupo se extinga y sea sustituido por otro, y mucho menos que la extinción se vea seguida, sin solución de continuidad, por otro grupo, en el que participan "las mismas sociedades que integraban el Grupo Fiscal 148/01, más la sociedad Grupo Sacyr, S.A., que pasa a ser la sociedad dominante" (así se expresa el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero en su escrito de 18 de abril de 2008).

Lo que acabamos de decir resulta de gran trascendencia, porque en ese proceso de sucesión de grupos, en el que insistimos, el Grupo Fiscal 148/01 se extingue en 31 de diciembre de 2002 y el Grupo Fiscal 120/03 nace el 1 de enero de 2003-, Sacyr, S.A. que pasa a ser dominada en este último, no tiene posibilidad jurídica alguna de ser sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades y por ello, hay que entender en interpretación del artículo 79 de la Ley 43/1995, que regula la figura del sujeto pasivo en el Régimen Especial de Grupos de Sociedades- que desde el punto de vista fiscal la obligación de mantenimiento fue asumida por el referido Grupo Fiscal 120/03.

La consecuencia de lo que acabamos de indicar es que la venta de las acciones de Vallehermoso, S.A. por Sacyr, S.A a favor de Grupo Sacyr, S.A. no supuso incumplimiento de la obligación de mantenimiento.

A lo expuesto, hay que añadir que el artículo 86 de la LIS prevé la eliminación de las operaciones internas y que el artículo 89 de la misma no atribuye la cualidad de "inversiones" a las transmisiones realizadas entre sociedades del grupo (artículo 89).

En todo caso, esta Sala llega a la misma conclusión, si, entendiendo que no es posible resolver la cuestión mediante una interpretación del ordenamiento jurídico, nos ponemos en la hipótesis que dibuja la Administración de atribución de la obligación de mantenimiento a Sacyr, S.A en virtud de la utilización de la analogía.

En efecto, recordamos que, conforme a lo indicado en el primero de los Antecedentes, como consecuencia de la reestructuración de las actividades de lo que era el Grupo 148/01, que llevó a la creación sin solución de continuidad del Grupo 120/03, Grupo Sacyr, S.A se convirtió en cabecera del holding, pasando a controlar a Sacyr, S.A - sociedad dominada en el nuevo Grupo- y en consecuencia de una forma indirecta también dominaba el 100 por 100 de la inversión en la participación del 24,5 % de las acciones de Vallehermoso, S.A.

Pues bien, es difícil entender que se considere incumplimiento de la obligación de mantenimiento de las acciones de Vallehermoso, S.A, el hecho de una transmisión que supuso la conversión de una participación indirecta a través de la sociedad Sacyr, S.A. en una participación directa y tanto más cuanto que las acciones no salen del Grupo Fiscal 120/03.

Séptimo.

Lo expuesto hasta aquí no es suficiente para la estimación del recurso, pues resulta obligado referirse también al incumplimiento de la obligación de mantenimiento que el acuerdo de liquidación atribuye al hecho de que las acciones de Vallehermoso, S.A. finalicen en manos de los accionistas de Grupo Sacyr, S.A. como consecuencia de la absorción de esta última por aquella, pues es patente que dichos accionistas se sitúan fuera del Grupo.

En el Fundamento de Derecho Quinto del escrito de demanda se parte de que el hipotético incumplimiento se produciría o bien por parte de Grupo Sacyr, S.A, al entregar las acciones en que se materializó la reinversión a Vallehermoso, S.A., con motivo de la fusión o, bien, por parte de ésta última entidad, al utilizar las acciones como ecuación de canje a los accionistas de Grupo Sacyr, S.A.

En cuanto a lo primero, considera la demanda que no produce incumplimiento de la obligación de mantenimiento, por las siguientes razones:

-Si como mantiene la Inspección en el informe ampliatorio Grupo Sacyr, S.A. no era la obligada al mantenimiento de la inversión en Vallehermoso, S.A, ya que dicha condición recaía en Sacyr, S.A., es claro que la operación por la que Grupo Sacyr, S.A. transmite las acciones no puede constituir incumplimiento de la obligación de mantenimiento.

Para el caso de que se entienda que el incumplimiento es de Grupo Sacyr, S.A., se indica que ello solo podría tener lugar a base de entender que dicha entidad se había subrogado en la obligación de mantenimiento que tenía el Grupo 148/01. Y si esto es así, el argumento ha de aplicarse a Vallehermoso, S.A. cuando adquiere sus propias acciones y las utiliza para el canje de fusión con Grupo Sacyr, S.A.

-Porque la normativa reguladora de la deducción por reinversión contempla el mecanismo de la reinversión sustitutiva, es decir que la inversión en Vallehermoso que tenía Grupo Sacyr, S.A. no se considera transmitida a efectos del cumplimiento del requisito del plazo mínimo de permanencia de la inversión, si la inversión que se transmite es sustituida de forma inmediata por otros activos amparados en el régimen de inversión. Y esto ha ocurrido en el caso presente, en el que la inversión que tenía Grupo Sacyr, S.A. en Vallehermoso, S.A. fue sustituida por la parte proporcional de las acciones de la sociedades Testa, S.A., Vallehermoso División Promoción,S.A y Valoriza, S.A, en las que Grupo Sacyr, S.A. no tenía participación indirecta alguna.

Se acompaña dictamen pericial realizada por la firma Ernst & Young que demuestra la existencia de la reinversión sustitutiva.

Pero además, y en cuanto a la transmisión por parte de Vallehermoso,S.A. de las acciones propias, recibidas con ocasión de la fusión de Grupo Sacyr, S.A., por aplicación de las mismas al canje de fusión de Grupo Sacyr, se alega la doctrina de la Dirección General de Tributos, según la cual la realización de una fusión que haga desaparecer del patrimonio de la sociedad las acciones de la sociedad absorbida que había sido considerada como inversión a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, no supone un incumplimiento del requisito de mantenimiento de reinversión, por cuanto dicha obligación ha de entenderse cumplida con los activos de la sociedad absorbida que sustituye a las acciones que desaparecen con ocasión de la fusión.

En este sentido se hace referencia a la consulta de la Dirección General de Tributos 0960/1999, sobre un supuesto que se califica de idéntico al de la fusión de Vallehermoso, S.A. y Grupo Sacyr, S.A, en la que se llega a la conclusión de que la anulación de la participación que constituyó reinversión a los efectos del antiguo artículo 21 de la LIS en un proceso de fusión, antes del plazo de permanencia a que se refiere dicho artículo, no supone incumplimiento del requisito de permanencia en la medida en que dicha reinversión se puede entender realizada en los elementos patrimoniales adquiridos de la entidad absorbente que cumplan los requisitos establecidos por la normativa reguladora de la reinversión.

Se señala que la consulta de la referencia dice así:

"En consecuencia, la anulación de la participación que constituyó reinversión a los efectos del artículo 21 de la LIS en un proceso de fusión antes del plazo de permanencia a que se refiere dicho artículo, supone un

incumplimiento del requisito de permanencia de la reinversión, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.

A estos efectos dicho importe resultará de aplicar el porcentaje de la participación en la entidad consultante tiene la sociedad absorbida sobre el valor a efectos fiscales por el que se integra en la adquirente el patrimonio neto que se adquiere mediante la fusión.

Dicha reinversión se podrá entender realizada en los elementos patrimoniales adquiridos de la entidad absorbida que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS.

A estos efectos, el importe de la reinversión será el valor a efectos fiscales por el que estos bienes o derechos se hayan incorporado al patrimonio de la adquirente.

En el caso de que la entidad participada absorba a la entidad consultante, es decir, que la entidad adquirente sea la absorbida, las consecuencias fiscales deben ser necesariamente las mismas que en el caso anterior, entendiéndose realizada la inversión en los elementos patrimoniales de entre los comprendidos en el artículo 21 de la LIS adquiridos de la entidad absorbente."

Se indica que en el mismo sentido se pronuncia la consulta vinculante V2047/2009, de 16 de septiembre, en la que se indica:

"(...) Teniendo en cuenta que las acciones de las entidades absorbidas se han adquirido dentro del plazo de reinversión y las mismas no se mantienen dentro del plazo de mantenimiento de la inversión a que se refiere el artículo 42.8 del TRLIS, al anularse esa participación con ocasión de la operación de fusión, ello no supondría el incumplimiento de este requisito, en la medida en que con ocasión de la fusión se adquieran otros elementos patrimoniales que cumplan todos los requisitos necesarios para ser válidos a efectos de reinversión en los términos que señala el artículo 42 del TRLIS. En este caso, se entenderá que la reinversión se realiza por el valor que se atribuya a los bienes adquiridos en la fusión desde el punto de vista fiscal de acuerdo con la aplicación del citado régimen especial.

A efectos del cumplimiento del requisito de mantenimiento, como fecha de transmisión de las participaciones será aquella en que la fusión tiene efectos frente a terceros, esto es, la de inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil..."

En el caso presente, sostiene la demandante que las acciones de Vallehermoso, S.A aplicadas al canje de fusión se ven sustituidas por la participaciones que Vallehermoso, S.A. tenía en las sociedades Testa, S.A., Vallehermoso División Promoción, S.A y Valoriza, S.A., que constituían todo el patrimonio de aquella y que si otorgaban derecho de reinversión conforme al artículo 36.ter de la Ley 43/1995. Es decir, concluye la demandante, "con la transmisión de las acciones en el canje no se ha producido una desinversión, sino la sustitución de un activo - las acciones representativas de la inversión en Vallehermoso, S.A, por el patrimonio que dichas acciones representaban, de tal manera que no se ha producido ningún tipo de inversión".

El Abogado del Estado opone que la salida de las acciones de Vallehermoso del círculo empresarial (pasan a ser de titularidad de los accionistas de Grupo Sacyr, S.A.) no conlleva la reinversión de su importe en unos elementos del activo fijo empresarial adicionales a los que existían con anterioridad a la operación de fusión, es decir, no se produce una realización anticipada de la previa reinversión con simultánea celebración de una nueva reinversión -en activos fijos nuevos adicionales o en nuevas participaciones empresariales significativas en empresas ajenas al grupo- no se cumple, pues, el requisito de que la desinversión anticipada sea suplida inmediatamente por otra inversión sustitutiva hasta agotar el período de cinco años continuados de reinversión, para consolidar la deducción por reinversión obtenida como consecuencia de los beneficios extraordinarios que obtuvo la sociedad Sacyr en los ejercicios 2001 y 2002.

Pues bien, iniciamos nuestra respuesta a esta segunda cuestión que plantea el recurso contencioso administrativo, señalando que nos encontramos nuevamente ante un supuesto excepcional, en este caso de fusión inversa, en la que Vallehermoso, S.A. (sociedad participada en un 24,5%) absorbe a Grupo Sacyr, S.A. (sociedad participante).

Ahora bien, recordamos que, como se expuso en los Antecedentes, la operación de fusión culminó con su inscripción en el Registro Mercantil en 30 de mayo de 2003 y por tanto, durante la vigencia del Grupo 120/03, a lo que añadimos ahora que, según dato aportado en el escrito de demanda, y que no ha sido controvertido, como consecuencia de ello, se extinguió el Grupo Fiscal 120/03, naciendo a partir del 31 de mayo siguiente, y por tanto, también sin solución de continuidad, el Grupo Fiscal 20/02, denominado Grupo Sacyr- Vallehermoso, cuya sociedad dominante era Vallehermoso, S.A., después denominada Sacyr Vallehermoso, S.A.

Con esto llegamos al punto decisivo, esto es, si en ese proceso de fusión que culmina con la inscripción de un Grupo fiscal que es sustituido por otro, cuya entidad dominante es Vallehermoso, S.A., la entrega del 24,5% de las acciones dicha entidad a los accionistas de Grupo Sacyr, S.A para satisfacer la ecuación de cambio, supuso un incumplimiento de la referida obligación de mantenimiento, tal como sostiene la Inspección en razón a que aquellas salieron fuera del ámbito del Grupo fiscal.

A estos efectos, debemos indicar que, como manifestó la recurrente en el recurso de reposición, en extremo que no ha sido contradicho, el punto 3 del Proyecto de fusión contenido en el apartado primero del Acta

de la Junta General de accionistas de 3 de abril de 2003, por el que se aprobó la fusión, dispone textualmente lo siguiente:

"El tipo de canje de las acciones de las entidades que participan en la fusión, que ha sido determinado sobre la base del valor real de los patrimonios sociales de Vallehermoso, S.A y Grupo Sacyr, S.A, será, sin compensación complementaria de dinero alguna, el siguiente:

1 acción de Vallehermoso, S.A de un euro (€1) de valor nominal cada una, por cada 1,2765 acciones de Grupo Sacyr, S.A. de un euro (€1) de valor nominal cada una.

Para atender al canje de las acciones de Grupo Sacyr, S.A, derivado de la fusión, Vallehermoso, S.A. (i)utilizará las acciones representativas de su capital social propiedad de Grupo Sacyr, S.A y (ii) realizará una ampliación de capital por importe de 91.046.810 euros mediante la emisión de 91.046.810 acciones de 1 euro de valor nominal cada una".

Pues bien, nuevamente debemos dar la razón a la recurrente.

En efecto, el artículo 36. ter, 6.b) de la Ley 43/1995 establece que "La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el apartado anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en el presente capítulo. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 143.3 de esta Ley."

Es cierto que para llevar a cabo la fusión se entregó a los accionistas de la absorbida -Grupo Sacyr, S.A.- el paquete accionario de Vallehermoso, de la que era titular dicha entidad.

Sin embargo, no es menos cierto que a cambio de la operación de fusión se amplió el Grupo 120/03, luego denominado 20/02, al incorporarse al mismo todo el patrimonio correspondiente a la entidad absorbente con la participación directa en las sociedades Testa, S.A., Vallehermoso División Promoción, S.A y Valoriza, S.A, respecto de las cuales el Grupo Sacyr, S.A. solo tenía una participación indirecta a través de la inversión inicial del 24,5 %.

En definitiva, que si el Grupo Sacyr, S.A -sobre el que recaía la obligación de mantenimiento a partir de la extinción del Grupo 148/01-, a través de su participación del 24,5% del capital de Vallehermoso, S.A. tenía una participación indirecta en las sociedades Testa, S.A., Vallehermoso División Promoción, S.A. y Valoriza, S.A., mediante la fusión convirtió esa participación en directa, por lo que aplicando la doctrina de la reinversión sustitutiva, que incluso ha sido aceptada por la Dirección General de Tributos, tal como expone la demandante, debe entenderse que no ha existido incumplimiento de la obligación de mantenimiento.

Octavo.

Lo expuesto hasta aquí conduce a estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando la liquidación practicada y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 2010.

Noveno.

No procede la imposición de costas en este recurso de casación ni en la instancia.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. - ESTIMAR el recurso de casación número 1310/2014, interpuesto por la mercantil Sacyr Vallehermoso, S.A, representada por el Procurador de los Tribunales D. Gabriel María de Diego Quevedo, bajo la dirección letrada de D. Jesús de Grado Trabanca, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, 6 de marzo de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 17/2011, sentencia que se casa y anula.

2.- ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo 17/2011, anulando la liquidación girada y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 2010.

3. - DECLARAR que no procede condena en costas en este recurso de casación ni en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Manuel Vicente Garzon Herrero A LA SENTENCIA RECAÍDA EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 1310/2014

La sentencia impugnada afirma en su cuarto antecedente de hecho: «Denegado el recibimiento del proceso a prueba y no interesada por las partes la celebración del trámite de conclusiones orales o escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 27 de Febrero como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.»

Por su parte el recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación en la página 12 invoca la infracción del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional por la sentencia pues no es verdad que el procedimiento no se recibiera a prueba y tampoco es verdad que no se efectuara el trámite de conclusiones.

Es manifiesta la concurrencia del vicio denunciado. Mi discrepancia con la posición mayoritaria radica en que su apreciación, por ser un vicio producido con anterioridad a dictar la sentencia, debió comportar la anulación de actuaciones con retroacción de las mismas al momento previo a dictar sentencia para que el órgano de instancia valorase la prueba y examinara las alegaciones formuladas en conclusiones, y, a la vista de su contenido, dictara la resolución procedente.

Considero que el vicio denunciado no es un error material pues la sentencia de instancia decide la controversia en función del planteamiento efectuado ante el TEAC y de los escritos de demanda, véase fundamento segundo (página 10). En todo caso, las mínimas, residuales, menciones de la prueba que la sentencia contiene habrán de entenderse referidas a los documentos acompañados a la demanda, pero en ningún caso a la prueba pericial practicada, y tampoco a los escritos de conclusiones de las partes de extraordinaria extensión. Es decir, la sentencia de instancia no tuvo en cuenta ni la prueba practicada, ni las conclusiones evacuadas.

Considero que la reposición de actuaciones era obligada en virtud de diversas consideraciones. En primer término, porque aunque el vicio denunciado se manifiesta en la sentencia, es evidente que cronológicamente se produce antes de ella; cuando el tribunal omite el examen de la prueba practicada y las conclusiones evacuadas. En segundo lugar, porque la posición jurisdiccional del Tribunal Supremo, como órgano que dicta la resolución definitiva, no permite soslayar la correcta formación de la convicción judicial del órgano de instancia, sustituyendo con su decisión la que debió adoptar el órgano de instancia. Finalmente, la argumentación en virtud de la cual la decisión del Tribunal Supremo supera los defectos procesales en que haya incurrido el órgano de instancia exigiría que esa valoración probatoria hubieses sido efectuada por el Tribunal Supremo, lo que, en mi opinión no se infiere de la sentencia dictada pues no analiza las pruebas celebradas ni alegaciones que sobre ellas se vertieron en los escritos de conclusiones.

No me parece que las consideraciones sobre la economía procesal deban prevalecer sobre las de naturaleza procesal, como es la necesidad de que la actividad judicial de instancia se lleva a cabo en los términos legalmente ordenados. Ello es importante, porque una eventual valoración de la prueba y de los escritos de conclusiones podría haber dado lugar a una estimación del recurso contencioso con el hipotético recurso del Abogado del Estado, lo que habría comportado un planteamiento de la cuestión litigiosa ante nosotros totalmente diferente, tanto en los aspectos fácticos, como jurídicos.

Por todo ello, estimo que el fallo debió ser el de estimar el recurso de casación pero con reposición de actuaciones al momento anterior a dictar sentencia.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.

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.