

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056238

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 20 de julio de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5175/2011

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación de rama de actividad. Es indudable que tanto el supuesto de no sujeción en el IVA como el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades relativos a este tipo de operaciones buscan facilitar las transmisiones de empresas o de partes de empresas, como efecto derivado y querido del principio de neutralidad fiscal, pero no lo es menos que las características propias y específicas de estos dos impuestos aconsejan diferencias entrambos. De ahí que el régimen especial de neutralidad del Impuesto sobre Sociedades demande la concurrencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, cláusula antiabuso que está ausente, por ser innecesaria, en el supuesto de no sujeción del IVA. Por consiguiente, es perfectamente posible que se aplique el supuesto de no sujeción en el IVA, y que no proceda, sin embargo, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, bien porque se haya decidido no acogerse al mismo o bien porque, habiendo optado por acogerse a dicho régimen especial, no concurren motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, o no se den los presupuestos de partida exigidos para su aplicación por la regulación del Impuesto sobre Sociedades, como es el de exigir que exista dentro de la actividad económica de la entidad escindida, al menos incipientemente, la diferenciación organizativa empresarial que después se aprecia en las sociedades beneficiarias. La transmisión de ramas de actividad exige, en el Impuesto sobre Sociedades, que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos constituya una unidad económica autónoma o al menos que incipientemente exista en el seno de la entidad una diferenciación organizativa empresarial capaz de funcionar por sus propios medios. Votos particulares.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 16, 83, 97 y 110.

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), art. 252.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 5.

Ley 58/2003 (LGT), art. 40.3.

PONENTE:*Don Juan Gonzalo Martínez Micó.*

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 veinte de Julio de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 5175/2011, promovido por la entidad VIDEOMANI SIGLO 21 S.L., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 30 de junio de 2011, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia

Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 396/2008, en materia de escisión de sociedades.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 8 de junio de 2006, la Inspección de los Tributos levantó el Acta de Inspección A02 nº 71179291 en relación con el sujeto pasivo, VIDEOMANI S.L., cuyo objeto social era la actividad clasificada en el epígrafe del IAE 9.694, de máquinas recreativas y de azar, en la que se hacía constar, en síntesis:

1º) Que el sujeto pasivo había presentado declaración-liquidación por el período impositivo 2002, con base imponible de 0 €.

El capital social de la entidad VIDEOMANI S.L estaba repartido al 50% entre las entidades LEASING CENTER S.A. (hoy EGARTRONIC S.A.) y REPLAY S.L.

2º) Que VIDEOMANI S.L. se escindió totalmente mediante escritura de 1 de julio de 2002, acogándose al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, regulado en los artículos 97 y siguientes de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Como resultado de la operación aportó a dos beneficiarias preexistentes elementos patrimoniales que, de acuerdo con las actuaciones inspectoras, puestas de manifiesto el 15 de mayo de 2006, tenían respectivamente los siguientes valores reales: 5.855.134,52 € y 6.798.500,52 €, en total, 12.653.635,04 €. El valor neto contable de los elementos aportados, según la contabilidad de la escindida, ascendían en total a 1.786.058,72 € (893.029,36 € a cada beneficiaria).

Débase señalar que las dos beneficiarias preexistentes eran las entidades VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. y APPLE GAMES 2000 S.L., las cuales eran propiedad, respectivamente, de REPLAY S.A., y de EGARTRONIC S.A.. Cada socio de la escindida participaba de forma independiente y sin la presencia del otro en cada una de las beneficiarias, concluyendo el actuario en su informe que se trataba por tanto de una escisión subjetiva y cualitativamente no proporcional. Se precisaba por parte del actuario que antes de la escisión solamente existía como actividad la explotación de máquinas recreativas y de azar, que es objeto de segregación entre dos sociedades beneficiarias que realizan idéntica actividad económica.

3º) Que el actuario considera que no resulta de aplicación el régimen especial de los artículos 97 y ss de la LIS por cuanto que en la escisión total no proporcional el régimen especial exige que aquello que se escinde forme una unidad económica o rama de actividad autónoma, así como por no acreditarse por parte de los administradores motivo económico válido para la operación ni las verdaderas causas de la escisión sino que al contrario, examinada la operación en su conjunto, se revela que la finalidad de la misma es la separación de los socios con el menor coste fiscal. En consecuencia, procede integrar en la base imponible de la escindida la plusvalía de escisión resultante, por importe de la diferencia entre el valor real de los bienes aportados a las beneficiarias y su valor neto contable en la escindida ($12.653.635,04 - 1.786.058,72 = 10.867.576,32$ €).

4º) Que de acuerdo con el artículo 104.2 LIS son responsables de las operaciones de la escindida:

a) VIDEOMANI SIGLO 21 S.L., propiedad de REPLAY S.L. por una plusvalía de escisión de 4.962.105,16 € y una cuota al tipo general de 1.736.736,81 €.

b) APPLE GAMES 2000 S.L, propiedad de EGARTRONIC S.A., por una plusvalía de escisión de 5.905.471,16 € y una cuota a tipo general de 2.066.914,91 €.

4º) Que la base Imponible comprobada queda así fijada en 10.867.576,32 €.

5º) Que el acta es definitiva.

6º) Que, en consecuencia, se propone liquidación en la que la cuota del acta asciende a 3.803.651,71 €, y los intereses de demora, a 616.060,76 €, resultando la deuda tributaria de 4.419.712,47 €.

Segundo.

A la citada Acta se adjuntó el preceptivo informe ampliatorio a que se refiere el artículo 48.2.a) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos . En fecha 4 de julio de 2006 aportaron sendos escritos de alegaciones las dos beneficiarias de la escisión del obligado tributario, así como la entidad REPLAY S.L.

Tercero.

En fecha 28 de noviembre de 2006 fue dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Valencia el acuerdo de liquidación, confirmatorio de la propuesta del acta en cuanto a la cuota. Se modificaba el cálculo de los intereses, quedando éstos fijados en 618.910,30 €, ascendiendo, en consecuencia, la deuda tributaria a 4.422.562,01 €.

El acuerdo fue notificado en fecha 29 de noviembre de 2006.

Cuarto.

La entidad VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. interpuso, como beneficiaria de VIDEOMANI S.L., en fecha 29 de diciembre de 2006, la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que, en resolución de fecha 14 de mayo de 2008, acordó desestimarla, confirmando el acuerdo impugnado.

Quinto.

Contra la resolución del TEAC de 14 de mayo de 2008 APPLE GAMES 2000 S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en sentencia de 30 de junio de 2011, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad APPLE GAMES S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de mayo de 2008, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución recurrida por su conformidad a Derecho. Sin imposición de costas".

Sobre la misma operación, referida a otras de las entidades interesadas en la escisión, la Audiencia Nacional se pronunció en los recursos núm. 396/2008, interpuesto por APPLE GAMES (sentencia de 30 de junio de 2011), y núm. 280/2008, interpuesto por la entidad REPLAY S.A.

Sexto.

Contra la citada sentencia la representación procesal de VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por el Abogado del Estado, su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 29 de enero de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Séptimo.

Se han cumplido todos los requisitos procesales salvo el relativo al plazo para dictar sentencia, debido al cúmulo de trabajo que ha pesado sobre el Ponente

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer mayoritario de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por la entidad VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. la sentencia de 30 de junio de 2011 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso núm. 396/2008 instado por la citada sociedad.

El citado recurso había sido iniciado por la entidad que hoy es recurrente en casación contra la resolución del TEAC de 14 de mayo de 2008 por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación dictado el 28 de noviembre de 2006 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dimanante del Acta de Inspección A02, nº 71179291, por el Impuesto sobre Sociedades, periodo 2002, con una deuda tributaria de 4.422.562, 01 euros.

Segundo.

Los motivos de casación en que se fundamenta el recurso son los siguientes:

1º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los artículos 40 , 41 y 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante), el artículo 255 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (TRLSA en adelante) y los artículos 1281 y 1282 del Código Civil . Todos ellos en relación con la improcedencia de exigir solidariamente la deuda tributaria a APPLE GAMES 2000 S.L. con ocasión de la operación de escisión de la mercantil VIDEOMANI S.L., de la que era una de las beneficiarias.

2º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción del artículo 97 de la LIS en relación con la existencia de rama de actividad, así como del artículo 2, letra i) de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo , de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

3º) Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los artículos 15 y 16 de la LIS en relación con la valoración a mercado de los bienes transmitidos así como el artículo 105 de la LGT relativo a la carga de la prueba.

Tercero.

1. La principal cuestión planteada en el presente recurso es la relativa a si a la operación de escisión contemplada le es aplicable o no el régimen especial de neutralidad fiscal o de diferimiento previsto en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, lo que nos llevará a considerar la existencia o no de ramas de actividad diferenciadas en sede de la entidad escindida y si la operación de escisión se ampara o no en verdaderos motivos económicos válidos. De ambos requisitos para la aplicación del régimen de neutralidad al supuesto de autos se ocupa el segundo motivo de casación, que aborda la cuestión de fondo de la regularización practicada.

2. La figura de la escisión sociedades encuentra las primeras referencias normativas en la Sexta Directiva de 17 de diciembre de 1982 (82/891/CEE), referente a la escisión de sociedades anónimas, y en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990. Esta Directiva de 1990 es aplicable respecto a operaciones de reorganización empresarial, entre las que se incluye la escisión, en la que intervengan "sociedades de dos o más Estados miembros", pero en su transposición algunos Estados han extendido el régimen fiscal comunitario a operaciones de reestructuración realizadas en su interior. Es el caso de España, que ejecutó la Directiva 90/434/CEE por medio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en su artículo 2º, 2 .

La Directiva 90/434/CEE define la escisión como el resultado de la transferencia, por parte de una sociedad, como consecuencia de su disolución sin liquidación, de la totalidad de su patrimonio activo y pasivo a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, mediante la atribución a los socios de la sociedad escindida de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación, "y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducidos de su contabilidad" [art. 2.b)].

De esta manera, podemos resumir la figura de la escisión en la semblanza de las siguientes características :

--Es presupuesto de la escisión la disolución sin liquidación de una sociedad y el traspaso de todo el activo y pasivo de la sociedad disuelta a una pluralidad de sociedades existentes o que se constituyen.

--La sociedad escindida desaparece del mundo jurídico y a sus socios se atribuyen títulos de las sociedades resultantes de la escisión.

--La atribución de esos títulos representativos ha de hacerse de acuerdo con una "norma proporcional".

--Como consecuencia de todo ello, las sociedades resultantes de la escisión se subrogan en la posición jurídica de la escindida, sustituyendo a ésta en todas sus relaciones jurídicas, por lo que la escisión constituye un fenómeno de "sucesión universal".

Este sustrato o trasfondo sucesorio es inherente a la figura de la escisión y está presente en la esencia de esta figura jurídica. Así lo ponían de manifiesto tanto la Sexta Directiva 82/891/CEE -- art. 21--, como la Directiva 90/434/CEE --art. 2º b)--.

El hecho de que las participaciones en el capital de la sociedad o sociedades resultantes de cualquier tipo de escisión se asignen a los socios demuestra claramente un intento de dotar a la institución de la escisión de los caracteres propios de las sucesiones de personas jurídicas.

En tal sentido es relevante el dato de que lo transmitido en estos casos sea una unidad económica , como exigía la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 253, 1 , es decir, un conjunto de medios que permiten por sí

mismo el desarrollo autónomo de una actividad empresarial. El hecho de que se transmita una unidad económica permite hablar de una sucesión a título particular respecto a la misma.

La regulación de la escisión así como la de todas las operaciones denominadas de reestructuración se ha hecho atendiendo a contenido de la Directiva 90/434/CEE.

El contenido de la Directiva 90/434/CEE gira en torno a la implementación de un beneficio para las operaciones de reestructuración empresarial, construido a partir de un régimen opcional para el contribuyente llamado régimen de diferimiento el cual, a grandes rasgos, significa que no se exigirán las plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos con ocasión de las operaciones de reestructuración ya que estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían en la entidad transmitente, de manera que el gravamen de tales plusvalías se pospone hasta que, eventualmente, los bienes sean enajenados. La Directiva recoge una regla de continuidad en la valoración, imponiendo además la continuidad en los criterios de determinación del resultado y facultando a que los Estados miembros permitan que las sociedades beneficiarias de las operaciones asuman las pérdidas de las sociedades transmitentes.

3. Este régimen de diferimiento se incluyó tradicionalmente en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, resultando aplicable a todas las operaciones de reestructuración, incluyendo la escisión. El artículo 97 de la Ley preveía la aplicación del régimen especial a la escisión, tanto total como parcial.

La aplicación del régimen de diferimiento debe ir ligado a la existencia de un efecto sucesorio. El régimen de diferimiento no es un beneficio fiscal, no pretende incentivar las operaciones de reestructuración. Pretende no obstaculizarlas. Pretende que operaciones que las empresas llevan a cabo o pueden llevar a cabo por motivos estrictamente económicos no se vean impedidas, exclusivamente, por el coste fiscal de las mismas. Por eso se trata de un régimen de neutralidad y por eso se exige, para su aplicación la concurrencia de un motivo económico válido. Y para el correcto funcionamiento de la neutralidad en este caso, es esencial el efecto sucesorio antes aludido. Y para eso es necesario que la rama de actividad o la unidad económica existiesen con anterioridad.

La LIS 43/1995 deroga los Títulos I y II de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, y es aplicable, según su Disposición Final Undécima, a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1996 (como es el caso presente, que se refiere al periodo impositivo 2002); dedica el Capítulo VIII de su Título VIII al "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores". En su artículo 97.2.a) dispone que "tendrá la consideración de escisión la operación por la cual una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

Toda escisión ha de implicar, en primer lugar, la transmisión en bloque y a título de sucesión universal de los patrimonios escindidos. E igualmente ha de suponer la constitución o ampliación de capital en las sociedades adquirentes con la finalidad de atribuir a los socios de las escindidas las acciones, cuotas o participaciones que les correspondan en la sociedad beneficiaria, respetándose en todo caso los derechos que ostentasen aquéllas y guardándose la debida proporcionalidad entre los títulos recibidos y aquéllos que poseyesen conforme a la relación de canje que se acuerde.

Por otra parte, el artículo 110 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, establece que: "... 2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal...".

En el caso de autos la Inspección basó su regularización en dos circunstancias: que no se cumplía la definición del artículo 97.2.a), al no existir proporcionalidad en la asignación de participaciones, y que no se cumplía el requisito de motivo económico válido porque la operación buscaba la separación de los socios con el menor coste fiscal.

En relación al requisito de la proporcionalidad, constituye un requisito de la escisión, tanto a efectos mercantiles (art. 252 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) como fiscales, el que se observe la debida proporción en la atribución a los socios de las acciones de las sociedades adquirentes en relación con la participación que tenían en la escindida. Es requisito necesario que la entidad escindida atribuya a sus socios, a todos, valores representativos del capital social de las beneficiarias de la escisión en proporción a sus respectivas participaciones en la sociedad escindida. Este respeto a la proporcionalidad es un requisito inexcusable para la aplicación del régimen fiscal especial que pretende la recurrente.

A tal efecto, señala el art. 252.2 TRLSA que:

"...las acciones o participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión deberán ser atribuidas en contraprestación a los accionistas de la sociedad que se escinde, los cuales recibirán un número de aquéllas proporcional a sus respectivas participaciones, reduciendo la sociedad, en su caso y simultáneamente, el capital social en la cuantía necesaria".

Ahora bien, esta proporcionalidad podrá ser cuantitativa y cualitativa. Existe proporcionalidad cuantitativa cuando el valor económico de la participación, antes y después de la realización de la escisión, es igual en el socio, con independencia de en qué empresas participe. Esta proporcionalidad cuantitativa siempre concurrirá, ya que de lo contrario no se cumpliría el propio concepto de escisión mercantil. En cambio, la proporcionalidad cualitativa se producirá cuando cada uno de los socios tenga una participación en todas y cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción que tuviese en la sociedad que se escinde.

En el caso que analizamos, de acuerdo con el proyecto de escisión y en la escritura pública de escisión, no se respeta la regla de proporcionalidad cualitativa, puesto que la atribución de acciones es distinta a la inicial, dado que el 100% de cada sociedad se atribuye a cada uno de los socios que poseen el 100 por 100 del capital social de las beneficiarias, cuando lo exigido por la Ley es que los socios de la entidad escindida recibieran participaciones de cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción a la participación que ostentaban en la que se escinde y que era del 50%. En el sentido de que la atribución de participaciones debe responder a un criterio de proporcionalidad como condición que perfila la escisión nos hemos pronunciado en la sentencia de 24 de enero de 2013 (cas. nº 1847/2010).

Por otra parte, a partir de 1 de enero de 2001 en que entra en vigor la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social, la norma fiscal estaría admitiendo las escisiones denominadas subjetivas, al modificar la redacción del artículo 97.2.º de la LIS 43/1995 pasando éste a establecer que "en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad". Reciben la denominación de "escisiones no proporcionales" aquellas que no cumplen la regla de la proporcionalidad cualitativa. Una interpretación finalista del precepto debe llevar a entender que los patrimonios adquiridos tendrían que tener las notas características de una rama de actividad también en la entidad transmitente.

Esta norma introduce una regulación que se sigue manteniendo en el vigente artículo 83, 2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (modificado por el apartado dos del artículo 3º de la Ley 16/2013, de 29 de octubre), que señala que "en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad".

La clave está en que la entidad resultante de la escisión adquiera un patrimonio que constituya una rama de actividad. Si es así, estaremos ante una verdadera escisión, que podrá beneficiarse del régimen de diferimiento, contemplado actualmente en el Capítulo VIII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Por tanto hay que especificar en qué casos podemos hablar de una rama de actividad.

El concepto "rama de actividad" aparece en la Directiva 90/434/CEE, que lo define en su artículo 2.i) como el "conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".

En el ordenamiento interno el apartado 4 del artículo 97 de la LIS, según redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que: "4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios...". Así pues, y atendiendo al precepto transcrito, sólo aquellas operaciones de escisión en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS. Ahora bien, como advertía la resolución del TEAC, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente vaya a desarrollar de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. En consecuencia, en la medida en que el patrimonio segregado determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, dicha operación cumplirá los requisitos formales del artículo 97 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII. Es necesario, pues, que exista una organización

empresarial diferenciada en la transmitente para llevar a cabo la gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

A la luz de la exigencia ahora analizada, la DGT, en su consulta vinculante de fecha 27 de diciembre de 2002 (V0073-02), afirma que "...cuando el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente se estará ante una rama de actividad a los efectos que aquí nos ocupan. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Por consiguiente, sólo en la medida en que cada patrimonio a escindir constituya una unidad económica autónoma diferenciable del resto del patrimonio de la entidad a escindir la escisión subjetiva planteada podría acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores..."

4. La jurisprudencia de esta Sala y Sección se ha pronunciado ya sobre la cuestión aquí controvertida de si para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente o si basta que sean susceptibles de determinar dicha explotación de forma autónoma en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad.

En la sentencia de 29 de octubre de 2009 (casa. 7162/2004) la discrepancia entre las partes radicaba --al igual que en el presente recurso-- en que la recurrente, a diferencia de la Administración, entiende que para que pueda hablarse de rama de actividad no es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente siempre que sean susceptibles de determinar dicha explotación de forma autónoma en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad.

Pues bien, después de transcribir el apartado 4 del artículo 97 de la LIS 43/1995, la sentencia decía:

La rama de actividad ha de reunir los siguientes requisitos:

- a) Ha de tratarse de un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas.
- b) El conjunto de elementos patrimoniales ha de ser de activo y pasivo.
- c) Ha de tratarse de una rama de actividad de la propia sociedad aportante.
- d) Los bienes han de formar una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras.
- e) Ese conjunto de bienes ha de ser capaz de funcionar por sus propios medios.
- f) La rama de actividad ha de existir cuando se realiza la aportación; no basta que se trate, meramente, de una suma de elementos patrimoniales que potencialmente puedan llegar, en un futuro, a constituir una unidad económica autónoma.
- g) La sociedad que recibe los bienes debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Así pues, solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

Los requisitos enunciados resultan tanto del tenor de la Directiva Comunitaria como de la legislación interna aplicable a las operaciones consideradas. Téngase en cuenta, como dice el Abogado del Estado, que de lo que se trata es de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados.

Si aplicásemos la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los Impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada. Siguiendo el razonamiento de la parte recurrente, cualquier empresa que adquiera uno o varios elementos patrimoniales aislados, lo hace para incorporarlos a su proceso empresarial, esto es, a su actividad social; de modo que como potencialmente esos elementos patrimoniales aislados pueden llegar a acoplarse a la actividad principal, o a una de las ramas de actividad de la sociedad o empresa adquirente, bastaría con ello para aplicar la exención pretendida; lo que obviamente no constituye el fundamento ni la finalidad de la exención que estamos examinando.

Téngase en cuenta, además, el principio de interpretación estricta de las normas reguladoras de las exenciones tributarias, como la que aquí nos ocupa.

La sentencia de 21 de junio de 2010 (casa. 5045/2005) consideró también necesario que la rama de actividad existiese como tal en el patrimonio de la sociedad transmitente.

Después de recordar que en la sentencia de 29 de octubre de 2009 dijimos que tanto la Administración como los Tribunales económico-administrativos entendieron que para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad, decía lo siguiente:

La Ley 29/1991 transpuso al ordenamiento interno, entre otras, la Directiva 90/434/CEE. Esta norma de derecho comunitario, que dispuso para las fusiones, escisiones, canjes de acciones y aportación de activos un régimen tributario singular, obligando a los Estados miembros a no gravar las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real y el fiscal de los elementos transferidos del activo y del pasivo (arts. 4 , 5 y 6, en relación con el 9), definió la aportación de activos [artículo 2 .c)] en los términos después recogidos por el artículo 2.3 de la Ley 29/1991 y la rama de actividad [artículo 2.i)] como el conjunto de elementos del activo y del pasivo de una división de una sociedad que constituyan desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Estas definiciones fueron recogidas también en el artículo 97, apartados 3 y 4, de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00), ha recordado que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que ésta se refiera al conjunto de los elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad (apartados 24 y 25). En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales) y sólo en segundo lugar desde el punto de vista financiero, tarea que corresponde a los jueces nacionales (apartados 35 y 37). Esta misma idea está presente en la sentencia de 13 de octubre de 1992 , Commerz Credit Bank, citada por la entidad recurrente, donde se alude al concepto de rama de actividad como a cualquier parte de una empresa que constituya un conjunto organizado de bienes y de personas que contribuyan a realizar una actividad determinada, añadiendo nada más que para ello no resulta menester que esa parte goce de personalidad jurídica propia (apartados 12 y 16). La idea clave es, pues, la de la autonomía operativa, como se cuidó de precisar el propio Tribunal de Justicia en la sentencia de 13 de diciembre de 1991, Muwi Bouwgroep (asunto C.164/90 , apartado 22).

Este marco normativo y jurisprudencial nos ha permitido afirmar en el punto 5 del fundamento jurídico 6º de la repetida sentencia de 29 de octubre de 2009 que para hablar de "rama de actividad" en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Teniendo en cuenta lo anterior hemos concluido que "sólo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma". De este modo, si se aplicase "la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada" (punto 5 del F. de D. 6º).

Como colofón, y haciendo nuestros los hechos fijados en la sentencia, concluimos que en el supuesto analizado las acciones emitidas para ampliar el capital "fueron suscritas por una entidad de crédito que aportó fincas urbanas, en la mayoría de los casos procedentes de la ejecución de garantías hipotecarias o de préstamos otorgados a clientes y fallidos. No se desprende de las actuaciones (como ha dejado sentado la Sala de instancia) que los elementos patrimoniales aportados constituyesen una unidad económica independiente. Lo único que consta en la transmisión de una serie de elementos patrimoniales aislados y dispersos por varias partes del territorio nacional, que, en modo alguno, conforman una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente" (punto 6 del F. de D. 6º).

5. Llegamos así a la conclusión de que, para que una escisión parcial de rama de actividad pueda acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento, el conjunto de elementos transmitidos deben constituir rama de

actividad en sede de la transmitente, de manera que puedan ser identificados como "afectos" y "necesarios" para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

La escisión parcial es un concepto fiscal que incluye la exigencia implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica" de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

El concepto de rama de actividad identificado en el artículo 2.i) de la Directiva 90/434/CEE no cierra el paso a la posibilidad de transmitir una actividad en estado preparatorio que consume su inicio en sede de la adquirente, pues cuando alude a una explotación autónoma explícita que debe predicarse desde el "punto de vista de la organización". En este sentido la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de diciembre de 2011 resaltó que el cambio normativo que en nuestro ordenamiento supuso la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, puso el acento en la susceptibilidad, lo que arrastra consecuencias materiales porque no puede ser casual que la Ley 50/1998 haya sustituido la expresión del artículo 97.4 de la Ley 43/1995, que definía el concepto de rama de actividad como un conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, por la de que "sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica", porque el precepto pretende enfatizar la vocación de futuro del conjunto patrimonial y su aptitud objetiva para constituir una unidad económica autónoma. Sin embargo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2011 reprodujo la apostilla de que el concepto de rama comporta la exigencia implícita de que la actividad económica exista también previamente en sede de la transmitente.

En el caso de autos, la Sala de instancia considera que los patrimonios adquiridos por las entidades beneficiarias no constituían ramas de actividad en sentido propio y partiendo de la definición legal de rama de actividad entiende que se exige no sólo que las sociedades beneficiarias tuvieran en sus manos la posibilidad de llevar a cabo una actividad empresarial autónoma a partir de los elementos patrimoniales recibidos, sino que, además, esa rama de actividad ya estuviera configurada como tal en el conjunto negocial de la entidad escindida o, en otras palabras, que se cumpla en este caso el requisito de la preexistencia de las ramas de actividad en sede de la transmitente escindida, tal como se define esa exigencia en la consulta vinculante V0005-00, de 9 de febrero de 2000, de la Dirección General de Tributos, según la cual:

"...Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el propio concepto de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

Las razones que han llevado a la Sala de instancia a considerar no cumplido el requisito objetivo de que existieran dos ramas de actividad diferenciadas en el seno de la sociedad escindida, VIDEOMANI S.L., son coincidentes con las expuestas por la Administración.

En efecto, en el presente supuesto se aprecia que existe una sola actividad económica en sede de la entidad escindida, que no es otra que la explotación de las máquinas recreativas, explotación económica a la que están afectos todos los elementos patrimoniales destinados a dicho fin y que dispone de una sola organización empresarial, lo que impide considerar rama de actividad, a los efectos fiscales que aquí se enjuician, a cada uno de los bloques escindidos. Basta atender al proyecto de escisión para comprobar que lo que se transmite no son dos organizaciones distintas, sino que se adjudica a una entidad beneficiaria, APPLE GAMES 2000 S.L., 313 máquinas tipo B, así como otros activos y pasivos de la escindida, y a la otra sociedad, VIDEOMANI SIGLO 21 S.L., 261 máquinas tipo B, así como otros activos y pasivos de la escindida, para que dichas sociedades continúen con el ejercicio de la misma actividad empresarial que la escindida, de lo que cabe colegir, sin dificultad, que los elementos aportados no constituían por sí mismos una rama de actividad.

Considera la Sala de instancia, valorando los datos aportados por la sociedad recurrente en apoyo de su alegación sobre la existencia de dos ramas de actividad diferenciadas, que no son suficientes para acreditar dicho extremo. Así, debe partirse de que el domicilio fiscal de la sociedad escindida es único, tal y como consta en los datos en poder de la AEAT, en el Registro Mercantil cuando se inscribe la escisión total y en la escritura de escisión en la que, se reitera, figura un solo domicilio. Toda la alegación de la parte sobre la existencia de dos ramas parte de la organización territorial de la empresa que, a partir de octubre de 1999, se organizó en dos delegaciones territoriales, perfectamente diferenciadas, pero cuya diferenciación obedecía exclusivamente a criterios geográficos y no organizativos ni estratégicos, pues, precisamente, la estrategia empresarial era única y la división territorial es una manifestación de esa estrategia empresarial única. Además, el hecho de que en los contratos concertados por una y otra delegación existan datos fácticos distintos, como el domicilio de las delegaciones o los firmantes, en ambos casos representantes legales de la empresa, no evidencia en forma alguna la existencia de dos organizaciones, como tampoco lo hace el que cada una de las delegaciones trabajara

con una determinada oficina bancaria, lo que resulta lógico atendiendo a razones de proximidad, operatividad y comodidad. Tampoco puede llevarnos a la conclusión, por la parte actora pretendida, el que se organicen cenas de Navidad para cada una de esas delegaciones territoriales.

Frente a tales datos, que para la Sala de instancia sólo demuestran algo que no resulta controvertido, como es la existencia de dos delegaciones territoriales y dos centros de trabajo de una misma empresa, no se ha aportado ningún dato que evidencie la existencia de dos organizaciones políticas empresariales distintas, como podría ser la presencia en los contratos celebrados por una y otra delegación de condiciones contractuales distintas, o que las condiciones laborales y, particularmente, las salariales no fueran homogéneas en ambos centros de trabajo, lo que no concurre en el supuesto que se enjuicia, en el que la única diferencia aducida por la parte actora es que las nóminas se pagan a través de cuentas bancarias de cada delegación.

En definitiva, el hecho de que se efectúen pagos por diferentes entidades financieras en función de que las máquinas recreativas o de que el personal presten sus servicios en diferentes centros de trabajo ubicados geográficamente en zonas distintas, si bien acredita que la explotación económica se desarrollaba en dos delegaciones territoriales, no puede, sin embargo, ser aceptado como la existencia de dos ramas de actividad económica en el seno de la sociedad escindida.

Por otra parte, si bien es cierto que la parte actora propuso prueba pericial, que fue declarada pertinente por la Sala de instancia en Auto de 19 de junio de 2009, practicada por el perito insaculado, D^a. Carmen Lagarda Blanch, economista colegiada del Ilustre Colegio de Economistas de Valencia, quien afrontó su pericia y la ratificó a presencia judicial por vía de exhorto cumplimentado por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sin que a tal acto conste que asistiese el representante de la Administración, no es menos cierto que las conclusiones alcanzadas en el referido informe no son tan claras y rotundas como la parte pretende, toda vez que la citada perito concluye respecto del punto primero de su mandato parcial, en el que se le preguntaba "si desde el mes de octubre de 1999 hasta el momento de la escisión, 1 de julio de 2002, existían en la entidad VIDEOMANI S.A. dos unidades económicas completamente diferenciadas, dotadas cada una de ellas de los elementos materiales y humanos necesarios para desarrollar su actividad económica y que funcionaba de forma totalmente autónoma e independiente la una de la otra, siendo gestionada cada una de ellas por cada uno de los socios de la referida entidad VIDEOMANI S.A. desde una delegación diferente (Delegación Picanya y Delegación Mislata)" concluye lo siguiente: que "...existe un contrato de alquiler en donde la arrendataria es Videomani S.A. y Apple Games 2000 S.L. en un local en Picanya (Valencia; en la misma fecha se notifica a Hacienda que se ejerce la actividad en dos locales (Mislata y Picanya), que existe diversa correspondencia a bancos notificando la dirección de Picanya para el envío del correo y demás documentos que indican la separación en dos delegaciones de la sociedad, que ambas delegaciones llevan contabilidad separada desde octubre de 1999 hasta junio de 2002 y obtienen sus cuentas de resultados separadas; ambas contabilidades se juntan solamente a efectos legales; y que según las manifestaciones de Videomani S.L. las dos delegaciones (Mislata y Picanya) disponía cada una de ellas de cuentas bancarias de su titularidad y que gestionaba cada delegación de forma independiente, como queda comprobado con la documentación del Anexo I", por lo que las conclusiones no son tan claras y evidentes como la parte defiende, pues en ningún caso resulta controvertido, tal y como se ha expuesto en esta resolución, que a partir del mes de octubre de 1999 la entidad posteriormente escindida se organizó en dos delegaciones territoriales, perfectamente diferenciadas, pero cuya diferenciación, a juicio de la Sala, obedecía exclusivamente a criterios geográficos y no organizativos ni estratégicos, pues, precisamente, tal y como hemos indicado, la estrategia empresarial era única y la división territorial es una manifestación de esa estrategia empresarial única.

Además de ello, cabe recordar que si bien la prueba pericial versó sobre determinados aspectos que entrañan conocimientos científicos que permiten perfectamente su práctica, lo que determinó que fuera lícita procesalmente y útil a la hora de precisar el concepto jurídico indeterminado de la "rama de actividad y, por ende, sus conclusiones valoradas por el Tribunal de instancia, no es menos cierto que el concepto de rama de actividad es un concepto jurídico que si bien tiene un sustrato fáctico, sin embargo su determinación final a efectos fiscales es jurídica, por lo que rebasa objetivamente el terreno propio de la prueba pericial, lo que comporta que haya de ser valorada con arreglo a las normas de la sana crítica, junto con el resto de pruebas practicadas y acompañadas por las partes.

La posición de la Audiencia Nacional se encuentra totalmente justificada pues el contenido del informe pericial no es el propio de una prueba pericial, cuya objeto consiste en ilustrar a los jueces sobre conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos, necesarios para fijar los hechos relevantes del litigio o para adquirir la certeza sobre los mismos, según expresa el artículo 335 de la Ley de Enjuiciamiento civil. Porque la tarea de interpretar conceptos jurídicos y fijar su alcance es propia de la función jurisdiccional, sin que, por ello, pueda practicarse pericia sobre el particular. De ahí que el objeto de la prueba pericial no sea, no pueda ser, la calificación en derecho de la realidad examinada. La valoración jurídica en el seno de un litigio compete a los órganos jurisdiccionales, sin que la decisión y el ejercicio de la potestad jurisdiccional, de conformidad con lo establecido en el artículo 117.3 de la Constitución española, puedan quedar condicionados por las reflexiones llevadas a cabo por un profesional ajeno a los que conforman el órgano judicial, por elevada que sea su

cualificación profesional. Por ello, este Tribunal viene rechazando las mal llamadas "periciales jurídicas" [véanse la sentencia de 27 de mayo de 2010 (casa. 1099/05 , FJ 60), dos de 9 de junio de 2010 (casa. 8298/04 y 8297/04 , FJ 5º, en ambos casos), la de 9 de julio de 2012 (casa. 2487/09, FJ 5 º) y otra de 11 de marzo de 2013 (casa. 3854/10 , FJ 10º)].

La doctrina ha hecho notar que, al igual que en la sentencia de 12 de mayo de 2011 , las sentencias de la misma Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional de 31 de marzo y 30 de junio de 2011 concluyeron que no existían dos ramas diferenciadas en el seno de la escindida, pues la existencia de dos delegaciones territoriales diferenciadas no era un dato ilustrativo, ya que "la estrategia empresarial era única", remachando que la diferenciación debe obedecer a criterios organizativos o estratégicos. La mera diferenciación territorial no representa basamento suficiente para advertir ramas diferenciadas.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2011 demandaba que se evidencie la existencia de dos organizaciones políticas empresariales distintas.

En consecuencia, esta Sala Tercera concluye que, como ha considerado la Sala de instancia, se trata de una mera distribución del patrimonio entre los socios, debiéndose apreciar que la escisión realizada incumple claramente el requisito de que los elementos transmitidos constituyan rama de actividad, no siendo, aplicable, por tanto, al no cumplirse tampoco el requisito de la proporcionalidad, el régimen especial del capítulo VIII del Título VIII de la LIS.

5. En relación con el requisito de que la operación de escisión, en el caso examinado, atienda a un motivo económico válido , es de señalar que de los antecedentes obrantes en las actuaciones se desprende que la operación de escisión llevada a cabo tiene como resultado la adjudicación de máquinas recreativas a dos empresas ya existentes, cuyos objetos sociales son idénticos al de la entidad original, continuándose, desde el momento de la escisión por las dos sociedades beneficiarias, la misma actividad, con las mismas fuentes de ingresos, procedentes, fundamentalmente, de la explotación de máquinas recreativas . En definitiva, como decía el TEAC, la operación parece tener como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, según lo previsto en la normativa antes citada. Se debe tener en cuenta que la operación se acoge al régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995, de modo que las plusvalías que se hubieran podido poner de manifiesto en cada una de las operaciones no son objeto de gravamen, difiriéndose las mismas hacia el futuro, hasta el momento de ulteriores transmisiones. La Inspección concluía así que a la citada operación de escisión no le es aplicable el régimen establecido por la invocada Ley 43/1995, ya que en la misma no existe un motivo económico válido, sino puramente fiscal, concretado en la disolución del vínculo social y el reparto del patrimonio entre los socios, el cual además no se ha realizado con la debida proporcionalidad como se ha visto.

Pues bien, la Sala concluye que el análisis de las circunstancias expuestas anteriormente avala la tesis de la sentencia recurrida cuando pone de manifiesto que en la controvertido operación de escisión no existe un motivo económico válido que justifique la misma sino meramente fiscal: la posibilidad de obtener un beneficio fiscal. Por otro lado, con la documentación aportada por la recurrente a las actuaciones no ha quedado acreditado fehacientemente, a juicio de la Sala de instancia, que la escisión se realizase por un motivo económico válido, como podía ser la reordenación de la estructura de las sociedades intervinientes. Y hemos de recordar una vez más que la formación de la convicción sobre los hechos relevantes para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al Tribunal de instancia, que con inmediatez se encuentra en las mejores condiciones para examinar los medios probatorios. No puede ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación.

En definitiva, a la operación de escisión de que se trata no le es aplicable el régimen fiscal especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al no existir dos ramas de actividad diferenciadas en el seno de la sociedad escindida, sino el régimen general previsto en el artículo 15 de la misma, por el que los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la escisión se han de valorar por su valor normal de mercado, debiendo la entidad transmitente integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. En consecuencia, procede desestimar la pretensión de la entidad recurrente en este punto porque, como ha puesto de relieve el Abogado del Estado, ha quedado claro que la operación de escisión solo persigue la distribución y división de máquinas recreativas a dos empresas ya existentes con objeto sociales idénticos a la originaria y con continuación tras la escisión por las sociedades beneficiarias de exactamente la misma actividad, con los mismos orígenes de ingresos que nacen de la explotación de máquinas recreativas.

La única finalidad es el reparto de un patrimonio común sin que pueda justificarse con un motivo económico válido de reestructuración o racionalización de sus actividades, puesto que de lo se trata es de, beneficiándose del régimen especial, obtener una situación fiscal más atractiva.

6. En aras a evitar que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido pudiera obstaculizar la realización de las reestructuraciones empresariales, se extiende la neutralidad fiscal a la aplicación de esta figura impositiva.

El Impuesto sobre el Valor Añadido parte de la concepción de que cuando se transmite la totalidad o parte de un patrimonio empresarial que constituye una unidad económica autónoma, no existe entrega de bienes, y por tanto, no concurriendo el hecho imponible, viene a declarar su no sujeción. Así lo manifiesta el artículo 7.1º de la Ley 37/92 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en su apartado 1 dice que no estarán sujetas el Impuesto: "La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley". Dicha redacción tiene su origen en la jurisprudencia comunitaria, y más concretamente en la interpretación que del artículo 5.8 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 del Consejo, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 27 de noviembre de 2003, (TJCE 2003, 395), Asunto C-497/2001, Zita Modes Sarl: (Apartado 29): "...la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no se considera entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 2 de ésta, dicha transmisión no está sujeta a IVA". El objetivo último, como bien dice la sentencia en su apartado 39, es el de: "...facilitar las transmisiones de empresas o de partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado". En el mismo sentido sentencia del mismo Tribunal de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/2002, Faxworld.

La actual redacción del artículo 7.10 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido recogió la citada doctrina a través de la modificación operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, --que entró en vigor el 26 de diciembre de 2008--, ya que con anterioridad, la no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad estaba supeditado a que las operaciones tuvieran derecho al régimen tributario recogido en la Ley 29/1991.

El cambio era obligado por el dictado del artículo 5.8 de la Directiva 77/388/CEE, hoy artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que dice que los Estados miembros están facultados para considerar que una transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, no suponía una entrega de bienes.

Interesa reseñar que la anterior redacción del citado precepto establecía expresamente la necesidad de que la unidad económica autónoma constituyese una rama de actividad, en los términos del artículo 83.4 del TRLIS. Frente a esta remisión, la nueva redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, viene a refrendar el principio de estanqueidad de los impuestos, al añadir que la no sujeción operaría "con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos".

Decíamos en la sentencia de 19 de junio de 2013 (casa. 4665/2010) que la actual redacción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose sólo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios en sede de la entidad adquirente.

Esta doctrina impide aceptar el criterio que exige que en el IVA el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción al IVA previsto en la ley.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en la sentencia de 27 de noviembre de 2003, y en otras posteriores, como las de 29 de abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World, y que obligó a modificar la redacción inicial del artículo 7 de la Ley 37/1992, considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada.

Además, según puntualiza la sentencia citada de 19 de junio de 2013, el precepto desconecta su operatividad del régimen especial de la reestructuración aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicación en el ámbito de otros tributos, por lo que con independencia del tratamiento que se dé a la operación en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre el IVA resulta aplicable el supuesto de no sujeción de la ley 37/1992 a fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros.

Por su parte, la sentencia de esta Sala y Sección de 28 de noviembre de 2013 (casa. 5623/2011), relativa a la escisión total de VIDEOMANI S.L., hacía referencia en su Fundamento de Derecho Quinto, a "la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003 (Asunto C-497/91, Zita Modes) que entiende que el concepto de "transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" comprende "la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos incorporeales y, en su caso, incorporales, que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias" (apartado 40), siendo necesario,

eso sí, que el beneficiario tenga "la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, vender las existencias" (apartado 44). En cambio, no resulta exigible "en modo alguno que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente" (apartado 45).

En definitiva, aun cuando no se haga sino insistir en lo mismo, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad reconocida en la Directiva, la regla de la "no entrega" ha de aplicarse a "toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte de autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma", siempre que el beneficiario de la transmisión "tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, de liquidar las existencias" (apartado 46 de la sentencia a que acabamos de referirnos).

En la sentencia del TJUE a que acabamos de referirnos no queda claro, ciertamente, si la unidad económica autónoma, que resulta suficiente para aplicar la regla de la "no entrega" ha de existir en sede del transmitente.

Parece oportuno, sin embargo, señalar que la tesis que sostiene la necesidad de que la unidad económica autónoma exista en el momento de la transmisión tiene a su favor el clásico principio de que "nadie puede dar lo que no tiene", o lo que es lo mismo, aquella unidad debe darse en el momento de la transmisión; en cambio, con mayor amplitud, se defiende también que lo decisivo es que se transmitan los elementos "precisos" para desarrollar una actividad económica bajo la titularidad y organización del beneficiario (cuestión ésta que será siempre objeto de apreciación casuística por los Tribunales). Esta última es la postura que adopta la sentencia cuando afirma que "lo determinante para aplicar la no sujeción a IVA es que los bienes materiales e inmateriales transmitidos sean susceptibles de explotación independiente y que ésta se siga ejerciendo", a lo que cabe añadir que el TJUE ha reconocido la no sujeción a IVA pese que el cesionario no lleve a cabo la misma actividad del cedente y a la que estaban afectos los bienes y derechos objeto de transmisión (apartado 45 de la sentencia Zita-Modes, antes reseñada).

Finalmente, la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011 (Asunto C-444/10, Schriever), parece haberse decantado por la segunda de las tesis, al afirmar que "para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, en el sentido del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma".

Es indudable que tanto el supuesto de no sujeción en el IVA como el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades buscan facilitar las transmisiones de empresas o de partes de empresas, como efecto derivado y querido del principio de neutralidad fiscal, pero no lo es menos que las características propias y específicas de estos dos impuestos aconsejan diferencias entrambos. De ahí que el régimen especial de neutralidad del Impuesto sobre Sociedades demande la concurrencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, cláusula antiabuso que está ausente, por ser innecesaria, en el supuesto de no sujeción del IVA.

Por consiguiente, es perfectamente posible que se aplique el supuesto de no sujeción en el IVA, y que no proceda, sin embargo, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, bien porque se haya decidido no acogerse al mismo o bien porque, habiendo optado por acogerse a dicho régimen especial, no concurren motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial, o no se den los presupuestos de partida exigidos para su aplicación por la regulación del Impuesto sobre Sociedades, como es el de exigir que exista dentro de la actividad económica de la entidad escindida, al menos incipientemente, la diferenciación organizativa empresarial que después se aprecia en las sociedades beneficiarias. La transmisión de ramas de actividad exige, en el Impuesto sobre Sociedades, que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos constituya una unidad económica autónoma o al menos que incipientemente exista en el seno de la entidad una diferenciación organizativa empresarial capaz de funcionar por sus propios medios.

Lo que, en cualquier caso, debe quedar claro es que no cabe extrapolar una interpretación relativa a un precepto de la Ley del IVA a la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Y ello aunque sólo sea por la autonomía con que se interpretan los preceptos y se califican los hechos en el IVA. Las calificaciones respecto al IVA son autónomas; no cabe interpretar los términos contenidos en la legislación sobre el IVA atendiendo al significado de los mismos ni en las demás leyes tributarias ni en el ordenamiento común (así lo ha dicho el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el concepto de entrega de bienes, que no resultaría equiparable al concepto civil de "traditio" en la sentencia *Shípping Forwarding Enterprise* de 4 de febrero de 2000). Esta regla es incompatible con una extensión analógica de las interpretaciones de los preceptos del IVA a otros tributos.

Pero, además, desde una perspectiva exegética finalística es evidente que la norma de la Ley del IVA y la de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las que se incluye el concepto de rama de actividad, responden a fines diferentes.

Cuarto.

1. En el primer motivo de casación, recuerda la recurrente, en relación con la improcedencia de exigir solidariamente la deuda tributaria a la entidad recurrente VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. con ocasión de la operación de escisión de la mercantil VIDEOMANI S.L., de la que resultó ser una de las beneficiarias, que el Inspector Jefe consideró en el acuerdo de liquidación que VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. debía responder del total de la deuda tributaria liquidada a la mercantil escindida --VIDEOMANI S.L.--, como consecuencia de las plusvalías generadas por la retirada del régimen de neutralidad fiscal que había sido aplicado a la operación de escisión. De la misma manera, entendió que la otra mercantil beneficiaria de la operación de escisión total de la entidad VIDEOMANI S.L., debía responder también del total de la deuda tributaria liquidada. Por tanto, el acuerdo de liquidación del que trae causa el presente recurso de casación estimó que ambas beneficiarias de la operación de escisión debían responder del total de la deuda tributaria liquidada al deudor principal, la entidad escindida VIDEOMANI, S.L., por un importe de 4.422.562,01 €, sin discriminar entre los dos bloques de activos y pasivos que se le habían asignado a cada una de las entidades beneficiarias.

Según el acuerdo de liquidación, la fundamentación de la exigencia de la totalidad de la deuda liquidada a ambas entidades beneficiarias de la operación de escisión se encuentra en lo dispuesto en el artículo 40.3 y 42 de la LGT y 252 y siguientes del TRLSA. El Inspector Jefe entendió que de tales preceptos se desprende un supuesto de responsabilidad solidaria derivada de la sucesión a título universal que se produce en las dos entidades beneficiarias de la operación de escisión con respecto a los derechos y obligaciones de la entidad escindida.

La parte recurrente considera que no resulta procedente, en aplicación de los preceptos citados, exigir a cada una de las beneficiarias de la operación de escisión el total de la deuda tributaria liquidada a la mercantil escindida, sino que únicamente debiera exigirse a cada una de las beneficiarias la parte de deuda tributaria que se corresponde con los activos y pasivos adquiridos con la operación de escisión, esto es, la deuda tributaria que deriva directamente del bloque patrimonial que ha sido asignado a cada una de las entidades beneficiarias, y ello al margen de que haya o no dos ramas de actividad en sede de la mercantil escindida.

2. Este Tribunal no puede compartir la argumentación de la entidad recurrente basada en una afirmación inexacta cual es la de que en la escisión se han adjudicado dos ramas de actividad diferenciadas a sendas entidades beneficiarias: APPLE GAMES 2000 S.L. y VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. Partiendo, como hemos visto, de que se rechaza la existencia de dos ramas de actividad diferenciadas, no cabe la interpretación que la recurrente sostiene, pues lo que se ha efectuado a través de la operación enjuiciada es un reparto de patrimonio, en este caso de máquinas recreativas entre dos empresas en donde se ha producido, como recuerda la sentencia recurrida, una sucesión universal del patrimonio de la escindida a las beneficiarias y, en consecuencia, existe una responsabilidad solidaria, con las consecuencia derivadas de la misma.

Hemos de reiterar aquí lo que dijimos en la sentencia de 5 de noviembre de 2012 (casa. 3735/2010): que la escisión total de una sociedad constituye un supuesto de disolución sin liquidación y, como consecuencia, da lugar a una sucesión universal de aquélla a favor de las sociedades beneficiarias. Lo ha dicho la Sala Primera de este Tribunal Supremo en sentencia de 5 de julio de 2006 (casa. 3931/99, FJ 9º) y lo decían también los artículos 97.2.a) ("tendrá la consideración de escisión la operación por la cual: a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación (...)") y 104.1 ("cuando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente (...)") de la Ley 43/1995, en la fecha en la que se produjo la escisión total de VIDEOMANI S.L.

Obsérvese, además, la identidad entre lo dispuesto en este último precepto y lo establecido dentro del primer inciso del artículo 40.3 de la Ley General Tributaria de 2003: "en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación".

En definitiva, como hemos manifestado en la sentencia de 3 de mayo de 2012 (casa. 5268/08, FJ 3º), en los casos de escisión total "se trata siempre de un supuesto de sucesión universal, en el que la entidad sucesora se coloca en la misma posición que el anterior titular, trasladándose en bloque y sin limitación alguna las responsabilidades tributarias de la sociedad disuelta".

Quinto.

1. En el tercer motivo de casación, la recurrente, tras analizar los términos de comparabilidad recogidos en el acuerdo de liquidación del que trae causa la sentencia que lo confirma, concluye que los mismos no se

adecuan a la exigencia normativa y, por tanto, la sentencia recurrida vulnera el contenido de los artículos 15 y 16 de la LIS .

No se cumple el requisito relativo a la proximidad en el tiempo entre las operaciones que se utilizan para determinar el valor de mercado y la operación en la que se transmiten los activos que se tratan de valorar. Las operaciones de compra de participaciones que se toman en consideración para la determinación del valor de mercado tuvieron lugar en el ejercicio 2000 mientras que la operación de escisión es de julio de 2002.

Las operaciones tomadas en consideración para hallar el valor de mercado no permiten comparar dos productos homogéneos.

La recurrente echa en falta, además, un análisis de comparabilidad del estado de las licencias administrativas que van incorporadas a cada una de las máquinas.

Tampoco se ha llevado a cabo un análisis de comparabilidad en relación con el área geográfica en que se encuentra ubicada cada una de las máquinas.

Tampoco acepta la recurrente que la operación de compraventa cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 16.3 de la LIS en cuanto a la aplicación del supuesto fondo de comercio pagado en la adquisición de las participaciones de las mercantiles RECREATIVOS PEGO S.L., y RECREATIVOS LEVA S.A., a la operación de escisión para valorar los activos transmitidos con ésta última.

En atención a las razones expuestas, la recurrente considera acreditada la infracción por la sentencia de instancia de los artículos 15 y 16.3 de la LIS al no tener en cuenta los requisitos de comparabilidad para alcanzar el verdadero valor de mercado del bien, por cuanto ni se cumple con los requisitos de similitud del bien que se valora, ni se efectúan las correcciones necesarias entre los elementos comparados para obtener la preceptuada equivalencia y para considerar las particularidades de la operación que se valora con la que se compara.

Finalmente, la recurrente denuncia la vulneración por la sentencia de instancia de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT al exigir a la recurrente acreditar el verdadero valor de mercado de los bienes transmitidos y así acreditar que la valoración de la Administración no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 16.3 de la LIS .

Sin embargo, en materia de valoración de operaciones, la carga de la prueba reside en la Administración Tributaria, la cual deberá probar que el valor por ella propuesto se corresponde con el valor de mercado. Esta conclusión se deriva tanto de lo establecido en el citado artículo 16 de la LIS , que señala que corresponde a la Administración, y no a las partes, la facultad de valorar las operaciones efectuadas por su valor normal de mercado, cuando concurren determinadas condiciones, como por las reglas generales de distribución de carga de la prueba contenidas en el artículo 105 de la LGT .

2. Respecto a la valoración de los elementos transmitidos, hay que partir del principio de que la pérdida del derecho al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995 conlleva su tributación conforme a lo dispuesto en el régimen general previsto en el artículo 15 de la citada LIS , cuyo apartado 2 establece que se valoraran por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: ... "d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial", añadiendo en su apartado 3 que en el supuesto previsto en la letrada d) la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

La manera de llevarse a cabo la valoración a precio de mercado viene establecida en el último párrafo del citado apartado 2 del artículo 15 de la LIS : "Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley ". De conformidad con el mismo la Administración deberá aplicar los siguientes métodos a que se refiere el artículo 16.3 de la LIS para alcanzar el referido valor del mercado: "Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación".

Como se desprende del precepto transcrito, la Administración deberá tener en cuenta el precio de mercado del bien o de otros similares, pero deberá llevar a cabo las correcciones necesarias para obtener la equivalencia del valor de mercado con los elementos que está valorando.

En el presente caso la Inspección calculó el valor de mercado de las máquinas transmitidas en base a la documentación aportada por Apple Games 2000 SL. (anexos 1 y 2 obrantes a los folios 188 a 315 del expediente), correspondiente a dos operaciones de fusión realizadas en meses anteriores a la operación de escisión, en las que se declararon fondos de comercio resultantes del precio pagado al valor contable de las máquinas tipo B adquiridas a Recreativos Pego S.L. y Recreativos Leva S.A., según se detalla en la diligencia de puesta de manifiesto del expediente de fecha 15 de mayo de 2006 --folio 50 del expediente--.

Del estudio de la póliza de contrato de compraventa de acciones de RECREATIVOS LEVA S.A., de 30 de junio de 2000 y de un contrato privado de 17 de julio de 2001 en el que queda fijado el precio de compraventa de

acciones de dicha entidad, propietaria de 76 máquinas tipo B, así como de la póliza de contrato mercantil de compraventa de la totalidad de participaciones de la mercantil RECREATIVOS PEGO S.L., de 24 de noviembre de 2000, y de su anexo de fecha 29 de mayo de 2001 que incluía una cláusula en la que se determinaba definitivamente el precio de compraventa en la que se reflejaba el precio definitivo de 83 máquinas tipo 8, del mismo tipo que las transmitidas en la escisión, tan sólo unos meses antes de la fecha de ésta, tanto el TEAC como la sentencia recurrida llegaron a la conclusión de estimar correcta la cuantificación del valor real de mercado de las máquinas entregadas por la sociedad escindida a cada una de las beneficiarias, determinado conforme al artículo 16.3 de la LIS 43/1995.

A la misma conclusión ha de llegarse aquí sin que, como dice la sentencia recurrida, frente a dicha valoración quepa oponer, como la recurrente pretende, las alegaciones relativas a la ubicación geográfica de las máquinas, así como características del local y clientela, y renovaciones de autorizaciones administrativas, dado que, tal y como se recogía ya en los actos administrativos de liquidación, se toma por la Inspección como punto de partida de la fijación de un valor de mercado de las máquinas el precio que una de las beneficiarias, APPLE GAMES 2000 S.L., satisfizo por la compra de las participaciones de dos mercantiles que se dedicaban a la misma actividad que la escindida, esto es, la explotación de máquinas recreativas y de azar, siendo así que el activo más importante que se transmitía, en las mencionadas compraventas, consistía en máquinas recreativas tipo B, coincidente prácticamente con el transmitido en la operación de escisión examinada.

De lo que antecede se desprende que la Inspección aplicó en la valoración lo dispuesto en el artículo 15.2 último párrafo, y 16.3 de la LIS .

Sexto.

Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 8.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de VIDEOMANI SIGLO 21 S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 30 de junio de 2011, en el recurso contencioso-administrativo núm. 396/2008, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico. T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo_____

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR Que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, a la sentencia de fecha 20 de julio de 2014, dictada en el recurso de casación 5175/2011.

Con el máximo respeto a la opinión mayoritaria de la Sala, debo disentir de la misma por los motivos que a continuación paso a exponer.

Desde mi punto de vista el recurso de casación debió estimarse tanto por los motivos concretos que concurren en este supuesto, como por aplicación de lo que entiendo debería de ser la doctrina general que sobre la cuestión debió fijar la Sala.

1. Por el caso concreto.

El desarrollo material de la operación que nos ocupa no es objeto de polémica y ha de estarse a lo reseñado en la sentencia y que se recoge en las resoluciones de las que trae causa.

Sobre la misma operación la Audiencia Nacional se pronunció en los recursos 280/2008 , interpuesto por la entidad Replay S.L., y 278/2008, interpuesto por Apple Games, declarando no sujeta al IVA la operación; criterio que ha sido confirmado por este Tribunal en sentencia de 28 de noviembre de 2013, recurso número 5623/2011 , relativa a VIDEOMANI, S.L., siguiendo al caso lo resuelto en otros casos similares, sentencias de 14 de mayo de 2012, recurso número 2803/2008 , ó de 19 de junio de 2013, recurso número 4665/2010 .

Pues bien, en todas las sentencias se parte de un hecho básico y esencial, ajeno completamente a cualquier polémica jurídica, cual es que sí existía ramas de actividad en la sociedad transmitente.

En lo que ahora interesa la sentencia de instancia consideró que los patrimonios en los que se escinde la entidad VIDEOMANI, no constituían ramas de actividad diferenciadas en la transmitente, siendo ello requisito necesario, puesto que lo aportado debe constituir por sí mismo una explotación económica autónoma y no una mera suma de elementos patrimoniales de manera que determinen una organización empresarial que permita continuar en sede de la entidad adquirente la actividad, " se exige no sólo que las sociedades beneficiarias tuvieran en sus manos la posibilidad de llevar a cabo una actividad empresarial autónoma a partir de los elementos patrimoniales recibidos, sino que, además, esa rama de actividad ya estuviera configurada como tal en el conjunto negocial de la entidad escindida o, en otras palabras, que se cumpla en este caso el requisito de la preexistencia de las ramas de actividad en sede de la transmitente escindida, tal como se define esa exigencia en la consulta vinculante V0005-00, de 9 de febrero de 2000, de la Dirección General de Tributos".

Como se colige, sin dificultad, los razonamientos de los que se vale la Sala de instancia a los efectos de concluir en la inexistencia de ramas de actividad diferenciadas en el seno de la sociedad transmitente, conducen a considerar que sí constituyeron rama de actividad en las sociedades escindidas.

Acepto sin reserva la autonomía conceptual del IVA, en relación con el Impuesto de Sociedades, aunque debiera matizarse en aspectos sustanciales por el bien del propio sistema tributario. No parece el mejor camino sobre el que deba transitar el principio de seguridad jurídica que las mismas categorías tengan distinta significación según estemos ante unas u otras figuras tributarias.

Cronológicamente al supuesto es de aplicación la redacción originaria del artº 7 de la LIVA , en su reforma anterior a 2008. Considero, por lo que diré sobre la cuestión principal que nos ocupa, con carácter general, que dado el tiempo en que se produce la operación examinada, la misma respuesta que se dio respecto del IVA, debió darse en el Impuesto sobre Sociedades.

Recordar que la polémica principal quedó centrada en si era suficiente o no que la rama de actividad se identificara en la sociedad recurrente, que recibe parte del patrimonio de la transmitente o que también se identificara en esta previamente a la escisión.

Pues bien, como ha quedado dicho tanto la Audiencia Nacional, como nosotros mismos al confirmar el criterio acogido por la Audiencia Nacional, en las sentencias antes identificadas respecto de esta misma operación, tratándose de la regularización del IVA, se recogió lo siguiente -se reproduce parte de los razonamientos de la Audiencia Nacional-:

"La segunda cuestión radica en torno a la sujeción de la operación objeto de autos al IVA. La operación consiste en la escisión de una entidad, dividiendo su capital en dos sociedades y transmitiendo a las mismas los elementos materiales, permisos y derechos que les permiten realizar la explotación a la que se dedicaba la empresa escindida - actividad de explotación del juego -.

Aunque la actora examina el régimen de la Ley 43/1995 y del artículo 7 de las Ley 37/1992 , lo cierto es que debemos examinar ambas normas conjuntamente, pues, no olvidemos, la Ley 37/1992 es ley especial respecto al IVA y por tanto su régimen es de aplicación preferente al régimen general, más aún si consideramos la regulación europea del Impuesto, que, dado el principio de prevalencia, es de aplicación preferente, en cuanto a su régimen obligatorio, respecto a las normas jurídicas internas.

... Pues bien, la Administración parece entender que la no sujeción prevista en el artículo 7 de la Ley 37/1992 , se aplica solo cuando se transmite una rama de actividad previamente diferenciada en la entidad transmitente. Pero ello no encuentra apoyo en la obligada interpretación derivada de la dicción del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, en los términos declarados por el TUE.

Efectivamente, lo determinante para aplicar la no sujeción al IVA es que los bienes materiales e inmateriales transmitidos, sean susceptible de explotación independiente, y que ésta se siga ejerciendo - exigencia propia del artículo 7 de la Ley 37/1992 , y que en autos no se discute.

Queda fuera de duda que en el presente caso los bienes y derechos transmitidos posibilitan la explotación independiente de los medios transmitidos a las dos entidades escindidas.

Y estas conclusiones, que resultan de modo claro de la propia relación de hechos expuesta en la Resolución impugnada, se ratifican en el informe pericial, en cuyas conclusiones se afirma la existencia de ramas de actividad diferenciadas antes de la transmisión - requisito que no es necesario, como hemos visto -, y la continuación de la actividad, incluso incrementando la que se desarrollaba con anterioridad".

Como se ha indicado este criterio se ha mantenido en términos similares por este Tribunal respecto de la misma operación para mantener la no sujeción al IVA de la operación.

Pues bien, expresamente se indica con referencia al informe pericial, también en nuestra Sentencia de 28 de noviembre de 2013, que la polémica de que la no entrega debe existir en sede del transmitente resulta en este caso estéril "pues la ahora objeto de esta casación, valorando el informe pericial obrante en autos en forma no impugnada adecuadamente, señala que en las conclusiones del mismo se afirma la existencia de ramas de actividad diferenciadas antes de la transmisión", se afirma, digo, que existía rama de actividad diferenciadas en la transmitente, pues bien siendo esta la realidad, lo que no cabe es admitir esta realidad en IVA y negárselo en Impuesto sobre Sociedades, si se admitió que existía ramas de actividad diferenciadas -esto es, una misma actividad en la que cabía distinguir ramas de actividad diferenciadas- en la transmitente, no cabe más que acoger la pretensión de la parte recurrente, sin necesidad de entrar sobre la polémica de si es suficiente o no que la rama de actividad exista sólo en las adquirentes o es requisito sustancial que también exista rama de actividad diferenciada en la transmitente.

En la sentencia que recoge el parecer mayoritario se hace un notable esfuerzo para delimitar y definir qué ha de entenderse por rama de actividad, pero el mismo se abandona al tiempo de analizar la realidad existente respecto de la entidad transmitente, puesto que se llega a la conclusión de que no existía rama de actividad en la transmitente obviando lo dicho y tenido por probado en pronunciamientos anteriores tanto de la Audiencia Nacional como de este mismo Tribunal respecto de unos mismos hechos y de la valoración diametralmente opuesta de la misma prueba pericial, entrando en abierta contradicción con las sentencias que venimos comentando, en unas se parte insoslayablemente de que existen ramas de actividad diferenciadas en la transmitente, en nuestra sentencia siguiendo el parecer de la Sala de instancia se rechaza este mismo hecho, no existía rama de actividad en la transmitente, sin acompañar razonamientos suficientes, a mi modo de ver, capaces de salvar esta contradicción; se echa de menos un razonamiento en el que se justifique porqué se acoge unos hechos en un caso y la misma realidad se rechaza respecto del otro, aquí no estamos ante una calificación conceptual distinta sobre la base de la autonomía predicable del IVA, sino simple y llanamente ante unos mismos hechos que o conforman rama de actividad tanto en IVA como en el Impuesto de Sociedades o no la conforman, pero en uno y otro impuesto, sin que sea suficiente desvalorizar a efectos probatorio la prueba pericial, como se hace en la sentencia contra la que formulo este voto particular, en tanto que la misma prueba sí tuvo una valoración positiva, acogiéndose sus conclusiones en las referidas sentencias sobre el IVA, como se ha visto. Ciertamente que a efectos del IVA resultaba intrascendente que la rama de actividad se identificara también en la sociedad transmitente, de suerte que la no sujeción era lo exigible de reconocerse la misma en la adquirente, pero creo que siendo ello así no ha debido obviarse los que son pronunciamientos judiciales anteriores claros y contundentes en esta concreta cuestión, la existencia de rama de actividad en la transmitente.

Pero es que además, entiendo que, insisto, sin perjuicio de la autonomía conceptual que cabe predicar en el IVA, en este caso sin más se ha prescindido, según se desprende de su contenido, por parte del parecer mayoritario de extraer las consecuencias, que creo obligadas, de la redacción y aplicación del artº 7.1 del LIVA a la fecha de producirse los hechos.

Ciertamente la operación, que resulta ser la misma, como se ha indicado, requiere dos análisis en función del impuesto del que se trate, impuesto sobre sociedades a efectos del diferimiento de las plusvalías, e IVA, a efectos de la no sujeción. Pero, al menos hasta la ley 4/2008 que da nueva redacción al artº 7.1 de la Ley 37/1992, con motivo de los criterios introducidos por la jurisprudencia europea, recordemos que viene a dar carta de naturaleza al supuesto de no sujeción cuando la parte del patrimonio empresarial o profesional transmitido constituya una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios en la entidad adquirente, y sin perjuicio del tratamiento tributario que tenga la operación en otras figuras tributarias, como decimos, al menos hasta la expresada Ley 4/2008, con el texto original del artº 7.1, el análisis debía ser coincidente, recordemos como se pronuncia la sentencia a la que nos hemos referido y trascrita parcialmente antes, "Por su parte el apartado b) del artículo 7.1 de la misma Ley establece: "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley. A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado 4 del artículo 2 de la Ley mencionada en el párrafo anterior."

Los requisitos establecidos por el precepto para que opere la no sujeción en ambos casos son:

1.- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad.

2.- Continuidad del adquirente con la actividad empresarial o profesional a que estaba afecto el patrimonio.

Y en el segundo caso, además, a las operaciones a que se refiere el artículo 97.4 de la Ley 43/1995 , en la redacción dada por Ley 50/1998. La citada Ley establece:

"4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser tribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

La interpretación que realiza la Audiencia Nacional, resultaba desde luego la más acorde con la jurisprudencia europea sobre la cuestión que tiene su punto de inflexión con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea, de fecha 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (asunto C-497/01), y del juego del citado artículo 7.1 de la LIVA , en relación a la remisión que se hacía a la propia Ley 43/1995 y antes a la Ley 29/1991 , esto es, la no sujeción al IVA de las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad empresarial de la transmitente que tuvieran lugar en las fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias, se supeditaba a la aplicación del régimen especial de diferimiento.

Claro está, si se interpreta las normas que regula el caso en el Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de que es necesario la rama de actividad en la transmitente, como hace el criterio mayoritario, se produce una flagrante contradicción con el referido artº 7.1 del LIVA en su redacción original, puesto que dado la remisión que se hacía a las normas sobre el Impuesto sobre Sociedades, sólo no estaría sujeta la operación que a su vez pueda someterse al régimen de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades, y sólo se salvaría la contradicción no exigiéndose rama de actividad en la transmitente, tampoco, en sede del Impuesto de Sociedades; esto es, si sólo no estará sujeta al IVA la operación que pueda someterse al régimen especial de diferimiento en el Impuesto de Sociedades, en cuanto la normativa del IVA, artº 7.1, pudiera ser contraria al Derecho europeo de exigirse la rama de actividad en la transmitente, no cabe más que entender que no es exigible el requisito de que haya rama de actividad en la transmitente en el Impuesto sobre Sociedades.

La Sala, como digo, obvia este cauce interpretativo, partiendo de la autonomía conceptual del IVA, y entendiendo que no es posible trasladar la jurisprudencia europea sobre el IVA al Impuesto de Sociedades. Pero considero, dado los términos de la ley española en este supuesto de no sujeción al IVA, antes de la reforma, no había más remedio que entender, por su expresa remisión al régimen especial de diferimiento, que sólo y exclusivamente no estará sujeta al IVA la operación cuando dicha operación quepa someterla a dicho régimen especial de diferimiento.

Luego si se concluyó en que la operación no estaba sujeta al IVA porque a la misma le era aplicable el régimen especial de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades, en sede del Impuesto sobre Sociedades lo coherente con la normativa nacional aplicable por razones temporales, era concluir que la misma operación venía sometida al régimen especial de diferimiento.

De todo lo cual se colige que la declaración de no sujeción contenida en la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011 , confirmada por este Tribunal Supremo, resulta contradictoria con la declaración contenida en la sentencia de la Audiencia Nacional que nos ocupa; puesto que, como se ha razonado, en este caso el análisis de la operación a los efectos del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, debían ser coincidentes, puesto que para tener lugar la no sujeción al IVA tenía que cumplirse los requisitos de las operaciones sometidas, o que podían someterse, al régimen especial de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades. Lo que en modo alguno cabe, ya decimos al tiempo en que se producen los hechos, es declarar no sujeta la operación al IVA por serle aplicable a la misma el régimen de diferimiento en el Impuesto sobre Sociedades, y al mismo tiempo denegar el régimen de diferimiento, resulta tan obvio que considero que la sentencia que recoge el parecer mayoritario ha debido de entrar a resolver esta contradicción, lo que a mi entender no hace.

Todo lo cual debería de haber llevado a la mayoría a considerar que hasta la reforma del artº 7.1 de la LIVA por la Ley 4/2008, por mor del juego del artº 7.1 de la LIVA conforme a la interpretación derivada de los pronunciamientos jurisprudenciales europeos, en relación con el artº 97.2.º de la LIS , dado que el análisis de la misma operación a efectos del diferimiento en el impuesto sobre sociedades, y a efectos de la no sujeción en el IVA, debían ser coincidentes, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, en las escisiones totales asimétricas o subjetivas, a efectos de someterse al régimen especial bastaba con que la capacidad del patrimonio segregado para seguir funcionando como actividad económica lo fuera en sede de las adquirentes.

2. Por doctrina general.

Ha de convenirse que este Tribunal tiene sobre la cuestión en debate doctrina jurisprudencial, representada, entre otras, por las sentencias de 29 de octubre de 2009 y 21 de junio de 2010, en la que se ha dicho que debe consistir la aportación en una rama propia de la aportante, los bienes han de constituir una unidad económica coherente, autónoma e independiente, y, en lo que ahora nos interesa, la rama ha de existir cuando se realiza la aportación.

Sin embargo, considero que hay razones sustanciales que deben llevar a un cambio de criterio.

El concepto de escisión ya se preveía en el artº 2,b) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Y Por escisión debe entenderse, "la operación por la cual una sociedad transfiere a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad".

Como se comprueba la operación que nos ocupa no aparece reflejada expresamente en el Derecho europeo. Es el legislador nacional, el que incorpora expresamente esta operación y la contempla como un supuesto de escisión, artº 97.2 de la LIS, en redacción vigente al tiempo en que se produce la operación que nos ocupa, "En los casos en los que exista dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquella constituyan rama de actividad".

Las dos alternativas que caben serían que o bien la Directiva implícitamente comprende este supuesto, o que, en el legítimo ejercicio de sus atribuciones el legislador español ha querido incorporar este supuesto al régimen especial de diferimiento aún cuando no se contemple en el Derecho europeo, asemejándolo a una escisión de las contempladas en nuestras leyes mercantiles.

Ambos supuestos, desde mi punto de vista, nos llevan a una sentencia estimatoria.

Si consideramos que aunque no expresamente, implícitamente se recoge este supuesto en el Derecho europeo, resulta evidente que en la interpretación que prospera en la tesis de la mayoría de esta Sala, exigir rama de actividad en la transmitente, se está imponiendo una condición que en modo alguno se contempla en la norma europea; y en el más favorable de los casos para dicha tesis, nos veríamos abocados a plantear cuestión prejudicial ante el TJEU, a los efectos de que se nos aclare si una norma nacional que impone la citada condición no vulnera los términos en los que se contempla y autoriza la escisión a los efectos de la citada Directiva, puesto que si bien no se trata de sociedades residentes en distintos Estados miembros, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, «cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho de la Unión con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (sentencias de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C- 28/95, Rec. p. I- 4161, apartado 32; de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Rec. p. I- 379, apartado 18, y de 20 de mayo de 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C - 352/08, Rec. p. I-4303, apartado 33)», correspondiendo «únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho de la Unión, puesto que la competencia del Tribunal de Justicia se limita únicamente al examen y a la interpretación de las disposiciones de este Derecho (sentencias antes citadas Leur Bloem, apartado 33, y Modehuis A. Zwijnenburg, apartado 34)» [véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, Foggia (asunto C-126/10), apartados 21 y 22. En el mismo sentido la sentencia de 18 de octubre de 2012, Pelati (asunto C- 603/10), apartados 18 y 19)].

Si consideramos que no se contemplaba el supuesto en la Directiva, sino que ha sido una innovación del legislador español que ha querido que estas operaciones como la que nos ocupa, se beneficie del régimen especial de diferimiento, tanto el tenor literal de la norma, en sus distintas versiones, incluida la vigente al tiempo en que se redacta este Voto, como la jurisprudencia europea, como la finalidad que se persigue con el régimen especial de diferimiento, nos lleva a acoger la pretensión actora.

Redacción vigente al tiempo de la operación

"2.º En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquellas constituyan ramas de actividad .

4º. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan», -igual que la redacción actual, artº 83.2.4º.-

Podría aceptarse que las distintas redacciones del precepto no son todo lo clara que la ocasión parecía exigir, pero lo que, a pesar de las dudas que pudiera suscitar, no me parece cuestionable, es que la interpretación más apegada al tenor literal de las normas, "constituyan" y "susceptibles de constituir", no dice que constituyeran, que dotaría de sentido a la continuidad que reclama la sentencia de la mayoría siguiendo el criterio de la Administración tributaria, conducen a entender sin duda que la rama de actividad cabe identificarla en sede de la adquirente nada más. No puedo compartir, por tanto, la afirmación del parecer mayoritario, confirmando el criterio de la Dirección General, de que dicho requisito esté implícito en el texto de la norma, todo lo contrario, ni está implícito, ni de su tenor literal puede llegarse categóricamente a la conclusión preconizada en la sentencia contra la que se formula este voto particular.

Siguiendo la interpretación que ha realizado la jurisprudencia europea.

La Directiva citada define rama de actividad como " el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios" .

Interpretando este concepto de rama de actividad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la única sentencia en la que aborda directamente su significado, la de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C-43/00, apartado 35), manifiesta que «el funcionamiento autónomo de la explotación debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento -los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad, a tal fin, de inversiones o aportaciones adicionales- y sólo en segundo lugar, desde el punto de vista financiero. [...]». Es muy claro, por tanto, que la esencia de la rama de actividad es que los activos transferidos puedan funcionar como una empresa autónoma. Siendo ello así, el exigir que la rama de actividad sea identificable también en la transmitente, supone un exceso e impone una condición ajena a los dictados del Derecho europeo.

Desde un punto de vista finalístico.

El exigir que exista rama de actividad en la transmitente, aparte de un exceso, que ni tan siquiera considero que implícitamente pueda sostenerse, quebranta y subvierte la finalidad y los objetivos que inspiraron el establecimiento del régimen especial de diferimiento. Discrepo abiertamente del sentir mayoritario de la Sala, se parte de presupuestos no suficientemente explicados, así declarar que a efectos del principio de neutralidad resulta esencial el efecto sucesorio por que es necesario que la rama de actividad o la unidad económica existiere con anterioridad, es partir de un apotegma, que no tiene más base que su propia formulación; para mi entender es precisamente dicho principio de neutralidad el que aboca a una conclusión opuesta pues es este principio de neutralidad el que excluye como requisito esencial, como así se ha hecho en el IVA bajo el mismo postulado de neutralidad, que la unidad económica necesariamente exista en sede de la transmitente. Paso a explicar mi postura.

Primero se reduce tremendamente el ámbito de aplicación en estos supuestos, puesto que sólo sería posible aceptar el sometimiento al régimen de diferimiento en estas escisiones totales subjetivas, cuando pueda identificarse en sede de la transmitente varias actividades separadas y diferenciadas, o lo que es lo mismo aquellas empresas que sólo realicen una única actividad tienen vetado el poderse acoger en estas operaciones al beneficio que se establece legalmente. Ni es la voluntad del legislador, y entenderlo de tal manera excluye precisamente la finalidad buscada en la dirección de hacer posible la continuidad de empresas que de otra manera tendrían muy difícil o imposible continuar su actividad, desactivando la carga fiscal que acompaña a estas operaciones como elemento disuasorio para adoptar la decisión empresarial más conveniente para su continuidad.

Segundo se subvierte la finalidad querida por el legislador.

Siendo la idea básica de que estas operaciones de reorganización o estructuración empresarial pueden suponer un beneficio a la económica y al libre mercado, por lo que se pretende proteger la neutralidad fiscal, tanto en la imposición directa, con el diferimiento, como en la imposición indirecta, en este caso como un supuesto de no sujeción por considerar que no hay entrega a efectos del IVA, quedaría en entredicho si se excluyera en una u otra imposición a una misma operación.

Recordemos que la Exposición de la Ley 29/1991, justificaba la misma en base a que "El Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas obliga a adaptar nuestra legislación fiscal a las normas comunitarias y a las modificaciones que de las mismas se vayan produciendo en el tiempo.

Por ello, la presente Ley regula un conjunto de materias cuyo lazo de unión es, precisamente, la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la Comunidad Económica Europea.

El Título I tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/C.E.E. del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal.

... Este régimen tributario responde a un principio básico: La neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla".

Desde luego, no parece que siendo la referida la finalidad perseguida, el legislador halla querido excluir ab initio operaciones en las que cabe identificar procesos de reorganización o reestructuración empresarial, cuando como se ha dicho es el propio legislador nacional el que incorpora el supuesto que examinamos que, al menos explícitamente, no se contempla en el Derecho europeo.

La existencia de empresas que atraviesan graves dificultades amenazando su propia viabilidad como proyecto empresarial, por disfunciones internas, tales como divisiones irreconciliables entre los grupos de accionistas, como sucede en el caso que nos ocupa, en principio parece encajar perfectamente en la finalidad de la figura para obtener la neutralidad fiscal como elemento disuasorio en caso de escisión.

Se trata de que la carga fiscal que incorporaba hasta ese momento determinadas operaciones empresariales, las definidas legalmente, entre las que se encuentra la escisión total no proporcional, no pudieran verse frustradas por aquella. Actuándose sobre la imposición directa, mediante el diferimiento de la carga tributaria, que luego se traslada a la regulación contenida en los arts. 97 a 110 de la Ley 43/1995, y sobre la imposición indirecta, en lo que ahora interesa, con el tratamiento que se le da a efectos del IVA a las operaciones recogidas en la citada Ley 29/1991, previstas luego en los citados artículos de la Ley 43/1995 -hasta 2008, al menos-, se considerase como supuestos en los que no hay entrega y por tanto supuestos de no sujeción. Principio de neutralidad, pues, que se manifiesta tanto sobre la imposición directa como sobre la imposición indirecta, con incidencia independiente en cada uno de ambos ámbitos, y referido, como no puede ser de otra manera, a las concretas operaciones que se contemplan normativamente, y que constituye elemento de suficiente relevancia para que la interpretación que se realice no deba exigir como requisito imprescindible para la aplicación del régimen fiscal especial, el considerar que los patrimonios escindidos constituyan, cada uno de ellos, una rama de actividad en la propia entidad que se escinde en operaciones como la que nos ocupa, esto es, en el caso concreto planteado, tratándose de una escisión total no proporcional es preciso que los patrimonios escindidos configuren cada uno de ellos una rama de actividad en las entidades adquirentes, tal y como ocurre en el presente caso.

El caso concreto: Tratamiento que debió dársele.

No existe, a mi entender, ninguna razón, ni se desprende del texto de la normativa aplicable, para considerar que las escisiones totales subjetivas deben canalizar en todo caso transmisiones de ramas de actividad, por ello no cabía exigir que VIDEOMANI, S.L., realizase antes de la escisión total tantas actividades económicas como número de ramas de actividad en las que pretendía escindirse, porque esta interpretación no viene exigida por el tenor literal del artículo 97.2.2º de la LIS, que centra su atención en la entidad adquirente. Ni tampoco resulta de la interpretación sistemática del mismo, a la vista del concepto de rama de actividad definido por el artículo 97.4 de la LIS, en la redacción vigente *ratione temporis*, dado que éste no exige que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos constituyera una unidad económica autónoma, bastando con que sea susceptible de constituirla, esto es, de constituir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Si lo relevante es que el conjunto de elementos patrimoniales transmitidos termine constituyendo una unidad económica autónoma, pero en sede de la entidad adquirente, difícilmente cabrá obligar a que la rama de actividad existiera ya como tal en sede de la entidad transmitente, que es precisamente a lo que conduciría, en último término, la exigencia de que la sociedad totalmente escindida realizase tantas actividades económicas como número de ramas de actividad en las que pretendía escindirse.

Desde mi punto de vista, la única razón que late tanto en la tesis de la Administración como la que se refleja en la sentencia de la mayoría, se centra en la facilidad de que aceptada que estas operaciones pudieran acogerse al beneficio fiscal, el abuso que podría dar lugar con riesgo de elusión fiscal, posibilitando que se pudiera acoger al mismo cualquier operación que tuviera como única finalidad dividir patrimonios sin soportar la carga fiscal aneja. Pero considero que es un temor infundado, puesto que es la propia normativa la que establece medidas especiales antiabuso, así la reforma de la Ley 43/1995 recogió la definición de escisión subjetiva o no proporcional en su artículo 97,2,2º, con el requisito de que los patrimonios transmitidos constituyan ramas de actividad, para que dichas operaciones pudieran gozar del régimen de neutralidad fiscal, con el fin de, probablemente, evitar determinadas operaciones abusivas, lo que evidentemente queda a salvo con que el citado requisito se cumpla en sede de la adquirente, prestando a efectos de aseguramiento de dicho requisito su utilidad la exigencia de que la operación venga presidida por un motivo económico válido.

Llegados a este punto, el problema a dilucidar quedaría centrado en decidir si las dos sedes territoriales en las que VIDEOMANI, S.L., realizaba su actividad económica, Picaña y Mislata, configuraron una unidad económica

capaz de funcionar de forma autónoma en sede de APPLE GAMES 2000, S.L., y VIDEOMANI SIGLO 21, S.L., lo que no es analizado por las sentencias de instancia, porque realizan sus inferencias fácticas partiendo de la existencia de una sola actividad económica en sede de la sociedad escindida, llegando a la convicción de que en la misma no existían dos organizaciones político-empresariales distintas, si no únicamente dos delegaciones territoriales perfectamente diferenciadas, pero sólo por criterios geográficos, no por criterios organizativos o estratégicos.

Faltaría sólo determinar si en la operación de reestructuración empresarial concurrían motivos económicos válidos, para decidir si tenía derecho o no a este régimen de neutralidad fiscal; examen que no se realiza por la Sala de instancia en las sentencias recurridas.

Sobre ese particular, conviene recordar que las escisiones subjetivas, como la aquí acontecida, son un medio útil para solventar fricciones entre los socios, en tanto que facilitan la continuidad de la actividad empresarial.

La Directiva 90/434, cuya transposición se llevó a cabo mediante Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las normas de las Directivas y Reglamentos comunitarios permite a los Estados miembros establecer normas anti-abuso conforme a las cuales el régimen especial previsto por dicha Directiva no resultaría de aplicación si el principal objetivo fuera el fraude o la evasión fiscal. La jurisprudencia europea, en relación con diversas cuestiones sobre la interpretación de la letra d) del artículo 2º y de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la citada Directiva 90/434/CE del Consejo, de 23 de julio de 1990, en lo que ahora nos interesa se ha pronunciado concluyendo que el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal, por lo que una operación que persiguiera sólo tal objetivo no puede constituir un motivo válido en el sentido del citado artículo; añadiendo que para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación.

Como anteriormente se ha puesto de manifiesto, el fundamento del régimen especial de diferimiento, regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995, se encuentra en el principio de neutralidad, esto es, que la fiscalidad no debe ser ni un impedimento ni un estímulo para la toma de las decisiones empresariales tendentes a la realización de operaciones de reestructuración o racionalización de las actividades económicas, siempre que dicha realización se sustente en motivos económicos válidos. Si la realización de la operación no responde, en general, a los motivos económicos válidos, se debe negar, artº 110.2 de la LIS, la aplicación del régimen especial de diferimiento, a cuyos efectos se incorpora al texto de la norma la denominada cláusula antiabuso o antielusión.

El artº 110.2 de la LIS, en su redacción por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su Sección II, art. 2, apartado 6, establecía que:

«Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el art. 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos» .

No existe en la legislación tributaria española una definición específica de los conceptos de fraude y evasión fiscal. Con todo este Tribunal ha entendido que deben tener cabida en dichos conceptos las conductas desarrolladas por el sujeto pasivo, en las que, sin violar directamente la norma tributaria, se produce un abuso de las formas jurídicas aplicadas, las cuales no se utilizan con el objeto de conseguir los efectos de su causa típica, sino con la finalidad de eludir los efectos derivados de la aplicación de una determinada norma tributaria, sería un supuesto de fraude de ley. Tampoco cabe la aplicación del citado régimen por mor del segundo inciso del artº 110.2, " cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

El concepto jurídico "motivos económico válidos", debe ser delimitado de conformidad con las circunstancias concretas que concurren en cada ocasión, en un tema caracterizado por su casuismo y por la práctica imposibilidad de establecer categorías generales, lo que demanda, como puso de manifiesto la jurisprudencia europea, un examen global de la operación, y el análisis de las circunstancias concurrentes en cada caso, teniendo en cuenta, como tantas veces ha dicho este Tribunal, no sólo las que en cada momento concurren, sino también todas aquellas previas, simultáneas o posteriores que pudieran incidir, y cuya valoración debe hacerse al efectuarse la oportuna comprobación administrativa.

Es de hacer notar que se obvia por la Administración realizar un examen global de la operación, sin que tampoco se aprecie que se haya ponderado, para de ellos sacar conclusiones en uno u otro sentido, los actos previos y posteriores a la concreta operación. Como se ha comentado la Sala de instancia no entró sobre la cuestión por entender que no estábamos ante una operación a la que le era de aplicación el régimen especial de

diferimiento, pero especialmente significativo resulta respecto de las carencias que señalamos el razonamiento que se recoge en la resolución del TEAC sobre esta cuestión, se afirma que "la operación de escisión tiene como resultado la adjudicación de máquinas recreativas a dos empresas ya existentes, cuyos objetos sociales son idénticos al de la entidad original, continuándose, desde el momento de la escisión por las dos sociedades beneficiarias, la misma actividad, con las mismas fuentes de ingresos, procedentes, fundamentalmente, de la explotación de máquinas recreativas. En definitiva, como ya se ha dicho, la operación parece tener como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido", concluyendo junto con la Administración en que "en la misma no existe motivo económico válido, sino puramente fiscal, concretado en la disolución del vínculo social y el reparto del patrimonio entre los socios"; como se observa se prescinde de un examen global, se describe someramente la operación y su resultado para negar apodícticamente la concurrencia de motivo económico válido, no hay justificación ni se ofrece siquiera el proceso lógico que desemboca a la conclusión vista.

No es posible, por tanto, acoger la conclusión a la que llegó la resolución del TEAC por su evidente insuficiencia. En una operación de escisión total con división patrimonial de la sociedad entre las dos entidades socios únicos al 50%, y en la que a cada una se le adjudica la delegación territorial en la que se dividía la sociedad, con las características que luego se comentarán, con la finalidad no ya de mejorar la gestión de ambas delegaciones, sino para la propia continuidad y subsistencia de la actividad empresarial, tal y como objeta la parte recurrente, sin forzar en absoluto el concepto de motivo económico válido, estaríamos ante dicho supuesto, puesto que la adopción de la operación se imponía para la propia viabilidad empresarial.

La cuestión, por tanto, es meramente fáctica, puesto que es la propia parte recurrente la que invoca este motivo como promotor de la escisión, reduciéndose la controversia en examinar si del material probatorio y antecedentes obrantes aparece acreditado que la escisión se debió a dicho motivo.

Como se ha indicado se requiere un examen global de la operación, con relevancia no sólo de las circunstancias coetáneas concurrentes, sino también de las previas y posteriores.

Existen datos objetivos que indican la existencia de discrepancias sustanciales en la gestión de la empresa entre los socios que participaban en el 50% de la sociedad (entidades LEASING CENTER, S.A Y REPLAY, S.L.), al menos ya desde el año de 1999, constanding dos Fax fechados en junio y en 30 de julio de 1999 en el que se pone de manifiesto las diferencias surgidas entre los grupos de accionistas que representaban cada uno de ellos el 50% e instando su solución mediante propuesta al efecto, conllevando una gestión de facto independiente de las delegaciones territoriales, con paralización de los órganos sociales y gestores de la sociedad, lo que queda acreditado del escrito presentado en 2 de septiembre de 1999 ante el Juzgado Decano de Mistala solicitando la convocatoria judicial de Junta General Ordinaria para aprobar las cuentas anuales de 1998. Se hace constar en Informe de la entidad RCM Auditores la paralización de la sociedad por la confrontación de los dos grupos de accionistas, datando las controversias desde el 7 de junio de 1999, y señalando como la mejor solución al problema fue la escisión total en dos bloques en 2 de julio de 2002. Escisión que se produjo mediante la separación de la empresa en cada una de las dos delegaciones territoriales, con zonas de influencias distintas, que venían siendo gestionadas de forma independiente por cada grupo social con anterioridad a la escisión. Con posterioridad de las pruebas periciales, especialmente Informe pericial emitido por RCM Auditores, y documental obrante ha quedado acreditado un incremento de la rentabilidad de las máquinas recreativas en cada una de las sociedades adquirentes. En definitiva, ha quedado acreditado las discrepancias desde el año 1999 entre los socios, lo que propició casi la paralización de la sociedad como tal, actuando cada delegación territorial de facto como si se tratara de entidades independientes, ha quedado acreditado que la escisión total se lleva a cabo repartiendo en dos mitades no proporcionales la sociedad adjudicando a cada socio una delegación territorial que, como decimos de facto, funcionaban como sociedades independientes gestionadas por cada grupo social, y ha quedado acreditado que tras la escisión cada sociedad adquirente ha mejorado sensiblemente la rentabilidad de las máquinas recreativas.

Acreditados todos los referidos hechos, no cabe más que concluir en la existencia de motivos económicos válidos que justificaron la operación de escisión total subjetiva.

La sentencia, por tanto, debió estimar el recurso de casación, casar y anular la sentencia de instancia, y constituidos en Sala de instancia estimar la demanda y las pretensiones hechas valer con la misma.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

FECHA:03/09/2014

VOTO PARTICULAR Que, al amparo de los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el magistrados don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la sentencia dictada el 20 de julio de 2014, en el recurso de casación 5175/11, interpuesto por Videomani Siglo 21, S.L., contra la que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 30 de junio de 2011 en el recurso contencioso-administrativo 396/08.

Me remito y doy aquí por reproducido el voto particular emitido frente a la sentencia dictada el 20 de julio de 2014 en el recurso de casación 3569/11.

Dado en Madrid, a tres de septiembre de dos mil catorce.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.