

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057041

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de enero de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 6298/2012

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Rama de actividad. Regla de proporcionalidad.* La cuestión planteada en el expediente se centra en determinar si resulta procedente aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos o canje de valores a la operación de escisión efectuada por la entidad AC en el ejercicio 2007. Centrándonos en el requisito de proporcionalidad, a éste se refieren tanto la normativa mercantil como la fiscal, si bien obedecen a distintos principios. Así, la norma mercantil observa la necesidad de que el reparto patrimonial asignado a los distintos partícipes o accionistas de las distintas sociedades resultantes de la escisión sea proporcional al que tuvieren en la sociedad originaria evitando que se lesionen sus derechos económicos. Por el contrario, el criterio de proporcionalidad a que se refiere el legislador fiscal obedece a otro principio, como es evitar que el beneficio fiscal no atienda a su verdadera finalidad de reestructuración económica en el supuesto de la escisión, sino a un mero reparto patrimonial entre los socios integrantes de la sociedad que se escinde. De ahí que se establezca, en primer lugar, la regla general de proporcionalidad en la atribución de acciones o participaciones entre la sociedad escindida y las beneficiarias. Así, el hecho de que una operación haya sido calificada mercantilmente como de escisión y haya sido inscrita en el Registro Mercantil, no implica que con la presunción de cumplimiento del principio de proporción cuantitativa previsto en el RDLeg. 1564/1989 (TRLSA) deba entenderse, per se, por ello aplicable el régimen especial de tributación. **(Criterio 1 de 2)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 15, 83 y 96.

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

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

En la Villa de Madrid, en fecha 8 de enero de 2015, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Central interpuesta por **Doña Rosario.**, en nombre y representación como Administradora Única de la mercantil **AC S.L.**, con **CIF B....** y domicilio a efectos de notificaciones en C/, nº , de ...- contra Acuerdo de liquidación dictado con fecha de 21 de agosto de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, relativa a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, con cuantía de 3.503.475,81 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha de 21/06/2012 se procedió a la incoación del acta de disconformidad, modelo A02, número ..., relativa al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, en relación con el obligado tributario **AC SL** en la que se hacían constar los siguientes hechos de trascendencia tributaria:

La sociedad **AC SL** se constituyó mediante escritura de 28/04/2005, nº protocolo 2.665 de D. José ..., notario de ..., como sucesora de la entidad RTC CB con NIF G.... (que en el acto de constitución incorpora todos los bienes) realizándose aportaciones no dinerarias por parte de los socios fundadores integradas principalmente por fincas rústicas, maquinaria y aperos afectas a la actividad agraria y ganadera, especificándose en el Acta las distintas aportaciones realizadas por dichos socios.

El objeto social de la entidad es la explotación agrícola y ganadera de fincas rústicas, así como la cesión por cualquier título admitido en derecho del uso y explotación de las fincas rústicas de que sea titular, figurando en las bases de datos de la Agencia Tributaria dado de alta, como actividad principal, en el ejercicio 2007, en el Impuesto sobre la Actividad Económica en los epígrafes B01 y B02, actividad agrícola y ganadera.

El domicilio social de la entidad se encuentra en Pz nº de, mientras que el domicilio fiscal está en la C/ nº ... de

El obligado tributario presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 consignando, entre otros, los siguientes datos:

	EJERCICIO 2007
Fecha inicio del period	01/01/2007
Fecha fin del period	31/12/2007
BASE IMPONIBLE	132.051,10
Cuota íntegra previa	33.605,21
Cuota íntegra	33.605,21
Cuota Int. ajustada poit.	33.605,21
Cuota líquida poitiva	33.605,21
Cuota del ejercicio	33.605,21
Pag fac. y cuot. imput.	51.471,13
Cuota diferencial	-17.865,92
Líquido a ingresar o dev.	-17.865,92

Con fecha de 23 de febrero de 2006 se celebró Junta General donde se aprobó la **escisión parcial** de la entidad acordándose adjudicar parte de su patrimonio a las siguientes sociedades beneficiarias:

- **AEM SLU (B.....)**
- **AFB SLU (B.....)**
- **N SLU (B...)**

El 18 de abril de 2006 se otorgó escritura de escisión nº protocolo 2.229/2006 ante el Notario José ..., produciéndose la inscripción en el registro mercantil el 1 de junio de 2007.

Asimismo, en dicha escritura se especifican los bienes de la sociedad escindida que son objeto de reparto patrimonial entre las sociedades beneficiarias, justificándose la operación de escisión del siguiente modo: *“La sociedad **AC SL** desarrolla las actividades propias de su objeto social (agrícolas y ganaderas) dentro de una estructura única; sin embargo, existen caracteres propios a cada una de las actividades que hacen más operativa la explotación por separado. Así, se desarrollan actividades forestales-cinegéticas, agricultura en riego y agricultura en secano, cada una de estas actividades será ejercida en el futuro por las sociedades beneficiarias, lo que posibilitará un mayor control de las mismas, así como una más rigurosa contabilidad de costes, a efectos de determinar la rentabilidad de cada una de ellas.”*

Consecuencia de dicha escisión es la reducción de capital acordada en la sociedad escindida en un importe de 5.651.070, quedando como únicos socios de la entidad escindida **D. Manuel...** (14,90 %), **Doña Rosario..** (29,66%) y la hija de ambos Doña S.... (55,44%), produciéndose en las sociedades beneficiaras las correspondientes ampliaciones de capital por importes de ampliación en las beneficiarias: **AEM SLU** cuyo capital social de 3.010 euros se aumenta en 1.883.690 euros; **AFB SLU** cuyo capital ocial de 3.010 euros se aumenta en 1.883.690 euros; y **N SLU** cuyo capital ocial de 3.010 euros se aumenta en 1.883.690 euros.

Asimismo se hace constar en el Acta tanto la identificación de los socios a quienes corresponde las participaciones amortizadas en la sociedad escindida como la asignación de las nuevas participaciones emitidas por las sociedades beneficiarias.

Segundo.

Como resultado de las actuaciones de comprobación se formula propuesta de liquidación en la citada acta de disconformidad A02 ... debido a la improcedencia, a juicio de la Inspección, de la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores a la operación de escisión parcial llevada a cabo por el obligado tributario.

Consecuencia de todo ello es que procede hacer tributar en sede de la sociedad transmitente (escindida) por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos a las sociedades beneficiarias.

Los inmuebles fueron objeto de comprobación de valor el 23 de noviembre de 2011 por el Gabinete Técnico de Valoración de la Delegación Especial de Andalucía.

En fecha 28/03/2012 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia previo a la firma del acta para que este alegara lo que conviniera a su derecho (artículos 34.1.I) y 157.1 de la Ley 58/2003, y artículo 96 del RGAT).

El sujeto pasivo no presentó alegaciones previas al acta de disconformidad.

Conforme a los hechos anteriormente expuestos, la Inspección de los Tributos del Estado formuló la propuesta de liquidación contenida en el acta nº ... modificando la declaración presentada por el interesado, considerando la improcedencia de la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores a la operación de escisión parcial llevada a cabo por el obligado tributario.

En especial menciona la Inspección la falta de comunicación de la entidad interesada del acogimiento al régimen especial previsto en Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar menciona la falta de proporcionalidad en la asignación de las participaciones de las sociedades beneficiarias a los socios de la sociedad escindida en relación con las que previamente a la escisión tenían en esta última, lo que conlleva que, para la aplicación del régimen, los patrimonios escindidos y adjudicados a las sociedades beneficiarias debe consistir en ramas de actividad.

Partiendo del razonamiento anterior, analiza la actividad que era desarrollada en la sociedad escindida y considera que se trata de una única actividad por lo que los patrimonios adjudicados consistentes en distintos cortijos no constituyen ramas de actividad sino centros de trabajo. Por dicha razón no es aplicable el régimen especial debiendo tributar por las reglas generales contenidas en el art 15 de la Ley del impuesto.

Añade, además de la razón anterior, la falta de justificación de razones económicas válidas basadas en la propia actividad desarrollada, considerando que la operación persigue una mera finalidad de reparto patrimonial.

La propuesta de liquidación contenida en el acta fue la siguiente:

	EJERCICIO 2007
BASE IMPONIBLE	9.732.054,21
Parte Bae Imponible 25%	120.202,41
Parte Bae Imponible 30%	9.611.851,80
Cuota íntegra previa	2.913.606,14
Cuota íntegra	2.913.606,14
Cuota ínt. ajut. positiva	2.913.606,14
Cuota líquida positiva	2.913.606,14
Cuota del ejercicio	2.913.606,14
Pagos fracc y cuotas imp.	51.471,13
Cuota diferencial	2.862.135,01
Pérdida beneficios fiscal	17.865,92
Líquido a ingresar o dev.	2.880.000,93
CUOTA DEL ACTA	2.880.000,93

Puesto de manifiesto al interesado el expediente para exponer alegaciones y cumplido dicho trámite, se dicta con fecha de 21 de agosto de 2012 Acuerdo de liquidación por el que se confirma la propuesta de liquidación contenida en el Acta confirmándose la base imponible y la cuota, y calculándose los intereses de demora en 623.474,88 euros, resultando de todo ello una deuda tributaria de 3.503.475,81 euros.

Tercero.

Con fecha de 21 de Septiembre de 2012 se interpone ante este Tribunal Central reclamación económico administrativa en la que el interesado, tras exponer los antecedentes de la operación objeto de tributación, señala que la citada operación de escisión se acogió al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el R.D.Leg.4/2004, de 5 de marzo, tal y como consta en el apartado último del proyecto de escisión depositado en el Registro Mercantil de Sevilla el día 14 de febrero de 2006, señalado en el punto Séptimo del orden del día de las Juntas Generales de socios por las que se aprobó la escisión y en el punto Sexto del otorgamiento de la escritura de escisión, añadiendo que el hecho de que no se haya notificado expresamente a la Agencia Tributaria del acogimiento a dicho régimen no es un motivo para rechazar la aplicación del régimen especial como parece desprenderse del Acuerdo de liquidación.

En cuanto al supuesto incumplimiento del criterio de proporcionalidad, tras exponer correcciones sobre los datos relativos a las participaciones que se exponen en el Acuerdo de liquidación, el interesado manifiesta que no es cierto que la atribución de participaciones de las beneficiarias a los socios de la escindida se realizase al margen de la proporcionalidad exigida sino que, de conformidad con lo dispuesto en el art 252 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas, se ha mantenido una proporción cuantitativa en todos los casos y cualitativa en el caso de Don Manuel ... y **Doña Rosario...** De otra forma la calificación del Registrador Mercantil hubiera impedido la inscripción de la escisión.

Añade que los patrimonios segregados a cada una de las sociedades beneficiarias son ramas de actividad ya que por rama de actividad debe entenderse el conjunto de elementos de activo y 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, características éstas que concurren en el caso que nos ocupa, constituyendo cada una de las ramas segregadas una unidad singular, autónoma, separada, independiente y autosuficiente para la actividad productiva organizada por su titular, esto es, una unidad autónoma desde el punto de vista económico determinante de una explotación económica

Por último manifiesta que, frente a lo propugnado por la Inspección, lo realmente pretendido y realizado por las sociedades intervinientes, no es una mera separación de socios, no es una disolución parcial de sociedad con la consiguiente liquidación del haber social, sino una escisión del patrimonio empresarial de **AC S.L.**, por ramas de su actividad agraria, con la finalidad de que, tras su reordenación bajo la personalidad jurídica de las cuatro sociedades intervinientes, se continúe manteniendo la actividad empresarial que constituye el medio de vida de todos los miembros de la familia, ahora, tras la escisión, bajo la soberanía de cuatro juntas generales distintas, no interconectadas, compuestas por mayorías distintas que las que existían en la sociedad antes de la escisión y administradas en el caso de las sociedades beneficiarias por administradoras únicas distintas. Ello ha posibilitado poner fin a las graves tensiones que atenazaron, en el poco tiempo que duró **AC S.L.** con la antigua composición de capital, la vida de esta sociedad, la permanencia de la empresa y la paz de la familia

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurre en la presente reclamación económico administrativa, los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para su admisión a trámite por este Tribunal Económico Administrativo Central.

Segundo.

La cuestión planteada en el expediente se centra en determinar si resulta procedente aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos o canje de valores a la operación de escisión efectuada por la entidad AC en el ejercicio 2007. La Inspección de los Tributos considera que a la presente escisión parcial no le resulta aplicable dicho régimen especial al no darse los requisitos para ello, mientras que el obligado tributario invoca la aplicación de este régimen especial de diferimiento de la tributación justificando la concurrencia de los mismos, en especial, que en el patrimonio transmitido se pueden diferenciar distintas ramas de la actividad y la existencia de un motivo económico válido.

Antes de entrar a su examen con carácter previo conviene señalar que la alegación relativa a la falta de comunicación del acogimiento, que manifiesta el interesado, no tiene especial trascendencia en el asunto toda vez que, si bien en el Acuerdo de liquidación se menciona, no se fundamenta en realidad como causa de denegación del referido régimen especial. En cualquier caso procede señalar que tanto la Dirección General de Tributos en Consultas como la CV208/2004, de 18/10/2004, como este Tribunal Central en resoluciones tales como las RG 1620/11 (09-10-2014) y RG 5394/12 (06-11-2014), por citar algunas de las más recientes, coinciden en considerar que la falta de comunicación es meramente una obligación formal cuyo retraso u omisión no impide la aplicación del régimen.

Tercero.

En cuanto a la falta de proporcionalidad en la citada operación que se menciona en el Acuerdo de liquidación y que el reclamante rebate, conviene precisar que al requisito de proporcionalidad se refieren tanto la normativa mercantil como la fiscal, si bien obedecen a distintos principios:

Así, la norma mercantil observa la necesidad de que el reparto patrimonial asignado a los distintos partícipes o accionistas de las distintas sociedades resultantes de la escisión sea proporcional al que tuvieron en la sociedad originaria evitando que se lesionen sus derechos económicos: *"Las acciones o participaciones*

sociales de las Sociedades beneficiarias de la escisión deberán ser atribuidas en contraprestación a los accionistas de la Sociedad que 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". (art 252 LSA).

Por el contrario, el criterio de proporcionalidad a que se refiere el legislador fiscal obedece a otro principio, como es evitar que el beneficio fiscal no atienda a su verdadera finalidad de reestructuración económica en el supuesto de la escisión, sino a un mero reparto patrimonial entre los socios integrantes de la sociedad que se escinde. De ahí que se establezca, en primer lugar, la regla general de proporcionalidad en la atribución de acciones o participaciones entre la sociedad escindida y las beneficiarias (art 83.2 TRLIS):

"2. 1.º 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, 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 ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, con la consiguiente reducción de capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior."

Tanto en el supuesto de escisión total (letra a), como parcial (letras b y c), el legislador establece la regla general de la atribución proporcional de participaciones entre la sociedad escindida y las beneficiarias.

En este punto debe puntualizarse que el hecho de que una operación haya sido calificada mercantilmente como de escisión y haya sido inscrita en el Registro Mercantil, no implica que con la presunción de cumplimiento del principio de proporción cuantitativa previsto en la ley de sociedades anónimas deba entenderse, per se, por ello aplicable el régimen especial de tributación previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto.

Y así, al respecto, tenemos dicho en resoluciones tales como las de 26-04-2012 (RG 3158/10) y 21-03-2013 (RG 4118/10):

<<Defiende la recurrente que el hecho de que la escisión fuera inscrita en el Registro Mercantil obliga a considerar fiscalmente válida a los efectos pretendidos la proporcionalidad global observada en la operación. En este punto, como ya señalaba el acuerdo de liquidación, debe ponerse de relieve que el control de legalidad encargado a los Registradores Mercantiles en modo alguno alcanza a la normativa fiscal, siendo la Inspección tributaria la competente para la verificación del efectivo cumplimiento de la misma. Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 13-10-2011 (rec. nº. 353/2008) a tenor de la cual: "Debemos comenzar afirmando que la Sala comparte el criterio del TEAC, por cuanto con independencia de que la operación efectuada se califique desde un punto de vista mercantil como escisión, la Inspección puede examinar si dicha operación cumple con los requisitos exigidos por el referido régimen fiscal; es decir que la inscripción mercantil de la escisión, no determina por sí sola el derecho a disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el Ley 43/1995, que en este acto se discuten, y analizar si la referida operación se ajusta a los presupuestos legales establecidos en la referida norma.

A estos efectos, la Inspección y el TEAC entendieron que no resultaba aplicable el pretendido régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, al no concurrir la consideración como rama de actividad de los elementos transmitidos, así como al existir falta de proporcionalidad en la atribución de las participaciones emitidas por la sociedad de nueva creación..." >>

No obstante el requisito anterior de proporción en las participaciones exigido por la ley fiscal, se establece la siguiente regla especial:

"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 aquéllas constituyan ramas de actividad".

Es decir que el legislador considera también aplicable el régimen especial a los supuestos en que la escisión persiga la división jurídica en actividades distintas (ramas de actividad), siendo éste el único caso que la normativa tributaria permite cuando no se cumpla la indicada proporcionalidad.

Del examen de la documentación existente en el expediente resulta incuestionable que la reasignación de participaciones en cada una de las sociedades beneficiarias no responde en absoluto a la que existía en la sociedad escindida, resultando intrascendente al caso las alegaciones que realiza el interesado manifestando no ser exactos los cálculos de redistribución que se explican en el Acuerdo, y que a la postre resultan innecesarios, dada la evidencia que se deduce de la propia lectura de la escritura de escisión.

Por tanto, dada la evidencia de que no existe proporcionalidad a la que se refiere el art. 83 de la ley del Impuesto, debemos remitirnos a si podría, no obstante la falta de proporcionalidad, resultar aplicable el régimen especial por atribuirse distintas ramas de actividad a cada una de las sociedades beneficiarias.

Cuarto.

Por lo que respecta a si el patrimonio segregado constituye o no una rama de actividad, hemos de referirnos al apartado 4 del artículo 83:

"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".

Y a este respecto es oportuno traer a colación, tal y como tenemos dicho en resoluciones tales como las de 24-04-2012 (RG 1959/11) y 06-02-2014 (RG 807/12), por citar algunas de las más recientes, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2011 dictada en el recurso de casación 3255/2006 y a tenor de la cual (el subrayado es nuestro):

<<El concepto de rama de actividad nació en el ámbito del Derecho Comunitario. Así se recoge en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones y activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros, que dispuso para estas operaciones un régimen 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 pasivo (artículos 4,5 y 6 en relación con el 9).

El artículo 2 i) definió la 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>>.

La transposición de este precepto comunitario a nuestro ordenamiento se realizó a través de la Ley 29/1991, de 16 de Diciembre , de adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (artículo 2º, apartados 3 y 4). El apartado tres disponía que " tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de valores representativos del capital social de la entidad adquirente". En el apartado 4º del mismo precepto legal se decía que " se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.". Esta normativa fue sustituida por la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 , con la peculiaridad de que ambas leyes internas ampliaron el ámbito de aplicación de estas operaciones también a aquellas que se realizasen entre entidades.

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*, 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 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.

Así pues, «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.»

Y en análogos términos se pronuncia la STS de 10-03-2011 recaída en el recurso número 6131/2006.

Aunque la sentencia parcialmente transcrita enjuicia un supuesto de hecho relativo a los ejercicios 1991 y 1992 en los que la norma aplicable no era la Ley 43/1995, como es el caso que ahora nos ocupa, consideramos que es de plena aplicación al supuesto enjuiciado ya que el concepto de rama de actividad que delimita el Tribunal Supremo es el concepto de rama de actividad establecido en la Directiva 90/434/CE que definía en su artículo 2.i) 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.”

Definición que no sólo ha permanecido invariable durante todo el tiempo que estuvo en vigor esta Directiva sino que la nueva Directiva 2009/133/CE, en vigor desde 15 de Diciembre 2009, mantiene exactamente en los mismos términos. Así dispone el artículo 2.j de la Directiva 2009/133/CE:

<<j) "rama de actividad": 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>>.

De acuerdo con todo lo expuesto el concepto de rama de actividad delimitado por el Tribunal Supremo es de plena aplicación al caso que nos ocupa al no ser el concepto de rama de actividad dado por la normativa interna sino mera transposición de lo establecido en la Directiva comunitaria.>>

Idéntica doctrina sobre el concepto de “rama de actividad” ha sido mantenida por este Tribunal, además de en las resoluciones referenciadas, en diversas Resoluciones entre otras, las Resoluciones de 14 de mayo de 2008 (RG 210/07), de 26 de junio de 2008 (RG 33/07), de 10 de julio de 2008 (RG 755/07) de 5 de abril de 2011 (RG 2973/10) y de 1 de marzo de 2010 (RG 1243/10). De acuerdo con esta doctrina se requiere:

-Que el patrimonio segregado constituya una unidad económica, determinante de una explotación económica; sin que baste la mera transmisión de elementos patrimoniales aislados.

-Que dicha unidad económica sea “identificable”, esto es, desde el punto organizativo debe constituir una división, de forma tal que permita el desarrollo de la actividad en sede de la transmitente y de la adquirente, pero de forma diferenciable, con una organización diferenciada del resto de la estructura organizativa de la entidad transmitente y adquirente.

-Y que la rama de actividad ha de ser preexistente en la sociedad que se escinde haciéndose hincapié en que si los elementos traspasados a las beneficiarias no formaban parte de una rama de actividad de la sociedad escindida, sino que se integraban en la actividad global desarrollada por la misma, no puede hablarse de que exista una escisión de “rama de actividad”, en el sentido exigido por la norma.

Asimismo este criterio es compartido por la Dirección General de Tributos en un supuesto similar al aquí analizado:

“En primer lugar se ha de precisar que en el escrito de consulta se hace referencia a que cada una de las explotaciones agrícolas que se aportan constituye rama de actividad, situación que no se da en el presente supuesto. En efecto, el concepto de rama de actividad queda reflejado en el artículo 97.4 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), como un 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 con sus propios medios. En consecuencia, si existe rama de actividad, tal como parece que manifiesta la consultante, tal rama debe predicarse respecto de la actividad agrícola en su conjunto cuyos elementos patrimoniales están formados por las dos fincas mencionadas en el escrito de consulta.” (DGT - Consulta 0135-04).

Todo ello imposibilita considerar como rama de actividad, a los efectos fiscales que aquí nos ocupan, cada uno de los bloques escindidos. Habría que tener en cuenta, además, que lo que se transmite en el presente caso no son “organizaciones distintas”, sino que según el proyecto de escisión se adjudica a cada beneficiaria determinados inmuebles a los que cabe identificar cada uno de ellos como centro de producción o de trabajo, pero en ningún caso como ramas de actividad distintas, que es el supuesto que contempla el art 83 de la Ley del Impuesto para permitir una escisión en la que no se mantenga idéntica participación accionarial en las beneficiarias de las que se tuvieran en la sociedad escindida. En definitiva, resulta evidente, a juicio de este Tribunal, que el patrimonio escindido no merecía la calificación de “rama de actividad” en el sentido analizado, por lo que hemos de confirmar el criterio sustentado por la Inspección de los Tributos, no siendo aplicable, por tanto, el régimen especial del capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

Quinto.

Respecto al controvertido “motivo económico válido” el artículo 96.2 del TRLIS dispone:

“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 los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos”.

Es necesario puntualizar que, una vez sentado que no procede aplicar este régimen especial de tributación por la ausencia de rama de actividad en los patrimonios escindidos, resultaría innecesario analizar la posible concurrencia del motivo económico válido exigido por el artículo 96.2 del TRLIS. No obstante, y dadas las alegaciones de la interesada, interesa destacar que el análisis de la concurrencia de “un motivo económico válido” requiere partir de las siguientes consideraciones, a saber:

1.- El citado precepto, anteriormente transcrito, establece como requisito que estas operaciones (en el presente, la escisión parcial) tengan por finalidad principal la reestructuración o racionalización de las operaciones económicas, de forma que si no concurre este fin dichas operaciones se beneficiarían incorrectamente de un beneficio fiscal consistente en el diferimiento de la tributación de las plusvalías derivadas de las mismas hasta el momento en que tengan lugar, en su caso, las ulteriores transmisiones; siendo éste el fraude o evasión fiscal al que alude el artículo 96.2 del TRLIS.

2.- Este régimen tributario responde a un principio básico, la neutralidad; esto es: que la aplicación del tributo no altere el comportamiento de los sujetos pasivos, de modo que la regulación contenida en la LIS 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. La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias: a) No integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones patrimoniales correspondientes a los bienes transmitidos. b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión.

3.- El principal beneficio del citado régimen especial es, como se señaló, diferir la tributación, y es el sujeto pasivo quien debe probar la concurrencia del requisito; como señala el artículo 105.1 de la LGT: en los

procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. En el mismo sentido nos hemos pronunciado recientemente en resoluciones tales como las RG 807/12 (06-02-2014), que trascribe SAN de 22-03-2012 (rec. nº. 190/2009) y STS de 24-05-2012 (rec. nº. 2233/10)] y la RG 301/13 (06-02-2014), que cita SAN de 28-12-2011, (rec. nºs 8/2009 y 9/2009).

4.- En la aplicación del artículo 96.2 del TRLIS no podemos atenernos exclusivamente al tenor literal de sus palabras, sino que se han de valorar sus antecedentes, su contexto, así como la finalidad de la norma, que es garantizar el principio de neutralidad impositiva, evitando que los motivos fiscales obstaculicen las operaciones de reestructuración de empresas.

5.- En consecuencia, la valoración del cumplimiento de dicho requisito requiere un examen global de las circunstancias que concurren en cada operación, lo que deberá efectuarse en fase de comprobación administrativa. No podemos enunciar, a priori, criterios objetivos y susceptibles de aplicación generalizada que permitan identificar aquellas operaciones de fusión, escisión..., que se consideren, por su mera concurrencia, realizadas "principalmente" con fines de fraude o evasión fiscal. Por ello, el examen de la finalidad de la operación exige analizar no sólo la operación en sí misma, sino también los actos anteriores y posteriores, que se hallen regidos por un mismo propósito o finalidad, para a la luz de todos ellos, determinar la validez o no del motivo económico. Se han de examinar las compras, ventas, operaciones amparadas en el régimen especial y cualesquiera otro acto ligado por un mismo propósito. En el mismo sentido nos hemos pronunciado en resoluciones tales como las de RG 807/12 y RG 301/13, ambas de 06-02-2014.

De acuerdo con todo lo expuesto, hemos de examinar, además de la operación de escisión en sí misma considerada, las pruebas aportadas por el interesado al objeto de acreditar la concurrencia de este requisito, así como las que obren en el expediente, y también los actos anteriores y posteriores a la operación para, a la luz de todos estos extremos, determinar la validez o no del motivo económico.

Tal y como se expone en el Acuerdo impugnado, el obligado tributario consigna en su proyecto de escisión como justificación económica de la operación que, dado que las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas presentan "*caracteres propios a cada una de las actividades*", es "*más operativa la explotación por separado*". Afirma también que cada una de las actividades (forestales-cinegéticas, agricultura en riego y agricultura en secano) será ejercida en el futuro por las sociedades beneficiarias, lo que posibilitará un mayor control de las mismas, así como una más rigurosa contabilidad de costes, a efectos de determinar la rentabilidad de cada una de ellas.

Respecto a ellos y como de forma reiterada se ha pronunciado este Tribunal Central, el examen de la finalidad de la operación exige analizar, como se ha dicho, no sólo la operación en sí misma sino también los actos anteriores y posteriores que se hallen recogidos por un mismo propósito o finalidad para, a la luz de todos ellos, determinar la validez o no del motivo económico válido, ya que en caso negativo cabe presumir la existencia de una preponderante finalidad fiscal si con la operación se consigue un ahorro importante de impuestos.

En dicho Acuerdo se expone que una vez analizada el conjunto de la operación realizada por **AC SL**, se llega a la conclusión de que lo que realmente se ha producido es lo siguiente:

- Primero la incorporación del patrimonio de diversa titularidad en una única persona jurídica: **AC SL** (aportaciones no dinerarias por parte de los socios fundadores de la sociedad integradas principalmente por fincas rústicas, maquinaria y aperos afectas a la actividad agraria y ganadera).

- Posteriormente se distribuye ese patrimonio en cuatro bloques (la sociedad escindida y las tres beneficiarias) patrimoniales, cada uno en una sociedad diferente, al frente de las cuales quedan como socias mayoritarias cuatro de los socios originarios del obligado tributario, en concreto las cuatro hijas. De ahí, como se expone en el Acuerdo de liquidación, en adelante la evolución de las participaciones que ostentan las hijas en dichas sociedades es la misma, culminando en su constitución como socias únicas.

Finalmente alega el interesado como motivo de la escisión la diferencia de criterios de los socios en cuanto a la gestión de la sociedad, siendo suya la carga de la prueba tal y como anteriormente se ha dicho, ninguna prueba ha aportado al respecto siendo que, de existir tales discrepancias, algún reflejo de las mismas debía existir en las actas de la entidad o en las mayorías con que se aprueban anualmente las cuentas de la entidad. Asimismo, la Ley de Sociedades Limitadas establece, entre las causas de disolución, la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible el funcionamiento de la sociedad. En consecuencia, si realmente hubieran existido diferencias absolutas entre los criterios de los socios, y no existieran mayorías delimitadas o razones similares que determinaban un bloque en la formación de la voluntad de la sociedad limitada, lo lógico habría sido que cualquier interesado instara la disolución judicial de la sociedad. Sin embargo, en lugar de instar la disolución, la Junta General acordó la escisión parcial de la sociedad. Pues bien, la propia adopción del acuerdo de escisión permite poner en duda la existencia de la diferencias de criterio alegadas por el obligado tributario. En términos similares nos hemos pronunciado acerca de esta misma alegación en resoluciones tales como de la 24-07-2012 (RG 1698/11).

Por lo tanto, lo que realmente se produce es una redistribución patrimonial, de ahí que se llegue a la conclusión de que no hay en por ello un motivo económico válido que justifique la escisión, sino que la misma se lleva a cabo únicamente en base a consideraciones fiscales, es decir, aplicar el régimen pensado para reestructuraciones empresariales a una mera redistribución patrimonial.

Es por ello que este Tribunal viene a coincidir en las conclusiones expuestas por la Inspección y considerar que la operación de escisión parcial realizada por el obligado tributario no cumple los requisitos necesarios para poder serle de aplicación el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores.

La consecuencia de ello es que es aplicable lo dispuesto en el artículo 15 TRLIS que dispone que en los supuestos de escisión “...*la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.*”

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico administrativa número 6298/12 interpuesta por la entidad **AC S.L.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el Acuerdo de liquidación objeto de la misma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.