

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057782

**AUDIENCIA NACIONAL**

*Sentencia de 12 de febrero de 2015*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 530/2011*

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Interrupción injustificada de las actuaciones por más de 6 meses.** El escrito de alegaciones al acta pertenece a las actuaciones inspectoras y, por tanto, estas no se han interrumpido [Vid., STS, de 7 de noviembre de 2008, recurso n.º 4528/2004 (NFJ031964)]. A la paralización desde que se notifica la liquidación hasta la notificación del posterior procedimiento de tasación pericial contradictoria no son aplicables las normas sobre el procedimiento inspector, por lo que tampoco existe interrupción injustificada. El exceso del plazo de un mes del art. 60.4 RGIT no da lugar a la caducidad.

**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión parcial. Rama de actividad.** *Sociedad que se dedica a la agencia de viajes escinde su actividad inmobiliaria a favor de dos entidades.* Los inmuebles, *bungalows*, estaban cedidos a una sociedad para su explotación turística. La Inspección consideró que no había rama de actividad porque el arrendamiento no era actividad económica al no contar con local y empleado. La reforma del art. 97 Ley IS en la definición de rama de actividad pretende enfatizar la exigencia de que el conjunto patrimonial tenga aptitud objetiva para constituir una unidad económica autónoma [Vid., STS, de 19 de junio de 2013, recurso n.º 4665/2010 (NFJ051207), referido al IVA]. La DGT [Vid., consulta DGT, de 11-10-2013, n.º V3056/2013 (NFC049376)] ha señalado que el concepto de rama de actividad no debe ser equiparado al de actividad económica y que la existencia de local y empleado no son requisitos para la consideración de rama de actividad a estos efectos. En este caso, la explotación económica de los inmuebles se lleva a cabo a través de los contratos de gestión con otra entidad para su explotación turística. Por tanto, los inmuebles eran susceptibles de la actividad económica de arrendamiento con independencia de su explotación autónoma a su actividad de agencia de viajes, por lo que constituye una rama de actividad.

**PRECEPTOS:**

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 25.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 quarter y 60.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 135, 145 y 150.

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

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

Ley 3/2009 (Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles,) art. 1.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.

Ley 35/2006 (Ley IRPF,) art. 27.

**PONENTE:**

*Doña Trinidad Cabrera Lidueña.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000530 / 2011

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03121/2010

Demandante: LARSEN BUTIK, S.L. Y OTROS

Procurador: MIGUEL ANGEL ARAQUE ALMENDROS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a doce de febrero de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 530/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de las entidades Larsen Butik S.L., Viajes Poseidón S.L. y Tursen Properties S.L. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 343.239,51 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte actora interpuso, con fecha 11 de junio de 2010, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de abril de 2010, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución de 19 de Junio de 2008 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas con números de registro NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , que habían sido interpuestas contra los acuerdos de liquidación dictados el 25 de mayo de 2007 por el Inspector Regional a las entidades LARSEN BUTIK S.L., TURSEN PROPERTIES S.L., y VIAJES POSEIDON S.L. por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1999, así como contra el acuerdo sancionador de VIAJES POSEIDON S.L dictado por el inspector Regional el 28 de noviembre de 2005.

#### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 13 de enero de 2011, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia que declarara no ajustado a Derecho parcialmente el acto impugnado " y admitiendo la prescripción de

la deuda tributaria instada por esta parte, o bien, subsidiariamente, la aplicación del régimen especial de escisiones a la operación societaria realizada por las empresas en 1.999, o la incorrección de los cálculos realizados para determinar la liquidación tributaria a Viajes Poseidón S.L "

#### **Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 4 de abril de 2011 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó desestimación del presente recurso.

#### **Cuarto.**

Se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 5 de febrero de 2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

#### **Quinto.**

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

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de abril de 2010, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución de 19 de Junio de 2008 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas con números de registro NUM000 , NUM001 , NUM002 y NUM003 , que habían sido interpuestas contra los acuerdos de liquidación dictados el 25 de mayo de 2007 por el Inspector Regional a las entidades LARSEN BUTIK S.L., TURSEN PROPERTIES S.L., y VIAJES POSEIDON S.L. por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1999, así como contra el acuerdo sancionador de VIAJES POSEIDON S.L dictado por el inspector Regional el 28 de noviembre de 2005.

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

1. Con fecha 29 de junio de 2005, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias incoó a la entidad VIAJES POSEIDÓN S.L acta de disconformidad (A.02) número NUM004 por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1999.

En la misma fecha fue incoada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Canarias a la entidad LARSEN BUTIK, S.L. acta de disconformidad (A.02) número NUM005 por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 1999.

Asimismo, el día 29 de junio de 2005, la misma Dependencia Regional de Inspección incoó a la entidad TURSEN PROPERTIES, S.L acta de disconformidad (A.02) número NUM006 por Impuesto de Sociedades del ejercicio 1999.

En ellas, el actuario hizo constar lo siguiente:

a) Las actuaciones Inspectoras se iniciaron el 8 de julio de 2004 y a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/03 del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 244 días.

b) Las actuaciones tienen carácter parcial limitándose a la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

c) De las actuaciones practicadas se desprenden los siguientes hechos:

- La actividad desarrollada por la entidad VIAJES POSEIDÓN, S.L. en el período objeto de comprobación fue la de agencia de viajes.

- La actividad desarrollada por LARSEN BUTIK, S.L. en el periodo objeto de comprobación fue la explotación inmobiliaria.

- En noviembre de 1999 VIAJES POSEIDÓN, S.L. declaró una operación de escisión parcial que consistía en la segregación de toda su actividad inmobiliaria (escritura pública 13/10/1999). El patrimonio segregado se traspasó en un 80% a la entidad LARSEN BUTIK, S.L. sociedad preexistente que amplió su capital con motivo de la recepción del patrimonio y, en un 20% a TURSEN PROPERTIES, S.L., sociedad de nueva creación. La atribución de las participaciones se hizo de forma subjetiva; las participaciones de TURSEN PROPERTIES, S.L. se atribuyeron a D<sup>a</sup> Bárbara y las participaciones de LARSEN BUTIK, S.L. se atribuyeron a los otros tres socios de forma proporcional a sus porcentajes de participación.

Esta escisión se acogió a los beneficios que la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades regula en el Título VIII, Capítulo VIII, Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

d) La inspección consideró que no es aplicable el mencionado régimen especial a esta operación de escisión parcial por los siguientes motivos:

- El patrimonio escindido de VIAJES POSEIDÓN, S.L. no constituye rama de actividad. No consta que la entidad ejerciera una actividad inmobiliaria antes de realizar la escisión. Lo único que se ha traspasado a las otras entidades han sido unos inmuebles; no transmite 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 por sus propios medios.

- VIAJES POSEIDÓN, S.L. no cumplía los requisitos que establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 del IRPF para considerar el arrendamiento de los inmuebles como una actividad económica. Nunca contrató a un trabajador para la gestión de la actividad inmobiliaria y no disponía de local para la gestión de dicha actividad. Además, para la mayor parte de los inmuebles traspasados (todos los bungalow) existían contratos de gestión en los que transmitía el uso y disfrute de los mismos a C.G. CANARIAS, S.L., para su inclusión en la explotación turística extrahotelera que en régimen de administración sería gestionada íntegramente por esta sociedad; a cambio recibía un mínimo mensual garantizado que tendría la consideración de a cuenta del rendimiento neto anual que se determina a final de año.

Tras la escisión se ha comprobado que las entidades beneficiarias tampoco han desarrollado la actividad de arrendamiento de inmuebles desde el punto de vista fiscal.

En consecuencia, la tributación de la operación de escisión parcial realizada en el ejercicio 1999 queda sometida al régimen del artículo 15 de la LIS. Los inmuebles transmitidos se valoran por su valor de mercado según artículo 15.2 de la LIS. Se solicita informe de valoración. En el acta se especifica el valor de mercado asignado a cada uno de los inmuebles transmitidos.

Las rentas generadas en la escisión son objeto de regularización en VIAJES POSEIDON, S.L. (sociedad escindida) mientras que en TURSEN PROPERTIES, S.L. y LARSEN BUTIK, S.L., entidades beneficiarias de la escisión, lo que se modifica son los valores fiscales de los bienes recibidos pues al no aplicarse el régimen especial se entienden valorados por su valor de mercado.

e) Mediante diligencia de fecha 16 de junio de 2005 se comunica a los obligados tributarios la puesta de manifiesto de los expedientes y apertura de trámite de audiencia previo a las propuestas de resolución.

La deuda tributaria propuesta, integrada por cuota e intereses de demora, ascendió a 400.253,45 € en la entidad VIAJES POSEIDON, S.L. y 0 € en las entidades TURSEN PROPERTIES, S.L. y LARSEN BUTIK, S.L.

2. Emitidos por el actuario los preceptivos informes ampliatorios de los actas, y presentado escrito de alegaciones, el Inspector Regional practicó, en fecha 25 de noviembre de 2005 (entidad escindida) y 30 de noviembre de 2005 (entidades beneficiarias), tres liquidaciones provisionales, confirmando las regularizaciones propuestas en los actas excepto los intereses, resultando en la entidad VIAJES POSEIDON, S.L. una deuda tributaria por importe de 400.467,98 €. Dichos acuerdos fueron notificados mediante publicación en el BOCA con fecha 5 de enero de 2006.

3. El 15 de febrero de 2006 las entidades presentan escrito solicitando la tasación pericial contradictoria de los valores comprobados administrativamente en el procedimiento inspector seguido respecto a las mismas.

Los interesados aportaron informe pericial emitido el 6 de junio de 2006. Al resultar la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario superior al 10% de dicha tasación se procedió a la designación de un tercer perito, emitiéndose informe pericial, con fecha 17 de noviembre de 2006.

El informe del perito tercero estableció finalmente una valoración de 116.800 euros para cada bungalow sin distinción alguna y de 114.231 euros para cada uno de los locales comerciales, no valorándose ni la vivienda unifamiliar ni el inmueble vivienda y garaje por ser admitidos los valores declarados inicialmente por parte de la reclamante por lo que no procedía tasación pericial contradictoria respecto a ellos.

Al amparo de la anterior valoración se dictaron nuevas liquidaciones provisionales.

Respecto a LARSEN BUTIK SL y TURSEN PROPERTIES SL, el 25 de mayo de 2007 el Inspector Regional dicta nuevas liquidaciones provisionales, con cuota nula, notificadas mediante publicación en el BOE el 6 de junio de 2007.

Respecto de VIAJES POSEIDON SL, el 25 de mayo de 2007 el Inspector Regional dicta nueva liquidación provisional, resultando una deuda tributaria de 343.239,51 euros; se notifica mediante publicación en el BOE el 6 de junio de 2007.

4. Por otra parte, el 29 de junio de 2005 se notificó a la entidad VIAJES POSEIDON, S.L., el acuerdo de inicio del expediente sancionador y la propuesta de resolución.

Presentadas alegaciones por la obligada tributaria, con fecha 28 de noviembre de 2005, el Inspector Regional acordó la imposición de una sanción por infracción tributaria grave del 80% de la cuota dejada de ingresar (50% sanción mínima, 5% comisión repetida y 25% perjuicio económico), resultando una deuda tributaria de 250.584,81 €; aplica la Ley 58/2003, por ser más favorable. Este acuerdo fue notificado mediante publicación en el BOCA con fecha 5 de enero de 2006.

El acuerdo de imposición de sanción anterior fue posteriormente modificado como consecuencia de la tasación pericial contradictoria siendo notificado el nuevo acuerdo de imposición de sanción el 20 de julio de 2007 por importe de 200.227 euros de acuerdo con la Ley 58/2003.

5. El 27 de junio de 2007 LARSEN BUTIK, S.L, TURSEN PROPERTIES, S.L y VIAJES POSEIDÓN, S.L. interpusieron, contra las anteriores liquidaciones, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, tramitándose con los números NUM000 , NUM001 y NUM002 .

6. El 18 de agosto de 2007 se impugna el acuerdo de imposición de sanción, que se tramita con el número NUM003 .

7. El 19 de Junio de 2008 el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias acuerda estimar parcialmente la reclamación interpuesta en los términos expresados en la resolución; en la misma se dice que en el caso de los bienes adjudicados a TURSEN PROPERTIES, S.L. debe practicarse la liquidación en base al valor comprobado por la Administración y no en base al valor declarado ya que sino se produciría un empeoramiento de la situación del obligado tributario. Asimismo, se anula el acuerdo de imposición de sanción pues entiende que existe una interpretación razonable de la norma. Se notifica a las entidades interesadas el 10 de julio de 2008.

8. Contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias las tres mencionadas entidades interpusieron recurso de alzada que fue desestimado por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de abril de 2010, objeto del presente recuso contencioso administrativo.

## **Segundo.**

Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: a) la eventual prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en relación con el ejercicio 1999, por interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de 6 meses y por caducidad del procedimiento por el transcurso de un mes entre la firma de las actas y el acuerdo de liquidación; b) la aplicabilidad a la escisión del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el Título VIII, Capítulo VIII de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades; y c) el error en el cálculo de la deuda tributaria.

El primer motivo de impugnación planteado por la parte actora es la prescripción del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 derivado de la paralización del procedimiento inspector por un periodo superior a seis meses, al amparo del artículo 31 quarter del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, redactado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero. Dicho precepto preveía que

"Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas ".

La parte recurrente alega que ha existido una paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, desde la fecha de incoación del Acta el día 29 de junio de 2005, hasta la fecha de notificación del acuerdo de liquidación surgido del Acta, el día 16 de enero de 2006. Entiende que el escrito de alegaciones presentado el día 21 de julio de 2005 no suspende el plazo de inactividad administrativa.

La cuestión, pues, que se suscita es la de determinar si las alegaciones al acta provocan o no efecto interruptivo del plazo de seis meses a que se refiere del citado artículo 31 quarter, a efectos de considerar injustificadamente paralizada la actividad inspectora.

La cuestión fue abordada por esta Sección en anteriores pronunciamientos, como la Sentencia de 26 de mayo de 2005 -recurso núm. 958/2002 -, en la que se cita otra anterior de 27 de noviembre de 2003 -recurso 1145/2001-, así como en la de 6 de abril de 2006, recaída en el recurso 1037/2003. En estas y en otras resoluciones posteriores se seguía la doctrina del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en las Sentencias de 15 de abril de 2004, recaída en el recurso de casación núm. 414/1999 , y en la de 14 de abril de 2003, recaída en el recurso de casación nº 4773/1998 . Partiendo del criterio sentado por el Alto Tribunal, según el cual el escrito de alegaciones a la propuesta de regularización tributaria de la inspección, en el supuesto de que haya sido presentado, es un acto que pertenece a las propias actuaciones inspectoras y que puede servir para poner de manifiesto que éstas no se habían interrumpido, esta Sección había venido sosteniendo -en relación con el escrito de alegaciones o con el plazo concedido para evacuarlas- que no existe acto a tener en cuenta a los efectos del cómputo del plazo de prescripción.

Sin embargo, dicha conclusión ha sido revisada a tenor del cambio de criterio experimentado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, contenido en sus Sentencias de 7 de noviembre de 2008 (Sección Segunda, recurso de casación núm. 4528/2004 ), 2 de enero de 2009 (Sección Segunda, recurso de casación núm. 5368/2002 ), 19 de julio de 2010 , 10 de diciembre de 2010 y 22 de junio de 2011 , entre otras muchas. En la primera de las Sentencias mencionadas (fundamento de derecho cuarto) se señala expresamente lo siguiente:

" En absoluto resulta de la jurisprudencia invocada por el recurrente (...) que la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado dentro del procedimiento inspector no sea un trámite absolutamente esencial dentro de dicho procedimiento inspector, dada su vinculación con el principio de audiencia; además de ser un trámite legalmente imperativo. Y por lo tanto, lo que en absoluto se sostiene en la jurisprudencia del Tribunal Supremo es que la formulación del escrito de alegaciones por parte del interesado, o en defecto de su formulación el traslado de la Administración al interesado para que formule este escrito de alegaciones dentro de determinado plazo, sean trámites que no deban computarse como actividad legítima del procedimiento inspector y, en tal medida, como una actividad que impide, cuando menos durante su plazo de cumplimentación legal, que pueda considerarse que existe una paralización injustificada e imputable a la Administración del procedimiento inspector "

La sentencia citada, tras rechazar que de la jurisprudencia alegada por el recurrente se desprenda que " la presentación del escrito de alegaciones del interesado dentro del procedimiento inspector no es una causa que interrumpa 'per se' el plazo de prescripción de la deuda tributaria " añade, en el mismo fundamento jurídico, que " este Tribunal tiene en cuenta, como momento para computar la paralización indebida durante más de seis meses del correspondiente procedimiento inspector, la presentación del escrito de alegaciones por parte del interesado, que se produce entre el acta de la Inspección y la liquidación final de la Inspección ", concluyendo que " no ha existido, por tanto, en el caso del presente recurso la pretendida paralización indebida del procedimiento inspector durante más de seis meses y en tal medida no podemos privar de efectos de interrupción de la prescripción a todas y cada de las actuaciones previas del procedimiento inspector considerado; esto es, no ha existido en modo alguno la prescripción de la deuda tributaria que se pretende fundamentar "

En la sentencia de 2 de enero de 2009 (recurso de casación núm. 5368/2002), la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo reitera este criterio al expresar en su fundamento de derecho tercero lo siguiente:

" Parece evidente que dicho plazo de seis meses ha de contarse desde la fecha en que termina el período de alegaciones, pues hasta ese momento la Administración no puede dictar la resolución pertinente, pues se trata de un plazo cuyo transcurso no depende de ella sino del sujeto pasivo. Es un plazo que la Administración ha de otorgar al administrado, y es éste quien dispone del mismo a fin de renunciar al ejercicio de alegaciones o formularlas en el plazo establecido, o antes de que éste transcurra. Cualquiera que sea la opción elegida por el administrado es patente que la Administración no puede dictar resolución hasta que el administrado ejercite la opción. En el caso que decidimos, es verdad que la recurrente no formuló alegaciones, pero también es verdad que no renunció a formularlas, razón por la cual el plazo para dictar resolución no comenzó para la Administración hasta que transcurrió el período para formular alegaciones, es decir el 22 de noviembre de 1994. El efecto que de ello se deriva es la no apreciación de la prescripción alegada "

Del mismo modo, en la Sentencia de 22 de junio de 2011 (recurso de casación núm. 3726/2008 ) se señala que

" El motivo debe estimarse porque conforme a la jurisprudencia recogida entre otras en las sentencias de esta Sala de 7 de noviembre de 2008 , 23 de abril de 2009 , y 19 de julio de 2010 , el indicado plazo de

alegaciones debe descontarse del de seis meses a que se refiere el mencionado precepto. Se dijo en esta última sentencia:

<< Esta Sala se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre las consecuencias que se derivan de la presentación del escrito de alegaciones, así como sobre los que se anudan a su no presentación. Sobre el particular hemos concluido que, aún no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en el caso de que se presente escrito de alegaciones al acta [entre otras, sentencias de 15 de febrero de 2010 (casación 6587/04 , FJ 2º), 10 de diciembre de 2009 (casación 447/04 , FJ 3º), 27 de mayo de 2009 (casación 6437/04 , FJ 5º), 21 de mayo de 2009 (casación 137/03, FJ 5 º, y casación 1690/03 , FJ 4º), 23 de marzo de 2009 (casación 371/04, FJ 6 º) y 7 de noviembre de 2008 (casación 4528/04 ) FJ 4º], como en aquellos en los que el obligado tributario no las formule en el plazo concedido [ sentencias de 3 de junio de 2009 (casación 7052/03, FJ 3 º, y casación 5033/03, FJ 3 º) y 7 de mayo de 2009 (casación 5351/04, FJ 3 º, y casación 7813/03 , FJ 2º)], se detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa >>".

De conformidad con la doctrina jurisprudencial expuesta debe rechazarse la concurrencia de la alegada prescripción. Y es que en el caso de autos entre la fecha de incoación del acta de disconformidad (29 de junio de 2005) y la fecha de notificación del acuerdo de liquidación (16 de enero de 2006) el contribuyente presentó -con fecha 21 de julio de 2005- el correspondiente escrito de alegaciones, con efecto interruptivo de la paralización de las actuaciones de inspección.

Por otra parte, la parte actora invoca una segunda paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses: desde el día 7 de noviembre de 2006, fecha en que se emite el informe de valoración por el tercer perito, hasta el 29 de mayo de 2007, fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación.

Esta alegación no puede admitirse. Como apunta la Resolución recurrida, las recurrentes confunden el procedimiento inspector que concluye mediante la notificación de la liquidación el día 16 de enero de 2006, con la un posterior procedimiento de tasación pericial contradictoria independiente del anterior iniciado a instancia del contribuyente el 15 de febrero de 2006, al amparo del artículo 135 de la Ley 58/2003 .

Así resulta del artículo 135.1 de la Ley 58/2003 que dispone que " Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley , dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado ".

De este modo, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento que siempre se inicia a instancia de parte y que tiene por objeto impugnar los valores previamente comprobados por la Administración tributaria en aplicación del artículo 57 de la LGT , diferenciado del procedimiento de inspección cuya finalidad es la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias ( artículo 145 de la LGT ), por lo que no son aplicables a la tasación pericial contradictoria las normas específicas del procedimiento de inspección, ni por tanto los peculiares efectos derivados de la paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, como se pretende en el escrito de demanda.

En el presente caso, en el que por razones temporales no es aplicable el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que desarrolla el mencionado artículo 135 de la LGT , la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, su duración y efectos del incumplimiento del plazo de resolución, se regían por los preceptos contenidos en el Capítulo II del título III de la LGT, relativo a las " Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios ".

Pues bien, de conformidad con dicha regulación, el transcurso del plazo máximo de seis meses sin que se notificara la liquidación definitiva a la vista del informe del tercer perito únicamente produciría el efecto de que el contribuyente pudiera considerar desestimada su petición de que se corrigiera la valoración tomada en cuenta en la liquidación ( artículo 104 1 y 3 de la LGT ).

### **Tercero.**

La parte actora alega, a continuación, la caducidad del procedimiento por el transcurso de un mes entre la firma de las actas y el acuerdo de liquidación.

Las recurrentes consideran que, dado que el Acta de Disconformidad es de fecha 29 de junio de 2005 y el Acuerdo de Liquidación derivado de la misma fue notificado el día 16 de enero de 2006, ha transcurrido con exceso el plazo de un mes fijado en el artículo 60.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, lo que determina la caducidad del procedimiento de inspección.

Este motivo de impugnación debe desestimarse.

En efecto, sobre esta cuestión es criterio reiterado de la Sala que el mencionado artículo 60.4 alegado debe ser puesto en relación con las normas que determinan la nulidad de pleno derecho, la anulabilidad y las meras irregularidades no invalidantes contenidas en los artículos 153 y siguientes de la Ley General Tributaria . Y a tenor del artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre los defectos de forma deberán reputarse una mera irregularidad no invalidante cuando tal defecto no determine que el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, ni dé lugar a indefensión de los interesados; y, más concretamente, el artículo 63.3 de la misma Ley solo contempla la anulabilidad del acto para la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.

En el presente caso, el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos se limita a fijar un plazo de un mes desde la formulación de alegaciones para dictar el acto administrativo de liquidación y la infracción de dicho plazo ninguna indefensión le causó a las actoras que han podido impugnar la actuación administrativa.

Pero tal retraso no ha privado a la liquidación impugnada de los requisitos esenciales para alcanzar su fin, ni, desde luego, el plazo del mes del artículo 60.4 puede ser reputado como esencial ya que, en definitiva, los institutos jurídicos de la prescripción y la caducidad, ambos trasunto del principio de seguridad jurídica, son los que delimitan el tiempo en que pueden realizarse en tiempo hábil las actuaciones administrativas deviniendo ello, en definitiva, en un auténtico derecho del contribuyente.

Tampoco el incumplimiento de dicho plazo determina la caducidad del procedimiento.

Este tema, ha sido tratado en diversas ocasiones por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pudiendo afirmarse que llega a constituir un cuerpo unitario de doctrina, y de ellas puede reseñarse la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2014 , en cuyo Fundamento de Derecho Segundo señala que " En efecto, en la Sentencia de esta Sala de 25 de enero de 2005 , dictada en recurso de casación en interés de la ley, se declaró como doctrina legal: <<En los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998 de 26 de febrero, como consecuencia de actas de disconformidad, el transcurso del plazo de un mes, establecido en el artículo 60.4, párrafo primero, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , sin que se hubiera dictado el acto de liquidación, no daba lugar a la caducidad del procedimiento inspector, sin que fuera afectada por dicha circunstancia la validez de tal acto de liquidación, dictado posteriormente.>>

Podría pensarse que dicha doctrina daba a entender que en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente se admitía la caducidad como consecuencia del transcurso del plazo previsto en los procedimientos tributarios.

Sin embargo, en sentencias posteriores a la antes referida se ha puesto de relieve con reiteración que el artículo 60.4 del Reglamento de Inspección , antes y después de la Ley 1/1998, e incluso ésta última en el artículo 29 , no sanciona con caducidad la superación de los plazos establecidos, sino, en todo caso, con la consecuencia de no tener por interrumpida la prescripción. Valga por toda la jurisprudencia la Sentencia de 17 de mayo de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 45/2009 ) y las que en ella se citan.

En consecuencia, no existe infracción del artículo 60.4 del Reglamento General de Inspección , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril y, en consecuencia, y como se anunció, el motivo no se acoge ".

Esta doctrina ha de mantenerse tras la Ley 1/1998 y durante la vigencia de la Ley 58/2003, pues como establece expresamente el artículo 150.2 de esta última " La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones"

(...) "

En definitiva las resoluciones derivadas de las actas de disconformidad no son contrarias a Derecho por el mero hecho de haberse dictado transcurrido el plazo previsto en el tantas veces citado artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos . Y, solo si la infracción del plazo del artículo 60.4 RGIT supone que se exceden los plazos máximos de duración del procedimiento o injustificada interrupción de las actuaciones, se producirá el efecto previsto en el apartado 2 del precepto antes transcrito, que reiteramos no es la caducidad del procedimiento.

Es necesario recordar que, como ha señalado esta Sala (Sentencia de 10 de mayo de 2012 , entre otras), " la normativa reguladora de los requisitos y condiciones que han de concurrir para la aplicación del régimen fiscal

especial en los supuestos de fusiones, escisiones y aportaciones de activos y canje de valores, ha sufrido importantes modificaciones en las que subyace la incorporación de Directivas comunitarias sobre la materia, al igual que, desde la perspectiva procedimental inspectora.

Se pueden distinguir cuatro hitos importantes en esa evolución normativa:

1.- La situación fiscal, mercantil y procedimental tributaria, existente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, regida por la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades europeas, que traspuso la Directiva 434/90 CEE, y que fue derogada en esta materia por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que le dio nuevo contenido en el Título VIII, Capítulo VIII.

En esta fase normativa, cuando se procedía por parte de la Inspección de los Tributos a la comprobación y regularización de estas operaciones, la carga de la prueba sobre el aprovechamiento de esta operación con fines de "fraude o evasión fiscal", pesaba sobre la propia Administración tributaria. En este sentido, el art.110.2, de la Ley 43/1995, establecía "Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 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."

2.- La situación producida por la entrada en vigor de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dio nueva redacción al artículo 110.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente en la redacción dada al artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, produjo un vuelco significativo, al invertir la carga de la prueba, apoyada por la posibilidad de elevar consulta a la Administración sobre la aplicación y cumplimiento de los requisitos, entre otras consecuencias, con la nueva redacción dada al citado precepto, disponiendo que "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 el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 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."

3.- La promulgación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dedica su Título VII, Capítulo VIII, a la regulación de este régimen especial, que pretende clarificar el sistema tributario mediante la integración de las normas que afectan a estos tributos. En su artículo 96.2, mantiene la misma redacción que la dada por la Ley 14/2000. Y,

4.- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que incorpora la Directiva sobre fusiones transfronterizas, haciendo una revisión del régimen jurídico de la fusión y de la escisión, a fin de incluir en el régimen general aquellas normas procedentes de la Directiva 2005/56/CE, de 26 de octubre de 2005, que no son consecuencia del «elemento transfronterizo»; y, sobre todo, a fin de utilizar las posibilidades ofrecidas por la 3.<sup>a</sup> y la 6.<sup>a</sup> Directivas -la Directiva 78/855/CEE, de 9 de octubre de 1978, y la Directiva 82/891/CEE, de 17 de diciembre de 1982-, ya incorporadas por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

En su Preámbulo explica la razón de su promulgación al hacer referencia al "proceso de internacionalización de los operadores económicos. En este sentido, a fin de garantizar la efectividad del mercado interior de la Unión Europea, se incorpora a la legislación española la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital; y juntamente con ella, la Directiva 2007/63/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, por la que se modifican las Directivas 78/855/CEE y 82/891/CEE del Consejo, por lo que respecta al requisito de presentación de un informe de un perito independiente en caso de fusión o escisión de sociedades anónimas.". En dicho Preámbulo, se añade: "En segundo lugar, la importancia de la Ley se manifiesta en la unificación y en la ampliación del régimen jurídico de las denominadas «modificaciones estructurales», entendidas como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad, y que, por tanto, incluyen la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo."

En su art. 1º, de rúbrica "Ámbito objetivo", se establece: "La presente Ley tiene por objeto la regulación de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, consistentes en la transformación, fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo, incluido el traslado internacional del domicilio social."

(...): Como se desprende de toda esta normativa, la existencia del "motivo económico válido" es sustancial para la aplicación del referido régimen especial".

#### **Cuarto.**

La siguiente cuestión que se discute es la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 a la operación de escisión parcial realizada por VIAJES POSEIDON, S.L. a favor de las entidades LARSEN BUTIK, S.L. y TURSEN PROPERTIES, S.L.

La Inspección considera que no es aplicable dicho régimen especial y basa su regularización en que no se cumple la definición del artículo 97.2.b), puesto que los inmuebles traspasados no formaban una rama de actividad.

La Administración basa su tesis en el hecho de que los inmuebles traspasados a las entidades beneficiarias se encontraban afectos a la única actividad realizada por la entidad, la de agencia de viajes, no a una actividad inmobiliaria.

El artículo 97, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece que "2. Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

(...)

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, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, 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 anterior.

(...)

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 atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasen. "

Este apartado 4, en su redacción originaria (vigente hasta el 31-12-1998, pues la Ley 50/1998, le dio la redacción antes transcrita) disponía: " Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización 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.. "

El artículo 83, del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (antes artículo 97 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades), establece que " 2. Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

(...) 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, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, 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 anterior.

(...) 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 atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasen. "

En definitiva, se puede afirmar que todo conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica autónoma y capaz de explotación económica autónoma puede calificarse como "rama de actividad", independientemente de que en sede de la entidad transmitente haya o no sido objeto de una actividad autónoma, y siempre que, como explotación económica autónoma, sea desarrollada por la entidad adquirente.

Así lo ha entendido esta Sala en su Sentencia de 5 de septiembre de 2013 (recurso núm. 141/2010), en cuyo Fundamento de Derecho Quinto se señala que " Pese a que en alguna sentencia hemos respaldado, si bien no con la fuerza propia de la cosa juzgada, el criterio de la Administración que exige algo que no figura entre las condiciones iuris de la norma aplicable, esto es, que la unidad patrimonial o rama de actividad ya fuera identificable como tal conjunto o unidad patrimonial en el momento anterior a la segregación -así, por ejemplo, en la sentencia de 16 de febrero de 2011, dictada en el recurso nº 320/07 - ello era por la razón de que, en el asunto resuelto en tal sentencia, la situación fáctica permitía considerar que lo allí transmitido podía ser identificado, en la escindida, como una verdadera rama de actividad, lo que no significa que, de no darse esa situación de hecho, no estemos en presencia de una rama de actividad a los efectos fiscales, pues ni el artículo 97.2 somete a esa exigencia la aplicación del régimen, ni se trata de una condición implícita en la noción de rama de actividad, tal como manifiesta el TEAC con remisión al criterio administrativo sentado por la Dirección General de Tributos -cuya estimable opinión jurídica, que con carácter general respetamos, no constituye una fuente del Derecho ni menos aún vincula a los Tribunales de Justicia-, siendo de añadir, a propósito de esta cuestión, que la reforma llevada a

cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, antes de avalar la interpretación de la Administración, se aleja de ella, al señalar:

"Séptimo. Se de nueva redacción al apartado 4 del artículo 97, en el siguiente sentido:

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 atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

Tal cambio normativo significa que se sustituye la fórmula originaria, que ponía el acento en la concurrencia actual y efectiva del requisito, al hablar del "...conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios", bajo cuya definición era posible entender que la unidad segregada ya debía serlo, por su funcionamiento autónomo, con anterioridad a la operación, por otra exigencia cualitativamente de menor intensidad y que, además, resalta no tanto que el patrimonio segregado posea unas características preexistentes, sino la aptitud o idoneidad -requisitos que se proyectan sobre el futuro- de ese patrimonio para funcionar en el futuro, o simplemente para poder hacerlo, pues la reforma limita la definición a que se trate de 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 por sus propios medios".

A tal respecto, no puede ser casual que se haya sustituido la expresión "que constituyan... una unidad autónoma determinante de una explotación económica...", por la de que "que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica", porque lo que el precepto pretende enfatizar es la vocación de futuro del conjunto patrimonial y su consiguiente aptitud objetiva para constituir una unidad económica autónoma".

Este criterio ha sido avalado por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que en su Sentencia de 19 de junio de 2013, dictada en el recurso de casación 4665/2010, relativo a la impugnación de la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, declara que " esta doctrina impide aceptar el criterio de la Sala de instancia que exige que 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 previsto en la ley.

Debemos insistir que la actual redacción del art. 7.1º de la ley 37/1992, dada por la Ley 4/2008, con motivo de los criterios asentados por la jurisprudencia comunitaria, 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, lógicamente en sede de la entidad adquirente.

Estos requisitos no se cuestionan en el presente caso, ya que de la escritura pública de escisión parcial se desprende que la parte de patrimonio escindida comprende diversos locales comerciales, tiendas, almacenes, naves industriales y edificios, unos en régimen de propiedad y otros en arrendamiento financiero, que si bien estaban destinados a la realización de la actividad de Caprabo, eran susceptibles de determinar el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento, en sede de la adquirente, por sus propios medios.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en la sentencia referida 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 art. 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 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 de 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 fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros.

Finalmente, la existencia o no de cesión de una organización para continuar en la actividad del transmitente o iniciar una nueva es de valoración casuística, como así lo ha declarado en la sentencia de 22 de Noviembre de 2012, cas. 1577/2010, siendo patente que en este caso no resulta necesaria la transmisión de una especial estructura y organización para el desarrollo de la actividad escindida por los beneficiarios de la transmisión".

Por otra parte, debe destacarse que no es imprescindible que, como mantiene la Resolución recurrida, para que pueda hablarse de rama de actividad en el caso de arrendamiento de inmuebles el cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

En efecto, en la consulta de 11 de octubre junio de 2013 la Dirección General de Tributos manifiesta que:

" () 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.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

Debe tenerse en cuenta que el concepto de "rama de actividad" no es un concepto acuñado autónomamente por el legislador español, sino que se deriva de la transposición de la Directiva 2009/133/CE del Consejo (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). En este sentido la letra j) del art. 2 de la referida Directiva considera "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.

Esto significa que el concepto de "rama de actividad" no debe ser equiparado, en todos sus sentidos, al concepto de actividad económica, tal y como lo define el art. 27 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y tampoco restringirse a los criterios establecidos en el apartado 2 del referido artículo, para considerar que, en el caso concreto de una actividad de arrendamiento de inmuebles, deban cumplirse los referidos requisitos como condición sine qua non para que la misma tenga la consideración de rama de actividad a los efectos que aquí nos ocupan, teniendo en cuenta que dichos requisitos en ningún caso vienen establecidos en la citada Directiva.

Por tanto, una interpretación razonable y acorde con los principios y conceptos reconocidos en la Directiva 2009/133/CE respecto del concepto de "rama de actividad" requiere analizar, caso por caso, la posible existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, constituya una explotación autónoma, pero sin que, en el supuesto concreto de la realización de una actividad de arrendamiento, se considere imprescindible la aplicación de lo señalado en el apartado 2 del art. 27 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). ()

".

En este caso, como se ha expuesto, la explotación económica de los inmuebles transmitidos se llevaba a cabo a través de diversos contratos de gestión en los que se transmitía el uso y disfrute de los mismos a una sociedad que administraba su explotación turística extrahotelera a cambio de un mínimo mensual garantizado.

Por ello, no hay duda de que con la escisión VIAJES POSEIDON S.L. transmitió una serie de inmuebles susceptibles de una actividad económica de arrendamiento capaz de funcionar por sus propios medios en sede de las adquirentes, con independencia de que su explotación se efectuara de forma autónoma a su actividad de agencia de viajes.

En definitiva, de conformidad con los criterios jurisprudenciales expuestos, resulta que VIAJES POSEIDON S.L. se ha desprendido de su "rama de actividad inmobiliaria", y desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, a dicha operación de escisión de "rama de actividad", le es aplicable el régimen especial previsto en el Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, cabe señalar que si bien en el acuerdo de liquidación provisional se cuestionó la existencia de motivo económico válido en la operación de escisión, el acuerdo de liquidación definitiva omite cualquier referencia sobre este punto. Por ello, no opuesta por la Administración la existencia de un propósito de fraude o evasión fiscal y constituyendo la parte segregada rama de actividad, no puede impedirse la aplicación del mencionado régimen especial.

#### **Quinto.**

Procede, en consecuencia, estimar el recurso toda vez que cabe considerar que la operación de escisión parcial podía acogerse a los beneficios del Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La estimación de esta pretensión hace innecesario el estudio de las pretensiones subsidiarias formuladas en la demanda y la oposición a las mismas del Abogado del Estado.

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

POR TODO LO EXPUESTO

### **FALLAMOS**

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Larsen Butik S.L., Viajes Poseidón S.L. y Tursen Properties S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de abril de 2010, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la Resolución de 19 de Junio de 2008 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, declarando que la operación de escisión parcial podía acogerse a los beneficios del Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con las consecuencias legales derivadas de esta declaración

Con imposición de costas a la Administración demandada.

Así por esta nuestra Sentencia, que es firme, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.