

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057795

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de febrero de 2015

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 5002/2010

**SUMARIO:****IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.**

*Aportación de rama de actividad.* 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 legislación comunitaria. Así, para que pueda hablarse de rama de actividad 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.

- Que la rama de actividad sea 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.

Así las cosas, para que pueda hablarse de rama de actividad los bienes que la componen han de permitir, por sí solos, el desarrollo de una explotación económica, debiendo ser además la rama de actividad, preexistente en la sociedad que se escinde y no sólo en la sociedad beneficiaria de la escisión, ya que de lo contrario todo sería rama de actividad. Dicho criterio ha venido a ser confirmado por el Tribunal Supremo en su reciente sentencia, de 22 de diciembre de 2014, recurso n.º 812/2013 (NFJ056908). Así pues, en el caso que nos ocupa, ante la falta de prueba en contrario tanto en las anteriores instancias como en ésta, debe concluirse que la entidad escindida, dedicada exclusivamente a la fabricación y comercialización de conservas vegetales, no contaba con la necesaria organización diferenciada de una supuesta actividad inmobiliaria, no pudiendo constituir en consecuencia los activos transmitidos a la entidad beneficiaria de la escisión, cuyo uso fue inmediatamente cedido a la entidad escindida mediante un contrato de arrendamiento con efectos desde el mismo día de la escisión, una rama de actividad.

**(Criterio 1 de 1)****PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), art. 111.

RD 939/1986 (RGIT), art. 37.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 93, 105, 135, 141 y 157.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 16, 21, 97, 110 y 142.

RD 537/1997 (Rgto. IS), art. 15.

Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), arts. 2 y 11.

Directiva 2009/133/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones), art. 2.

En la Villa de Madrid, en fecha 5 de febrero de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el incidente de ejecución interpuesto por la entidad **IV, S.A.** (absorbente de **LJE S.A.**) con CIF: ....., y en su nombre y representación D. R....., con NIF: .... y domicilio a efectos de notificaciones en c/ .... s/n, .....-Valencia, contra el Acuerdo de liquidación tributaria (nº ....) dictado en ejecución de la resolución de este Tribunal Central de fecha 15-03-2012 (RG 5002/10 y 5003/10).

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Iniciado con fecha 05-05-2005 procedimiento de inspección respecto de la entidad **LJE S.A.** en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000 y previos los trámites oportunos, dictó la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia, en fecha 16-12-2005, liquidación tributaria número .....

La razón fundamental de la referida liquidación era el hecho de que la entidad escindió de su patrimonio en dicho ejercicio cuatro fincas y las transmitió a la sociedad de nueva creación **B, S.L.**, acogiendo dicha escisión al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Consideró la Inspección que las fincas transmitidas con la escisión no podían calificarse como rama de actividad, por lo que no resultaba aplicable a la misma el referido régimen especial, debiéndose aplicar al caso lo previsto en el artículo 15.3 de la LIS e integrar la entidad en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos escindidos y su valor contable. Para determinar dicho valor de mercado utilizó la Inspección los valores determinados por el Gabinete Técnico de la Delegación Especial de la AEAT, aplicando la corrección por depreciación monetaria prevista en el artículo 15.11 LIS.

Se practicó así liquidación por una deuda tributaria total de 760.432,50 € desglosada en 616.288,52 € de cuota y 144.143,98 € de intereses de demora.

### **Segundo.**

Notificada al interesado la anterior liquidación con fecha 21-12-2005 interpuso frente a la misma, en fecha 16-01-2006, la reclamación nº 12/00661/06 ante el TEAR de Valencia quien, en fecha 30-06-2009, dictó resolución parcialmente estimatoria según la cual, tras desestimar las alegaciones actoras referidas a la anulación de la liquidación impugnada, dispuso:

**“OCTAVO: (...)**

*El recurrente en su escrito de interposición de la presente reclamación económico administrativa señala que:*

*“nombramos peritos para, si en su caso se estimara procedente por no atender las alegaciones que en su momento dirán, practicar la tasación pericial contradictoria regulada en los arts. 134 y 135 de la Ley General Tributaria...”*

*Por tanto, desestimadas las alegaciones formuladas por el interesado procede acceder a su petición de tasación pericial contradictoria contenida en el escrito de interposición de la presente reclamación económico administrativa.*

*Por todo lo expuesto,*

### **FALLO**

*Este tribunal, en Sala, acuerda, en PRIMERA instancia, acuerda ESTIMAR PARCIALMENTE la presente reclamación en los sentidos expuestos en los apartados anteriores de esta Resolución, ordenando a la oficina gestora que acuerde la práctica de la tasación pericial contradictoria.”*

### **Tercero.**

Notificada al contribuyente la referida resolución del TEAR el 04-09-2009 interpuso frente a la misma, con fecha 02-10-2009, recurso de alzada nº 5002/10, solicitando la anulación tanto de dicha resolución del TEAR como de la liquidación en ella impugnada

### **Cuarto.**

Notificada la referida resolución del TEAR al Director de Inspección el 11-09-2009, interpuso frente a la misma con fecha 01-10-2009 recurso de alzada nº 5003/10.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, con fecha 28-06-2010 se presentaron las mismas mediante escrito que concluía en que:

*“De acuerdo con lo expuesto, este Departamento solicita del Tribunal Económico Administrativo Central, que se anule la resolución que es objeto de la presente alzada y en consecuencia se confirmen los acuerdos dictados por el Inspector Jefe, señalando que no procede la práctica de la tasación pericial contradictoria ordenada por el TEAR, dado que le (sic) del Impuesto sobre Sociedades no contempla la posibilidad de reservarse el derecho a promoverla.”*

**Quinto.**

Puestas de manifiesto al contribuyente las alegaciones formuladas por el Director de Inspección, con fecha 27-10-2010 presentó escrito en el que, tras considerar improcedente el trámite de alegaciones otorgado al Director, solicitó que se declarase ajustado a Derecho el pronunciamiento del TEAR relativo a la ordenación de la práctica de la tasación pericial contradictoria subsidiariamente solicitada

**Sexto.**

Con fecha 15-03-2012 dictó este TEAC resolución (RG 5002/10 y 5003/10) parcialmente estimatoria con la siguiente parte dispositiva:

*“Por cuanto antecede:*

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en los recursos de alzada números 5002/10 y 5003/10 interpuestos por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT y LJE S.A., **ACUERDA: ESTIMARLOS en PARTE**, anulando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo y ordenando la retroacción de actuaciones conforme a lo dicho en el último de los fundamentos jurídicos de la presente resolución.”

Señalando el referido fundamento jurídico lo siguiente:

**“OCTAVO.-** Así las cosas, teniendo en cuenta que el artículo 239.3 de la LGT dispone que:

*“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*

*no cabrá sino anular la resolución del TEAR aquí impugnada considerando defectuosa la notificación de la liquidación objeto de la misma y retrotraer las actuaciones al momento de notificación de esta última a los efectos de que en dicha notificación se informe al contribuyente de su derecho de promover TPC en los términos dichos por la presente resolución, debiéndose considerar como de no realizados los pronunciamientos contenidos en la resolución del TEAR respecto de las causas de nulidad de la liquidación alegadas y desestimadas en la misma, y ello conforme al criterio de este Tribunal expuesto en su resolución de 05-10-2010 (RG 3023/08) según la cual: (...)”*

**Séptimo.**

Con fecha 27-11-2012, notificado al interesado al día siguiente en dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, procedió la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia a dictar Acuerdo de ejecución de la citada resolución del TEAC de 15-03-2012 (RG 5002/10 y 5003/10), acordando lo siguiente:

*“De acuerdo con lo anteriormente expuesto, procede, en ejecución de la resolución del TEAC, volver a notificar el acuerdo de liquidación de fecha 16 de diciembre de 2005, que se adjunta al presente acuerdo, modificándose el pie de recurso del mismo, que queda redactado de la siguiente forma:*

*“2.- Contra el presente acto administrativo de liquidación tributaria podrá interponer recurso de reposición ante esta misma Dependencia Regional de inspección en el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación (art 222 y siguientes LGT, Título 111 Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa aprobado por RO 520/2005, en adelante RGR) o bien, en el mismo plazo y sin que puedan simultanearse ambos recursos, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de VALENCIA.*

*Si la cuantía de la reclamación no supera los importes previstos en el art. 64 RGR y su DT 3ª así como en los demás supuestos contemplados en el art. 245.1 LGT la reclamación económico-administrativa se tramitará por el procedimiento abreviado ante los órganos unipersonales de dicho Tribunal Regional, debiéndose incluir en el escrito mediante el que se interponga la reclamación las alegaciones que se formulen.*

*Si la resolución de la reclamación fuera susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico Administrativo Central la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano (art. 229 LGT, art. 35 RGR).*

*La interposición de la reclamación económico-administrativa se realizará mediante escrito dirigido a esta Dependencia que lo remitirá al Tribunal junto con el correspondiente expediente.*

*De acuerdo con lo dispuesto en el art. 135 de la LGT se hace constar que dentro del plazo del primer recurso o reclamación, podrá promover ante esta Dependencia Regional de Inspección tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal señalados en el art. 57 de la LGT, y que han servido de base para dictar esta liquidación.*

*La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. A estos efectos, se le comunica que no resulta compatible la práctica de la tasación pericial contradictoria con la interposición de recursos y/o reclamaciones contra la liquidación.*

*Por último, procede comunicarle la imposibilidad de reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, a la que hace referencia el párrafo segundo del apartado 1 del art. 135 de la LGT, al no prever la normativa del Impuesto sobre Sociedades dicha posibilidad.":*

*Por todo lo cual, esta **INSPECCION REGIONAL ACUERDA** ejecutar el fallo del Tribunal Económico Administrativo Central en los términos expuestos en los fundamentos que anteceden, notificando el acuerdo de liquidación de 16 de diciembre de 2005, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodo 2000, concediendo nuevo plazo de ingreso en voluntaria y reconociendo que contra la liquidación que el mismo contiene cabe el régimen de recursos reflejado anteriormente."*

#### **Octavo.**

Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo interpuso con fecha 27-12-2012 el incidente de ejecución que nos ocupa mediante escrito en el que, por lo que aquí interesa, procedió a plantear las cuestiones siguientes:

1. Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria derivada de la denegación de la aplicación del régimen especial.
2. Incumplimiento del procedimiento legalmente establecido para determinar el valor de mercado.
3. El defecto en la notificación del Acuerdo de liquidación obliga a dar nuevo trámite de alegaciones y a dictar nuevo acto de liquidación.
4. Carácter preclusivo de la resolución por silencio del procedimiento de comprobación limitada iniciado el 11-07-2000.
5. Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).
6. Subsidiariamente, acogimiento de las rentas derivadas de la escisión al régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren en el presente incidente de ejecución los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado OCTAVO del expositivo de los antecedentes de hecho.

#### **Segundo.**

Alega en primer lugar el interesado la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria derivada de la denegación de la aplicación del régimen especial, manifestando al respecto lo siguiente:

*"...debe declararse prescrito el derecho de la Administración a determinar una deuda tributaria derivada del hecho imponible producido por la operación de escisión documentada en escritura pública de fecha 3 de octubre de 2000, inscrita en el Registro Mercantil de Castellón el 14 de diciembre de 2000 y comprobada, de conformidad con lo previsto en el artículo 110.2 LIS con fecha 29 de enero de 2001."*

Con fecha 29-01-2001, notificada al interesado el 01-02-2001, emitió la Unidad Regional de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia a la entidad **B, S.L.** un requerimiento de obtención de información en uso de las atribuciones previstas en los artículos 111.1 de la antigua Ley General Tributaria,

230/1963 y 37 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, solicitando determinada documentación con trascendencia tributaria en relación a la operación de escisión de fecha 11-06-2000, entendiéndose el contribuyente que dicho requerimiento de información formaba parte de un procedimiento de comprobación e investigación, por lo que el día 05-05-2005, día de inicio de las actuaciones inspectoras, la acción administrativa se encontraba ya prescrita al haber transcurrido más de 4 años entre el 01-02-2001 y el 05-05-2005.

Dispone el citado artículo 37, regulador de los requerimientos de la Inspección de los Tributos para la obtención de información, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*“1. De acuerdo con el artículo 111 de la Ley General Tributaria, toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.”*

Del mismo modo, el artículo 93 de la LGT 58/2003, regulador de las obligaciones de información, determina respecto a lo que aquí interesa::

*“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.(...)”*

*2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.”*

De la lectura de los preceptos anteriores se desprende que a los obligados tributarios se les puede requerir una amplia documentación relacionada tanto con sus obligaciones propias como de terceros. Para analizar la diferencia entre actuaciones de obtención de información y otras actuaciones de gestión e inspección, conviene tener en cuenta que el artículo 93 de la LGT se encuentra encuadrado dentro de la Sección 3ª del Capítulo Primero del Título III de la LGT con la denominación “Colaboración social en la aplicación de los tributos”. El Título III se refiere a “La aplicación de los tributos”, el Capítulo Primero “Principios Generales”, Capítulo III “Actuaciones y Procedimientos de Gestión Tributaria” y el Capítulo IV “Actuaciones y Procedimientos de Inspección.” Lo que resulta relevante a juicio de este Tribunal Central es que el artículo 93 se localiza al margen tanto de los artículos específicos de las actuaciones de gestión como de los de inspección, aunque entre las funciones que se atribuye a la inspección tributaria, reguladas en el artículo 141 de la LGT, se encuentran las siguientes:

*“La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:*

*a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.*

*b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.*

*c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.*

*...*

*g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.*

*h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.(...)”*

*De acuerdo con el artículo anterior, las actuaciones de obtención de información desarrolladas por la inspección tributaria son distintas tanto de las actuaciones de comprobación e investigación (las propias atribuidas a la Inspección) como de las funciones de comprobación limitada, y ello con independencia de que puedan realizarse requerimientos de información a terceros en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos.*

*Este Tribunal Central, en el Recurso extraordinario en Unificación de Criterio de 23-01-2014 (RG 471/12) reconoce la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 de la LGT,*

*de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente, en su caso se inicien. El Tribunal fija como criterio que: “los requerimientos individualizados de obtención de información que, al amparo de los artículos 93 de la LGT y 30 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, efectúen las unidades de módulos en el ejercicio de sus funciones de control integral de los contribuyentes que tributan en métodos objetivos de tributación, solicitando a los requeridos datos, antecedentes, informes o justificantes en relación con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias, **no suponen el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación**, incluso cuando la Administración solicite la aportación y/o el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida.”*

El Tribunal Central sostiene este criterio apoyándose en los preceptos transcritos anteriormente que ponen en evidencia la independencia de los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 de la LGT de los procedimientos de comprobación o investigación.

Con carácter previo a analizar la aplicación de la resolución del Tribunal Central de 23-01-2014 (471/2012) debemos precisar que las conclusiones del recurso extraordinario en Unificación de Criterio se circunscriben a los requerimientos realizados por las unidades de módulos y ello sin perjuicio de que los razonamientos del recurso se puedan utilizar para determinar la distinción entre los requerimientos de información formulados al amparo del artículo 93 de la LGT de los procedimientos de comprobación o inspección que ulteriormente en su caso, se inicien. Lo que debe tenerse en cuenta es que, en algunos casos, la Administración tributaria puede realizar actuaciones de obtención de información que pueden enmascarar verdaderas actuaciones de comprobación e investigación, de tal forma que el requerimiento de información deba incardinarse en las actuaciones de comprobación e investigación al excederse las primeras la finalidad de dichas actuaciones de obtención de información. Debe tenerse en cuenta que existe una cierta dificultad para distinguir entre la finalidad de las actuaciones de obtención de información y las actuaciones de comprobación e investigación, ya que en toda actuación de obtención de información subyace una finalidad, aunque sea latente, de comprobación, por lo que, siguiendo una postura radical, podría llegar a concluirse que siempre que nos encontremos con una actuación de obtención de información relativa al cumplimiento de las obligaciones propias del obligado tributario, tal actuación decae en su naturaleza para convertirse en una actuación de comprobación. Sin embargo, como ya hemos mantenido a lo largo de la presente resolución, no se puede mantener esta postura ya que el legislador ha querido que se puedan realizar dichos requerimientos y que éstos no supongan el inicio de un procedimiento de comprobación o inspección, habiéndose pronunciado este Tribunal en este mismo sentido, entre otras, en resoluciones de 20-11-2014 (RG 1529/12) y (RG 1604/12).

Pues bien, en el caso que nos ocupa, con fecha 29-01-2001, emitió Delegación Especial de Valencia a la entidad **B, S.L.** un requerimiento de obtención de información en uso de las atribuciones previstas en los artículos 111.1 de la LGT 230/1963 y 37 del RD 939/1986, solicitando determinada documentación con trascendencia tributaria en relación a la operación de escisión de fecha 11-06-2000, en concreto:

*“-Fotocopia del proyecto de escisión.*

*-Fotocopia de la escritura de escisión, y demás documentación complementaria (artículo 227 y 230 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, BOE n° 184, del 31 de julio).*

*-En su caso, de no aportase en la documentación anteriormente detallada, el balance de fusión de esa sociedad (sociedad adquirente, a la que se dirige el requerimiento).*

*-En su caso, fotocopia del justificante de inscripción de la escritura en el Registro Mercantil.”*

Documentación que fue solicitada por la inspección a raíz de la “Comunicación de inicio del proyecto de escisión parcial de la compañía **LJE S.A.**,” emitida por el contribuyente respecto del proyecto de escisión de fecha 30-06-2000, en la que se indicó lo siguiente:

*“**LJE, S.A.**” con N.I.F. A-... con domicilio en ..... Calle ....n° .. y en su nombre y representación el Presidente del Consejo de Administración, D. E.....*

*Consta inscrita en el Registro Mercantil de C.... en el Tomo 457 Libro 25 Sección General Folio 72 Hoja CS-649.*

*“**B, S.L.**” sociedad beneficiaria de nueva creación.*

**EXPONE:**

Que ha presentado el proyecto de escisión parcial de la compañía mercantil **LJE, S.A.** en el Registro Mercantil de Castellón, que de acuerdo con el art. 110 de la Ley 43/95 del Impuesto de Sociedades sobre obligaciones en la aplicación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones, estamos en la obligación de comunicar a la Administración tributaria el inicio de las actuaciones del proyecto de escisión de la compañía, con carácter previo a la inscripción de la correspondiente Escritura Pública.

Es por lo que se solicita que el presente escrito sirva para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria el inicio de las actuaciones de acuerdo con el proyecto de escisión presentado en el Registro Mercantil de Castellón así como para ser beneficiario de las ventajas contempladas en la Ley del Impuesto de Sociedades.”

Así las cosas, de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, es preciso tener en cuenta las consideraciones siguientes:

1. El requerimiento de obtención de información en cuestión, de fecha 29-01-2001, se remite a los artículos 111.1 de la LGT 230/1963 y 37 del RD 939/1986, ambos reguladores de la obligación de suministro de información a la Administración.

2. En virtud de dicho requerimiento la Administración no obtiene en absoluto los datos necesarios para proceder a la liquidación, no suponiendo en modo alguno su cumplimentación la revisión del cumplimiento de los requisitos exigidos para poder aplicar o no el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.

3. No fue hasta mucho tiempo después, el 05-05-2005, cuando se comunicó al obligado tributario el inicio del procedimiento inspector.

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que con la notificación del requerimiento de información el 01-02-2001 no se inició un procedimiento de comprobación limitada.

Llegados a este punto es preciso traer a colación el artículo 66 de la LGT 58/2003, regulador de los plazos de prescripción, que determina, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*

*a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”*

Señalando el artículo 67 siguiente, regulador del cómputo de los plazos de prescripción:

*“1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:*

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.”*

Por su parte el artículo 142 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regulador de las declaraciones, establecía que:

*“1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este Impuesto en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.*

*La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.(...)”*

Así las cosas, podemos determinar que el plazo de presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2000, periodo impositivo concluido el 31-12-2000, finalizaba el 25-07-2001, de manera que a 05-05-2005, fecha en que se inició el procedimiento inspector respecto de la entidad **LJE S.A.**, no había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siendo esta fecha anterior al 25-07-2005, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

### **Tercero.**

Se refiere la segunda alegación planteada por el interesado al incumplimiento del procedimiento legalmente establecido para determinar el valor de mercado, manifestando al respecto lo siguiente:

*“Según pone de manifiesto el expediente y se recoge expresamente en la Resolución del TEAC que ordena la reposición de actuaciones, para determinar el valor de mercado aplicado en la liquidación, la Inspección no aplicó el procedimiento establecido en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD.537/1997) para las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, razón por la cual, de acuerdo con la jurisprudencia, el acuerdo de liquidación es nulo de pleno derecho.*

*(...)Por aplicación de esta doctrina jurisprudencial al presente caso, para fijar el valor normal de mercado de los bienes transmitidos, la inspección debió acudir a las normas y procedimiento regulados en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Y al no haberlo hecho así, procede la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo de liquidación recurrido, por haber sido dictado “prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido” (artículos 62.1.e de la LRJAP-PAC, y 217.1.e de la Ley General Tributaria).”*

En primer lugar es preciso aclarar que, a pesar de lo manifestado por el contribuyente, en ningún momento determinó este Tribunal en resolución de 15-03-2012 (RG 5002/10 y 5003/10) la aplicación o no por la Inspección del procedimiento establecido en el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para las operaciones realizadas entre entidades vinculadas.

A efectos de resolver la presente controversia es preciso en primer lugar traer a colación el artículo 15 de la LIS, regulador de las reglas de valoración, que determina, respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

*“2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:*

...

*d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.*

*(...)Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley.*

*3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.”*

Resulta claro de este precepto que la remisión al artículo 16 de la LIS, regulador de las reglas de valoración en operaciones vinculadas, se limita a los métodos de valoración, a los que este artículo dedica su apartado 3:

*“3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:*

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

*b) Supletoriamente resultarán aplicables:*

*a') Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.*

*b') Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.*

*c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.(...)”*

La Inspección, como consta en los antecedentes de hecho, encargó y obtuvo de los servicios técnicos de la AEAT la tasación a valor de mercado de los inmuebles objeto de la escisión. Se utilizó por tanto a efectos de valoración el primero y principal de los métodos que establece el citado artículo 16.3 de la LIS.

Entiende el interesado que la Inspección tendría que haber seguido el procedimiento de valoración regulado en el artículo 15 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regulador del procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado, si bien, lo cierto es que el referido artículo establece un procedimiento de valoración exclusivamente aplicable para la determinación del valor de mercado de las operaciones realizadas entre partes vinculadas. Así lo demuestra la dicción literal del primero de sus incisos, a cuyo tenor:

*“1. Cuando la Administración Tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se procederá de la siguiente manera (...).”*

Y conforme al artículo 16.1 de la LIS:

*“1. La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.(...)”*

Respecto a esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución de fecha 19-01-2007 (RG 1680/05), confirmada por SAN de 30-03-2009, en los siguientes términos:

*“Por lo que se refiere a la posible vulneración del artículo 15 del RD 537/1997 al practicar la valoración a precios de mercado, y la omisión del procedimiento legalmente establecido, debemos señalar que el artículo 15 del Reglamento establece el procedimiento que debe seguir la Administración cuando “haga uso de la facultad establecida en el artículo 16 de la Ley del Impuesto”, es decir, cuando proceda a valorar por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. Sin embargo, en el presente caso y según consta en el acta incoada y en la liquidación practicada, la Inspección no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 16 de la Ley 43/1995, razón por la que no ha seguido el procedimiento al que se refiere el artículo 15 del Reglamento. Según figura en el expediente, la comprobación del actuario se centró en verificar si la operación de escisión realizada cumplían los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS, considerando que, el no cumplirse los requisitos legales establecidos no era de aplicación a la operación de escisión parcial el citado régimen especial, por ello, tributará según lo dispuesto en el régimen general del Impuesto, por lo que serán de aplicación las reglas de valoración e imputación de renta de los artículos 15 y 18 de la LIS. En consecuencia, no es requisito legal para determinar el valor de mercado en las operaciones de escisión acudir al procedimiento previsto en el artículo 15 del RIS, exclusivo para operaciones vinculadas. Tampoco se aprecia que se haya causado a la reclamante indefensión alguna, al quedar constancia en el expediente de haber tenido conocimiento de cuantas actuaciones se han practicado, habiendo podido alegar cuanto a su derecho conviniera.” Resolución que ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 30 de marzo de 2009 (rec. 108/2007).”*

Pues bien, en el caso que nos ocupa la regularización practicada ha consistido en la aplicación del valor normal de mercado a los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de la escisión realizada, todo ello en seguimiento de lo dispuesto en el artículo 15 de la LIS, porque así lo señala este precepto de manera imperativa, determinando la Inspección únicamente el valor que corresponde a los elementos transmitidos como consecuencia de una escisión a la que no resulta aplicable el régimen especial, lo que nos obliga a acudir al valor normal de mercado de los elementos transmitidos para determinar la tributación que corresponde a la operación realizada, de manera que, no habiendo hecho uso la Inspección de la facultad prevista en el artículo 16 de la LIS no es requisito legal acudir al procedimiento previsto en el artículo 15 del RIS, exclusivo para operaciones vinculadas, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras en este punto.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras en resolución de 30-05-12 (RG 4378/10), de 21-03-13 (RG 3359/11), de 24/04/2013 (RG 5873/10) y de 27/06/2013 (RG 4853/10).

#### **Cuarto.**

Alega en tercer lugar el interesado que el defecto en la notificación del Acuerdo de liquidación obliga a dar nuevo trámite de alegaciones y a dictar nuevo acto de liquidación, manifestando al respecto lo siguiente:

*“Tratándose en este caso de un acuerdo de liquidación derivado de un acta de disconformidad, la retroacción de actuaciones no puede llevarse al momento posterior al acuerdo de liquidación defectuosamente notificado, sino al previo de puesta de manifiesto del expediente con plazo para alegaciones según establece el apartado 4.b) del artículo 188 del Real Decreto 1063/2007, de 27 de julio, para el caso de que “se complete el expediente en cualquiera de sus extremos” con mantenimiento de la misma propuesta de liquidación contenida en el acta, lo que en el presente caso ha tenido lugar para dar cumplimiento a lo ordenado por el TEAC, en cuyo caso debe concederse al obligado tributario un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y formulación de las alegaciones que estime oportunas, y tras la conclusión de dicho plazo, proceder a dictar un nuevo acuerdo de liquidación.”*

No obstante lo anterior, dispuso este Tribunal en resolución de 15-03-2012 por la que se ordenó anular la resolución del Tribunal Regional así como la retroacción de actuaciones, lo siguiente:

*“...no cabrá sino anular la resolución del TEAR aquí impugnada considerando defectuosa la notificación de la liquidación objeto de la misma y **retrotraer las actuaciones al momento de notificación de esta última** a los efectos de que en dicha notificación se informe al contribuyente de su derecho de promover TPC en los términos dichos por la presente resolución.”*

En cumplimiento de la citada resolución, en fecha 27-11-2012 procedió la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia a dictar acuerdo de ejecución acordando lo siguiente:

*“De acuerdo con lo anteriormente expuesto, procede, en ejecución de la resolución del TEAC, volver a notificar el acuerdo de liquidación de fecha 16 de diciembre de 2005, que se adjunta al presente acuerdo, modificándose **el pie de recurso del mismo, que queda redactado de la siguiente forma:***

*“(...) De acuerdo con lo dispuesto en el art. 135 de la LGT se hace constar que dentro del plazo del primer recurso o reclamación, podrá promover ante esta Dependencia Regional de Inspección **tasación pericial contradictoria**, en corrección de los medios de comprobación fiscal señalados en el art. 57 de la LGT, y que han servido de base para dictar esta liquidación.*

*La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. A estos efectos, se le comunica que no resulta compatible la práctica de la tasación pericial contradictoria con la interposición de recursos y/o reclamaciones contra la liquidación.*

*Por último, procede comunicarle la imposibilidad de reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, a la que hace referencia el párrafo segundo del apartado 1 del art. 135 de la LGT, al no prever la normativa del Impuesto sobre Sociedades dicha posibilidad.”*

*Por todo lo cual, esta **INSPECCION REGIONAL ACUERDA** ejecutar el fallo del Tribunal Económico Administrativo Central en los términos expuestos en los fundamentos que anteceden, notificando el acuerdo de liquidación de 16 de diciembre de 2005, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodo 2000, concediendo nuevo plazo de ingreso en voluntaria y reconociendo que contra la liquidación que el mismo contiene cabe el régimen de recursos reflejado anteriormente.”*

Dispone el artículo 135 de la LGT, regulador de la tasación pericial contradictoria, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*“1. 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.”*

Por su parte, el artículo 157 de la citada ley, regulador de las actas de disconformidad, dispone:

*“1. Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.*

...

3. En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

...

5. Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.”

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, siendo las actas meras propuestas de liquidación, y no liquidaciones propiamente dichas, podemos determinar que la Administración ejecutó correctamente el fallo de este TEAC debiéndose retrotraer las actuaciones al momento de notificación del Acuerdo de liquidación, y no al momento de formalización del acta de disconformidad, no siendo procedente por tanto la concesión al contribuyente del plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

#### **Quinto.**

Alega a continuación el interesado el carácter preclusivo de la resolución por silencio del procedimiento de comprobación limitada iniciado el 11-07-2000, fecha en que la Comunicación de inicio del proyecto de escisión parcial de la compañía **LJE S.A.**, emitida por el contribuyente respecto del proyecto de escisión de fecha 30-06-2000, tuvo entrada en el Registro de la Administración.

Pues bien, acerca del inicio del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar es claro que el artículo 67 de la LGT lo sitúa, sin excepción en “...el día siguiente a aquél en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación” razón por la cual no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

#### **Sexto.**

Alega en quinto lugar el interesado el cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), manifestando al respecto lo siguiente:

*“A diferencia de los casos previamente considerados (en los que se llevaba a cabo una «escisión total»), la reestructuración del patrimonio familiar se ha instrumentado en este caso mediante una «escisión parcial», supuesto para el que -a diferencia de la «escisión total»- la normativa española exige que lo escindido sea «rama de actividad», pero la Directiva 90/434/CEE tiene por objeto garantizar que las operaciones de reestructuración de sociedades, tales como la «escisión» (sea parcial o total) no se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros, razón por la cual procede, por aplicación de la citada Directiva comunitaria, "a cuyo espíritu ha de atenerse el legislador español" (SAN de 30 de abril de 2008, Sección 4ª, rec. 370/2006, entre muchas más), la aplicación del régimen fiscal especial a **LJE, S.A.**, con independencia de su posible inaplicación a sus socios, a quienes se atribuye la potencial ventaja fiscal, teniendo en cuenta que "los estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas **sólo excepcionalmente**" (STJUE de 20 de mayo de 2010, ya citada).”*

Manifestando la Inspección al respecto en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

**“CUARTO:** (...) En el presente expediente se ha puesto de manifiesto que el motivo o finalidad principal de dicha operación ha sido crear una sociedad en la que se integre la totalidad del patrimonio inmobiliario que figuraba en el balance de **LJE, S.A.**, a 31 de diciembre de 1999, sociedad que se escinde, con la finalidad de rentabilizar el mismo de forma independiente a su colaboración en el proceso productivo principal (fabricación de conservas), a la que se dedica la entidad, obligada tributaria. Ello solo ha supuesto un desplazamiento de la titularidad de esos activos (inmuebles), pero no la segregación de una actividad autónoma de arrendamiento y/o compraventa de inmuebles, que pese a constar en su objeto social (explotación de fincas rústicas) no fue ejercida en sede de la escindida, lo cual podría haber supuesto que la escisión fuese encuadrable en las operaciones de reestructuración o racionalización empresarial que pretende proteger este régimen especial, pero en el caso que nos ocupa no fue así, por lo que, no es aplicable el régimen del Capítulo VIII, Título VIII, de la LIS, como se argumenta en los siguientes fundamentos.(...)”

**QUINTO:** (...) En el presente expediente, de los hechos acaecidos, expuestos en el TERCER antecedente, se extraen las siguientes consideraciones:

a) *La fabricación y comercialización de conservas vegetales era la única actividad empresarial ejercida en ese momento, y se desarrollaba en una de las fincas escindidas (finca registral) n° 35.488, que englobaba la fábrica, taller, almacenes varios, patio, oficinas, vestuarios, comedores, servicios, etc. componentes del recinto industrial.*

b) *Con la escisión practicada, la titularidad de los inmuebles (el recinto industrial mencionado, en donde se desarrollaba la actividad de fabricación de conservas, y tres fincas colindantes, de las que no consta su afectación a explotación económica alguna) fue traspasada de LJE S.A. a la sociedad de nueva creación B, S.L. (participada por los mismos socios y en las mismas proporciones), pero su uso fue cedido a LJE S.A. mediante un contrato de arrendamiento (firmado el 22 de Noviembre de 2000, con efectos desde el mismo día de la escisión).*

c) *Ninguno de los documentos generados como consecuencia de la escisión parcial de **LJE S.A.**, examinados por la Inspección: Proyecto de escisión (03/05/2000), Escrito dirigido al Ministerio de Economía y Hacienda (11/07/2000), Escritura Pública (03/10/2000), contrato de arrendamiento (22/11/2000); califican el patrimonio segregado como "rama de actividad", refiriéndose a la segregación del patrimonio inmobiliario (o de una parte del mismo), lo cual confirma la conclusión de la Inspección puesto que esta es la terminología empleada por el interesado.*

d) *La beneficiaria de la escisión **B, S.L.**, cuya constitución fue simultánea a la escisión, no comunica a la Administración el inicio de ninguna actividad empresarial y su domicilio fiscal (Pl. .... de Valencia, compartido con la "Asociación ....") sólo es utilizado para recepcionar correspondencia. Dicha entidad no contaba con un espacio físico o sede real que alojara la organización de medios materiales y personales necesarios para el desempeño de cualquier explotación económica, cuya ausencia impide considerar que los inmuebles recibidos de **LJE S.A.** fueran un "conjunto de elementos patrimoniales capaz de funcionar por sus propios medios". Si bien, con posterioridad al contrato de arrendamiento suscrito con **LJE S.A.**, **B,S.L.** se dio de alta en el epígrafe 861.2 "Alquiler de Locales industriales" (28 de Diciembre de 2000) y afilió a la Seguridad Social a una persona (30 de Diciembre de 2000), que precisamente llevaba más de 15 años trabajando para **LJE S.A.**, pero de este modo no se puede pretender suplir la falta de actividad de la beneficiaria.*

De todo lo cual, cabe concluir que **los inmuebles segregados de LJE, S.A.** no pueden considerarse fiscalmente -ni en sede de la entidad transmitente ni en sede de la entidad adquirente- como una rama de actividad (únicamente compartían su naturaleza inmobiliaria), pues **no formaban** un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir **una unidad económica autónoma** determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Dado que la segregación de **LJE S.A.** que nos ocupa no puede ser considerada como una segregación de rama de actividad, contenida en el artículo 97 .2 b) de la Ley 43/1995, no le resulta aplicable el régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la misma y la citada operación deberá tributar por el régimen general de las transmisiones societarias regulado en el Art.15.3 de la Ley 43/1995.

En base a lo expuesto se alcanzan las siguientes **CONCLUSIONES:**

**Se ha utilizado el régimen para conseguir una ventaja fiscal** que no resulta ser un motivo económico válido de los previstos en la normativa, tanto comunitaria como en la legislación interna española. Lo que protege el régimen especial es la reestructuración o racionalización de actividades empresariales preexistentes, persiguiendo la neutralidad fiscal de los procesos que contempla. No se trata de reubicar inmuebles u otros activos a conveniencia de los objetivos y finalidades perseguidas por el contribuyente, con un nulo coste fiscal.

Además, la inaplicabilidad del Régimen especial se produce por **incumplimiento del requisito** de que los elementos patrimoniales que integran el patrimonio escindido formen "**RAMA DE ACTIVIDAD**" en sede de la escindida."

Así las cosas, a efectos de resolver la presente controversia, pasaremos a continuación a transcribir el artículo 97 de la LIS, que determina en su redacción vigente para el año 2000 y respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

"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 traspasan.”

Es criterio de este Tribunal, expuesto en resoluciones tales como la de 27-09-2012 (RG 4787/10), la de 24-04-2013 (RG 1959/11) y la de 06-02-2014 (807/12) por citar algunas de las más recientes, el considerar que no puede hablarse de escisión de una rama de actividad cuando la sociedad escindida ejercía una única actividad de forma que lo segregado no es sino parte de los elementos materiales y humanos con los que desarrollaba la misma.

A este respecto es oportuno traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 05-04-2011 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.»*

En análogos términos se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 10-03-2011 recaída en el recurso número 6131/2006.

Aunque la sentencia parcialmente trascrita 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) 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.”*

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 los mismos términos. Así dispone el artículo 2.j) de la Directiva 2009/133/CE, lo siguiente:

“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 la Dirección General de Tributos según respuesta a consultas tales como las V0085/1999 y V0007/1999.

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.
- Que la rama de actividad sea 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.

Así las cosas, para que pueda hablarse de rama de actividad los bienes que la componen han de permitir, por sí solos, el desarrollo de una explotación económica, debiendo ser además la rama de actividad, preexistente en la sociedad que se escinde y no sólo en la sociedad beneficiaria de la escisión, ya que de lo contrario todo sería rama de actividad.

Dicho criterio ha venido a ser confirmado por el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 22-12-2014 (rec. nº. 812/2013 en Unificación de Doctrina).

Así pues, en el caso que nos ocupa, ante la falta de prueba en contrario tanto en las anteriores instancias como en ésta, debe concluirse que la entidad escindida, dedicada exclusivamente a la fabricación y comercialización de conservas vegetales, no contaba con la necesaria organización diferenciada de una supuesta actividad inmobiliaria, no pudiendo constituir en consecuencia los activos transmitidos a la entidad beneficiaria de la escisión, cuyo uso fue inmediatamente cedido a la entidad escindida mediante un contrato de arrendamiento con efectos desde el mismo día de la escisión, una rama de actividad, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

### **Séptimo.**

Antes de entrar a analizar la existencia de motivo económico válido es preciso señalar que, una vez sentado que no procede aplicar en el presente caso el referido Régimen Especial de tributación, resultaría

innecesario analizar la posible concurrencia del motivo económico válido exigido por el artículo 110.2 de la LIS, si bien, no obstante, y dadas las alegaciones del interesado, procederemos a continuación a su análisis.

Dispone el artículo 110.2 de la LIS en su redacción vigente para el año 2000 y respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

*“2. 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.”*

La mención a los motivos económicos válidos refleja en términos similares lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que disponía que:

*“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones reguladoras del régimen especial o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de valores: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscal”.*

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, escisión parcial) tengan por finalidad principal la reestructuración o racionalización de las operaciones económicas, de forma que si no concurría este fin dichas operaciones se estarían beneficiando incorrectamente de un beneficio fiscal consistente en el diferimiento de la tributación de las plusvalías derivadas de las mismas hasta el momento en que tuvieran lugar, en su caso, las ulteriores transmisiones, siendo éste el fraude o evasión fiscal al que alude el artículo 110.2 de la LIS.

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 ha señalado, diferir la tributación, siendo el sujeto pasivo quien debe probar la concurrencia del requisito de acuerdo con los términos previstos en el artículo 105.1 de la LGT, en virtud del cual si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo que respecta a la aplicación de un Régimen Especial en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

4. En la aplicación del artículo 110.2 de la LIS no podemos atenernos exclusivamente al tenor literal de sus palabras, sino que se han de valorar sus antecedentes, su contexto y 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 susceptibles de aplicación generalizada que permitan identificar aquellas operaciones de 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 de escisión en sí misma considerada, sino también 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.

Pues bien, en el presente caso nos encontramos con los siguientes datos relevantes:

1. La única actividad desarrollada por **LJE, S.A.**, era la fabricación y comercialización de conservas vegetales no habiendo ejercido previamente la actividad autónoma de arrendamiento y/o compraventa de inmuebles objeto de la escisión.

2. La fabricación y comercialización de conservas vegetales se desarrollaba en una de las fincas escindidas.

3. La titularidad de los inmuebles fue traspasada a la sociedad de nueva creación **B, S.L.** (participada por los mismos socios y en las mismas proporciones), pero su uso fue cedido a **LJE S.A.** mediante contrato de arrendamiento de noviembre de 2000 con efectos desde el mismo día de la escisión.

4. **B, S.L.**, cuya constitución fue simultánea a la escisión, no comunicó a la Administración el inicio de ninguna actividad empresarial.

5. El domicilio fiscal de **B, S.L.** sólo era utilizado para recepcionar correspondencia.

6. La actividad inmobiliaria traspasada a la entidad beneficiaria de la escisión no constituye, tal y como ya se ha indicado, rama de actividad.

7. Ausencia de cuantificación por el interesado de la coyuntura económica favorable ocasionada por la operación de escisión.

Así las cosas, podemos comprobar que no se halla ni en la documentación relativa a la escisión parcial analizada ni en las explicaciones recabadas a los partícipes explicación ni justificación alguna acerca de la finalidad perseguida con esta operativa que acredite motivos de diferenciación o racionalización de actividades que habrían servido para mejorar en términos económicos su funcionamiento o rendimiento.

Por todo ello no puede sino concluirse que de los hechos expuestos se desprende que lo que ha sucedido es la reorganización de unos inmuebles que anteriormente ostentaba la entidad escindida a fin de que quedasen colocados en la entidad beneficiaria de la escisión, operación que no se demuestra que en nada afectase o beneficiase al tejido empresarial del sistema económico, lo cual es perfectamente lícito, pero responde únicamente a un interés particular y en modo alguno al interés general que la norma protege y persigue como motivo económico válido para hacerlo merecedor del beneficio fiscal que el Régimen Especial reporta.

En este sentido, procede traer a colación la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22-03-2012 (recurso 190/2009), que entre otras consideraciones expone en el FD Séptimo, lo siguiente:

*“En suma, con arreglo a la doctrina que se ha expuesto ampliamente, incumbe a la sociedad escindida -y, por ende, a la recurrente como sucesora-, acreditar que la escisión se llevó a cabo por motivos económicos válidos, lo que exige un esfuerzo, por mínimo que sea, de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal, sino que obedece a dar cumplimiento a una necesidad empresarial sentida, en los términos ya vistos, sea en el orden organizativo, comercial, financiero, de ahorro de costes, de distribución o del orden que sea preciso, pues en la definición de los motivos válidos hay gran amplitud, potencialmente indefinida, de posibilidades. Pero lo que no es admisible es que la escisión tenga por única finalidad el reparto de un patrimonio común, y que ese designio, que es lícito, se efectúe con coste fiscal nulo, pues no hay en esa operación propósito o finalidad organizativa alguna para la sociedad.*

*Cabe mencionar, al respecto cuanto se dijo, para denegar el beneficio de la neutralidad en las operaciones societarias, en la sentencia de esta Sala de 18 de marzo de 2010 (recurso nº 31/07), conforme a la cual la distribución del patrimonio familiar no constituye, a efectos de la aplicación de los arts. 97 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, motivo económico válido, por la sencilla razón de que ni siquiera puede considerarse como un motivo económico.*

*En el presente supuesto la recurrente no ha logrado acreditar que la escisión acometida por la entidad mercantil ..... se llevó a cabo por motivos económicos válidos, entre los que se pueden encontrar, como la propia expresión indicada denota, aquellos relacionados con finalidades de reestructuración empresarial, reorganización de los activos u otras que presupongan el ejercicio de la industria o del comercio por parte de la sociedad escindida y, además, por cada una de las sociedades resultantes o beneficiarias de la escisión.*

*(...)De los términos expuestos se desprende, sin dificultad, ratificando la conclusión alcanzada en el acuerdo de liquidación, que la “finalidad de esta operación no ha sido otra que la de realizar la disolución de la entidad, separándose los socios, y optando por acogerse al régimen especial con la finalidad, tal como expresamente se recoge en el informe de los administradores de aprovecharse de las ventajas, vía diferimiento de las rentas, que ofrece la aplicación del mismo, ya que de otra forma habría resultado gravada en ese momento la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los inmuebles transmitidos”.*

(...) Conforme a ello, estima la Sala, en línea con lo expuesto por la Administración, que la operación de escisión tuvo como único fin el reparto de un patrimonio común para seguir manteniendo, con posterioridad, la misma actividad de arrendamiento de inmuebles, sin que dicha separación pueda justificarse en un motivo económico válido, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, que es el requisito legalmente exigido.

Tal y como se ha anticipado anteriormente, lo que no es admisible es que la escisión tenga por única finalidad el reparto de un patrimonio común, y que ese designio, que es lícito, se efectúe con coste fiscal nulo, pues no hay en esa operación propósito o finalidad organizativa alguna para la sociedad.

Así, pues, en este caso resulta evidente la improcedencia de que la sociedad escindida y, por sucesión universal ex lege, las entidades resultantes de la operación de escisión, pueda acogerse a los beneficios establecidos en los artículos 97 y siguientes de la Ley 43/1995. Por lo demás, las pruebas aportadas no procuran la acreditación del hecho base para que la entidad recurrente pudiera gozar del régimen especial.”

Por último, resulta ilustrativo traer también a colación, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-05-2012 (recaída en el recurso de casación nº 2233-10), en la que el alto Tribunal cita su propia doctrina, señalando que corresponde al sujeto pasivo probar la existencia de motivos económicos válidos:

“(…) En consecuencia, existiendo la referencia en la norma comunitaria a que la inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y reconocido por el propio legislador que los mismos principios que inspiran la Directiva deben aplicarse a las situaciones internas, puede concluirse que dicha previsión se encontraba, con independencia de que, en principio, no resulte de aplicación la norma comunitaria a las situaciones puramente internas, en el espíritu de la Ley 29/1991 y, posteriormente, en el art. 110.2 de la LIS .

(…) Esta interpretación amplia del concepto de “fraude o evasión fiscal” se desprende también de nuestra doctrina. Así, en la Sentencia de 5 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 373/2007 ), esta Sala, tras recordar a) que la finalidad que persigue el art. 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros, que es “el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva)”, y que, b) sin embargo, “el artículo 11.1.a) de esta norma comunitaria permite aparcar ese empeño armonizador cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin “motivos económicos válidos” puede constituir una presunción”, añadimos c) que “en realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial” [(FD Cuarto); en el mismo sentido, Sentencia de 16 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 2800/2003 ), FD Segundo].

(…) Finalmente, es evidente que entender lo contrario, es decir, considerar que la norma interna exigía que la Administración probase la existencia de fraude de ley en la operación de fusión realizada en el ámbito interno, podría conllevar la vulneración del principio comunitario de libre concurrencia en el mercado, pues situaría a las empresas españolas en situaciones inferiores de competitividad con relación a otras empresas de ámbito transnacional.

Las razones expuestas nos llevan a concluir que no existen argumentos definitivos que permitan afirmar que el art. 110.2 de la LIS, en la redacción vigente en el año 1999, cuando señala que la operación se hubiese realizado «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal», debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el art. 24 de la LGT (FD Cuarto).

E igualmente por las razones expuestas, ha de rechazarse que se haya hecho una aplicación retroactiva de la redacción del art. 110.2 de la LGT, tras la modificación operada por la Ley 14/2000, pues la redacción anterior, según la doctrina anteriormente transcrita de esta Sala, en una interpretación teleológica del precepto, permitía la exclusión del régimen especial de FEAC, en el caso de inexistencia de motivos económicos válidos.

Por ello, no le correspondía a la Inspección, como mantiene la recurrente, la probanza de la existencia de fraude o evasión fiscal, sino a la recurrente la acreditación de la existencia de motivos económicos válidos para poder acogerse al régimen especial de FEAC en la operación de absorción realizada y ello en aplicación de lo dispuesto en el art. 114 de la LGT (hoy art. 105 LGT de 2003). Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal. Así nos hemos expresado en nuestra reciente Sentencia de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2818/2008), donde reiteramos que «en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la

Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (sentencias de 25 de septiembre de 1992, 14 de diciembre de 1999, y 28 de abril de 2001)» (Sentencia de 5 de febrero de 2007) (rec. cas. núm. 2739/2002), FD Tercero; en el mismo sentido Sentencia de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD Quinto; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD Duodécimo; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD Quinto; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003), FD Cuarto A); de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD Tercero; y de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/2005), FD Tercero)» (FD Sexto).”

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior, no pudiéndose apreciar la existencia de un motivo económico válido que justifique la operación de escisión realizada, unido a la imposibilidad de considerar como rama de actividad a los activos transmitidos a la entidad beneficiaria, no podemos sino desestimar las pretensiones del interesado, procediendo la aplicación del Régimen General del Impuesto.

#### **Octavo.**

Alega por último el interesado el acogimiento de las rentas derivadas de la escisión al régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios, manifestando al respecto lo siguiente:

*“...resulte o no de aplicación el régimen especial, en una operación de escisión parcial, la sociedad que se escinde entrega una parte de su patrimonio a otra sociedad recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, por lo que se trata de una operación a título oneroso cuyas rentas son susceptibles de ser acogidas al régimen de diferimiento por reinversión, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de reinversión que en el presente caso se ha producido.”*

Manifestando la Inspección en el acuerdo de liquidación que:

*“...las acciones de la sociedad beneficiaria que se reciben a modo de contraprestación por el patrimonio segregado han de atribuirse a los socios de la sociedad escindida y no a ésta última; de lo que resulta que la entidad que se escinde se desprende de elementos patrimoniales que eran suyos y cede la contraprestación a sus socios sin recibir nada a cambio, situación que le priva desde el punto de vista conceptual de la posibilidad de materializar la reinversión, puesto que únicamente quien se resarce directamente de una desinversión puede invertir de nuevo, es decir, reinvertir.”*

*Como consecuencia de todo ello, la conclusión lógica a la que se llega estriba en que las rentas derivadas de la tributación por el régimen general de la escisión parcial de LJE S.A. no pueden acogerse al diferimiento regulado en el Art. 21 de la Ley 43/1995, ya que la citada operación no proporcionó al sujeto pasivo ninguna contraprestación directa, que conceptualmente le permitiera materializar la reinversión, tal como exige el precepto mencionado.”*

En Diligencia de 16-05-2005, quedó recogida la siguiente manifestación del obligado tributario:

*“-Que el compareciente manifiesta : “En relación con las rentas que puedan derivarse de la comprobación de la escisión parcial documentada en escritura pública de 3 de Octubre de 2000 y en el supuesto de que el régimen especial del Título VIII del Capítulo VIII de la Ley 43/1995 no resultase aplicable a la mencionada operación, el sujeto pasivo entiende que las citadas rentas serían acogibles al diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios regulado en el Art.21 de la Ley 43/1995, vigente en el ejercicio 2000. A estos efectos aporta facturas justificativas de las inversiones en elementos del inmovilizado realizadas por LJE S.A. durante el plazo previsto en el citado precepto”.”*

A efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación en primer lugar el artículo 21 de la LIS, que determina, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

*“1. No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la **transmisión onerosa** de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o, en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se*

reinverta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

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

2. La Administración Tributaria podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.

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

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

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

Por su parte, los artículos 31 a 39 del RIS regulan la reinversión de beneficios extraordinarios, disponiendo el artículo 38, regulador de los requisitos formales, lo siguiente:

“Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales los siguientes datos:

- Importe de la renta acogida al régimen previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.
- Método de integración de la renta en la base imponible.
- Descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión.
- Importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que se produjeron las sucesivas incorporaciones.
- Importe de la renta positiva que queda por incorporar a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que deberá producirse su incorporación.

Las citadas menciones deberán realizarse mientras quede renta por incorporar a la base imponible.”

Pues bien, tiene dicho este Tribunal en resolución de 29-03-2007 (RG 3096/04) para un supuesto similar al que ahora nos ocupa:

“A la vista de dicha fundamentación y teniendo en cuenta que, como se ha indicado, el beneficio fiscal que nos ocupa sólo resulta aplicable en los casos de **transmisiones onerosas** lo que habrá que dilucidar es si la transmisión de elementos patrimoniales hecha por la sociedad que se escinde debe calificarse como de **onerosa** o como **lucrativa**, recordando que, como se ha dicho anteriormente, el artículo 97.2.b) de la LIS define la escisión parcial como aquella operación por la cual “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.”

A este respecto, el Código Civil, en su artículo 1274 señala que “En los contratos onerosos se entiende por causa para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor”. El exponente máximo de los contratos de “pura beneficencia” es la donación la cual es definida por el artículo 618 del Código Civil en los términos siguientes: “La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta”.

Sobre la base de la definición de escisión parcial indicada y de lo establecido en los preceptos señalados del Código Civil se llega a la conclusión de que en las transmisiones realizadas como consecuencia de una escisión parcial la causa de la misma es la "prestación" de una cosa por la otra parte (los valores recibidos a cambio de la sociedad beneficiaria y ello sin perjuicio de que los mismos deban ser posteriormente atribuidos proporcionalmente a sus socios) considerándose, por tanto, como transmisión onerosa. En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en consulta de 27-12-1996 en la que considera aplicable el artículo 21 de la LIS a la renta puesta de manifiesto a través de los negocios jurídicos recogidos en el artículo 15.2 de la LIS (entre los que se encuentra la escisión parcial), excepción hecha, claro está, de los indicados en su apartado a): las adquisiciones y transmisiones a título lucrativo.

**DUODÉCIMO:** Por otro lado, resulta cierto que el apartado 3 de dicho artículo 15 señala que "en los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. En los supuestos previstos en las letras e) y f), las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados", así como que "la integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas".

La cuestión que plantea dicho precepto es determinar si el último inciso del mismo excluye toda posibilidad de aplicar, respecto de los supuestos a los que se refiere, el diferimiento por reinversión regulado en el artículo 21 de la LIS.

Lo primero a considerar al respecto es el amplio número de supuestos a que se refiere dicho precepto: aportaciones no dinerarias a sociedades, disoluciones de sociedades, fusiones, absorciones y escisiones, permutas etc... respecto de muchas de las cuales no se encuentra justificación para privar a las rentas de ellas derivadas del diferimiento por reinversión.

Por otro lado hay que tener en cuenta que el último párrafo citado del referido artículo fue introducido por la Ley 13/1996 en cuya exposición de motivos podemos leer: "También en el Impuesto sobre Sociedades, se precisa la regla de imputación temporal de las rentas generadas en las transmisiones lucrativas y societarias prevista en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de manera que el contenido de la norma aprobada no supone una modificación del criterio de imputación temporal de dichas rentas sino más bien una aclaración de dicho criterio que ahora se recoge de forma expresa".

Entendemos por tanto que dicho último párrafo no supone sino el criterio general de imputación temporal de las rentas generadas por las operaciones que nos ocupan, criterio general que no impedirá la aplicación de otros criterios específicos (como el del diferimiento por reinversión) para aquellos casos en que concurren las circunstancias o requisitos para su aplicación.

**DÉCIMO TERCERO:** No obstante lo anterior, el beneficio fiscal que nos ocupa no es de aplicación automática porque el ejercicio del derecho a diferir el incremento de patrimonio que reconoce el artículo 21 de la Ley está sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos que dependen exclusivamente de las decisiones adoptadas por el sujeto pasivo. Así, entre estos requisitos se encuentran la obligación de reinvertir la totalidad de la renta obtenida en la adquisición de determinados elementos materiales dentro de un plazo concreto y también los establecidos en el artículo 38 del RD 537/1997, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según el cual: «Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales los siguientes datos: a) Importe de la renta acogida al régimen previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto; b) Método de integración de la renta en la base imponible; c) Descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión; d) Importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que se produjeron las sucesivas incorporaciones; e) Importe de la renta positiva que queda por incorporar a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que deberá producirse su incorporación. Las citadas menciones deberán realizarse mientras quede renta por incorporar a la base imponible».

La memoria, junto con el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, conforman las cuentas anuales cuya formulación corresponde a los administradores de la sociedad (artículo 171 del R.D. Legislativo 1564/1989, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) y su aprobación a la Junta General de accionistas (artículo 212 RD Legislativo 1564/1989). La memoria deberá recoger, entre otros datos, según señala el artículo 200, apartado décimo del RD Legislativo 1564/1989: «La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir éstos con los principios contables de obligada aplicación».

En consecuencia, el cumplimiento de los requisitos de mención en memoria que establece la normativa tributaria conlleva que sea la Junta General de accionistas quien al aprobar las cuentas anuales asuma la decisión de acogerse al diferimiento por reinversión.

Por consiguiente, el incumplimiento de los requisitos de contabilización -inclusión en la memoria del conjunto de datos que señala el artículo 38 del RD 537/1997-, así como, de las diferencias temporales, en este caso el impuesto diferido generado por no coincidir los criterios contables con los fiscales, no puede considerarse un mero requisito formal con exclusiva trascendencia a efectos de control por parte de la Administración Tributaria, sino que la falta del mismo implica que la Junta de accionistas, al aprobar las cuentas anuales, decidió no acogerse al diferimiento por reinversión.

Por ello, no se puede admitir que posteriormente, en fase inspectora, los importes regularizados (...) se acojan al diferimiento, cuando, como hemos señalado anteriormente, la capacidad para tomar tal decisión corresponde a los accionistas de la entidad, debiendo cumplirse una serie de requisitos que constituyen el mecanismo de control establecido por las normas tributarias y mercantiles para garantizar el cumplimiento de la legalidad. La trascendencia jurídico-fiscal que conlleva la aplicación del artículo 21 de la Ley 43/1995 impide considerar que estemos ante un beneficio fiscal de aplicación automática, pues será la Junta General, mediante la aprobación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se generó la renta quien tome la decisión respecto de la aplicación del diferimiento del incremento por reinversión.”

Y en el mismo sentido se había pronunciado ya este TEAC, respecto del mismo beneficio fiscal, en resolución de 16-12-2005 (RG 1278/02) también confirmada en este punto por la Audiencia Nacional por sentencia de 22-10-2009 (rec. nº. 99/2006), así como en resolución de 01-12-11 (RG 3620/10).

Asimismo es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 06-02-12 (Rec. 1928/2008) por la que se confirma el criterio de resolución de este TEAC de 16-07-2004 (RG 1936/04) afirmando que es necesario el cumplimiento de los requisitos formales para acogerse al beneficio fiscal no pudiéndose admitir por tanto tal acogimiento en fase inspectora, disponiendo a tal efecto el Fundamento de Derecho SEGUNDO de la citada sentencia, lo siguiente:

**“SEGUNDO.** *Principiaremos nuestro análisis por la segunda de las quejas, recordando que la Ley 43/1995 establece una estrecha vinculación entre la contabilidad mercantil de las sociedades y su fiscalidad, fijando la base imponible en función del resultado contable (artículo 10.3). Por ello, en principio no pueden resultar irrelevantes, superfluas o innecesarias las referencias a las obligaciones y a los documentos contables, que se contienen tanto la Ley del impuesto como en sus normas de desarrollo. Entre esos documentos se encuentra la memoria, que es un componente más de las cuentas anuales y que, si bien no deriva directamente de los libros de contabilidad, proporciona información de diverso calado. El artículo 200 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado en 1989 y vigente hasta el 1 de septiembre de 2010, sólo contempla una regulación de mínimos, sin embargo dispone que la memoria complementa, amplía y comenta el contenido de los otros documentos que integran las cuentas anuales (artículo 199).*

Cierto es que el artículo 21 de la Ley 43/1995, en el que se regulaba la reinversión de beneficios extraordinarios hasta la modificación llevada a cabo por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 31 de diciembre), en relación con en el diferimiento de esa reinversión sólo se remitía expresamente a la potestad reglamentaria en su apartado segundo, para los casos en que resultase necesaria la aprobación de concretos planes por concurrir específicas circunstancias que así lo justificaran. Sin embargo, no es menos cierto que, establecidos los presupuestos de la relación jurídico tributaria en la ley, la posterior colaboración del titular de la potestad reglamentaria frecuentemente se revela necesaria, para completar su desarrollo y coadyuvar a su aplicación. En la materia que nos ocupa, la tarea se llevó a cabo a través del Real Decreto 537/1997, haciendo uso de la expresa habilitación recogida en la disposición final décima de la Ley 43/1995.

La colaboración ley-reglamento en el ámbito tributario ha sido ampliamente reconocida por el Tribunal Constitucional, de tal manera que el alcance del principio de legalidad en materia tributaria no puede ser entendido en el sentido de que hay en esta materia una reserva de ley absoluta, criterio que se vislumbra en el planteamiento de la compañía recurrente. Así, en la sentencia 19/1987, de 17 de febrero afirmó que el artículo 31.1 de la Constitución «establece una reserva general de Ley en el orden tributario, sobre la cual este Tribunal ha tenido ocasión de hacer antes de ahora importantes puntualizaciones. Hemos dicho, en efecto, que, cuando [...] proclama, en lo que aquí interesa, que sólo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley, está dando entrada la Norma fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto - pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de Ley, sino con mayor flexibilidad, a la exigencia de que ordene la Ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo ( SS 6/1983 de 4 febrero , 37/1981 de 16 noviembre y 179/1985 de 19 diciembre ). Como ocurre con otras de las reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero si el de que mediante tales remisiones se provoquen, por su indeterminación, una

degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador ( sentencia 83/1984, de 24 de julio )» (FJ 4º).

En esta misma línea, la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre , recordó que «la reserva de ley en materia tributaria exige que "la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo" debe llevarse a cabo mediante una ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que "sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" y siempre que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad" (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987). El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/1981 y 19/1987)» (FJ 5º).

El artículo 21 de la Ley 43/1995, donde se establecen los presupuestos y los requisitos para disfrutar del diferimiento por la reinversión de beneficios extraordinarios, no impide que sea el Reglamento la norma que disponga las precisas garantías y los medios de control para asegurar que se cumple la Ley y para que la Administración controle que así ha sido. Con tal cobertura, el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 exige a los sujetos pasivos que pretendan aplicar el beneficio que hagan constar en la memoria de las cuentas anuales, mientras quede renta por incorporar a la base imponible, los siguientes datos: (a) el importe de la renta que se acoge a la ventaja fiscal; (b) el método de integración de esa renta en la base imponible; (c) la descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión; (d) el importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los periodos impositivos en los que se produjeron las sucesivas incorporaciones; y (e) el de la que queda por incorporar, con precisión, también, de los periodos en los que se producirá su incorporación.

Tales exigencias, de índole formal, no resultan excesivas ni superfluas; tampoco limitan o restringen las previsiones legales, simplemente puntualizan los requerimientos contables necesarios para que la Administración pueda efectuar el oportuno control y que el sujeto pasivo no exceda de los límites previstos en el artículo 21 de la Ley.

Como hemos dicho, la previsión legislativa de que la base imponible se determine por el resultado contable habilita al titular de la potestad reglamentaria para precisar y matizar el cumplimiento escrupuloso de las normas mercantiles relativas a la llevanza de la contabilidad, en la medida que condicionan y determinan la obligación tributaria.

A la luz de las anteriores reflexiones, debemos concluir que «....» no cumplió los legítimos requisitos formales a que el Reglamento de 1997 condicionaba la aplicación del diferimiento por inversión, razón más que suficiente para ratificar la sentencia de instancia.

Pero, además, se ha de tener en cuenta que, en el presente caso, la mencionada compañía, en la autoliquidación que presentó en julio de 1999, decidió imputar íntegramente en la base imponible del ejercicio 1998 la totalidad de la plusvalía obtenida por la transmisión de su participación en la entidad .... Fue durante el procedimiento de inspección ya iniciado, según se hizo constar en diligencia de 27 de marzo de 2003, cuando el sujeto pasivo solicitó de la Inspección la modificación de la opción inicialmente declarada, para acogerse al mecanismo del diferimiento por reinversión del artículo 21 de impuesto. Como hemos dicho en nuestra sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09 , FJ 3º), esa mudanza no sería admisible con la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), pues su artículo 119.3 expresamente dispone que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. Pero tampoco ese cambio sería admisible bajo la vigencia de la Ley homónima de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)], porque, al amparo de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones no se pueden revocar opciones de tributación permitidas por las normas reguladoras del tributo que fueron ejercitadas en tiempo y forma por el sujeto pasivo, como hemos dejado dicho en la reciente sentencia de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 6º). El respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. Además, se ha de reparar en que, desde la perspectiva estrictamente procedimental, difícilmente podría satisfacerse la pretensión de quien pretende revocar la opción por la integración en la base imponible declarada en su momento y sustituirla por la del diferimiento, toda vez que ese cambio de opción supondría reconocer al contribuyente un "crédito fiscal" por el importe ingresado en su día, ingreso que, en modo alguno, puede tener la consideración de ingreso indebido a tenor del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (BOE de 25 de septiembre).

Los anteriores razonamientos nos conducen a la desestimación de este primer motivo de casación."

Por tanto, no siendo el acogimiento al diferimiento por reinversión de aplicación automática, desprendiéndose del mismo obligaciones relativas a la integración futura y fraccionada de la renta diferida, de reinversión en activos aptos a tal fin en un determinado plazo y de mantenimiento de los activos objeto de reinversión en el patrimonio del contribuyente durante el tiempo que dispone la norma, (además de los requisitos contables citados), debe negarse la posibilidad de acogimiento "a posteriori" (en fase inspectora) a este beneficio, por lo que procede rechazar la pretensión del interesado también en este punto.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el incidente de ejecución número 5002/10-50-IE y 5003/10-50-IE (acumulados) interpuestos por la entidad **IV, S.A.** (absorbente de **LJE, S.A.**)

**ACUERDA:**

DESESTIMARLO, confirmando la liquidación del Acuerdo objeto del mismo.

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