

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062535

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 17 de marzo de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2581/2014

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

Escisión total. Normativa aplicable. La norma aplicable *ratione temporis* a la operación es la que estaba en vigor en el momento de la inscripción de la operación en el registro de la Propiedad, en este caso la Ley 43/1995 (Ley IS), en la redacción que le dio la Ley 14/2000. Así las cosas, puesto que la escisión no se produjo en términos de proporcionalidad cuantitativa, era necesario que lo transmitido constituyera ya una rama de actividad en sede de la transmitente, lo cual se ha probado suficientemente por la parte: la actividad de promoción inmobiliaria mediante documentos que acreditan la compra y venta de terrenos, cesión de viales, concesiones de licencia de obras mayores, liquidaciones de ICIO, facturas de profesionales de la construcción; y la de aparcamiento mediante la publicidad de la actividad, contratos de arrendamiento y contrato de seguro de responsabilidad civil por actividad de aparcamiento privado.

Motivos económicos válidos. Las discrepancias de criterio entre socios en cuanto a la organización empresarial, que hacían imposible la viabilidad de la empresa, lo que hacía necesaria una reorganización empresarial que optimizara ingresos, desarrollando de forma independiente cada una de las sociedades beneficiarias las tres actividades ejercidas en la sociedad matriz, son motivos económicos válidos que hacen la operación conforme a norma.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 18 de junio de 2014, recurso n.º 399/2011 (NFJ055110), que se recurre en esta sentencia y STSJ de la Comunidad Valenciana, de 2 de septiembre de 2013, rec. n.º 1409/2010 (NFJ053191)].

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), arts. 252 y 253.

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

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 83.2.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. 2581/2014, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 18 de junio de 2014, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la

Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 399/2011 en materia de Impuesto sobre Sociedades, Escisión de sociedad, ejercicio 2001.

Han comparecido como parte recurrida las sociedades COMERCIAL SCHUBERT S.L., MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. y URBANA FUSTERS S.L., representadas por el procurador D. Emilio Martínez Benítez y dirigidas por el letrado D. Vicente Gomis Segarra.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 16 de junio de 2006, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia incoó a la entidad MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. acta de disconformidad (A.02) número 71183105 por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio. En ellos, el Inspector actuario hace constar lo siguiente:

1º) Las actuaciones inspectoras se inician el 7 de febrero de 2006 y a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/03 no se han producido periodos de interrupción justificada ni dilaciones en el procedimiento.

2º) La entidad no ha presentado declaración-liquidación por el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 (01/01/01 a 09/08/01).

3º) De las actuaciones practicadas se desprenden los siguientes hechos:

a) El obligado tributario está dado de alta en el epígrafe del IAE 617.3 siendo su actividad principal la de "Comercio al por mayor de madera y corcho".

b) La entidad MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ se constituyó el 9 de julio 1980 mediante la emisión de 400 acciones de 10.000 pesetas de valor nominal cada una, transformándose en sociedad limitada el 18 de noviembre de 2000. Dichas acciones fueron suscritas por D. Armando y sus hijos Cornelio, Adoracion y Aurelia. Tras diversas operaciones (transmisiones, ampliación capital, donación a los hijos) el capital a finales del año 2000 quedó repartido de la siguiente forma:

- D. Cornelio, 420 participaciones sociales.
- D^a Adoracion, 420 participaciones sociales.
- D^a Aurelia, 420 participaciones sociales.

c) El 5 de julio de 2001 se otorgó escritura pública de escisión total de la entidad MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. a favor de las entidades: COMERCIAL SCHUBERT S.L., MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. y URBANA FUSTERS S.L.

Como resultado de la escisión total y la consiguiente disolución sin liquidación de la entidad escindida se dividió su patrimonio en tres partes de igual valor, cada una de las cuales fue objeto de traspaso en bloque a las tres sociedades beneficiarias. Simultáneamente se acordó por todos los socios que la sociedad beneficiaria cuyas participaciones iban a ser adjudicadas íntegramente a D. Cornelio continuara utilizando la misma denominación que la transmitente.

La atribución a los socios de la sociedad escindida de las participaciones de las sociedades beneficiarias de la operación no se realizó guardando la proporción que los mismos tenían en la sociedad disuelta sino que se atribuyó a cada uno de ellos el 100 por 100 de cada una de las tres sociedades beneficiarias.

d) En la operación de escisión se produjeron los siguientes hechos:

--El acuerdo de aprobación del proyecto de escisión se adoptó el 27 de noviembre de 2000, depositándose en el Registro mercantil de Valencia el 21 de diciembre de 2000.

En dicho proyecto se establece que a efectos contables las operaciones se entenderán realizadas por las sociedades beneficiarias de la escisión desde el 1 de septiembre de 2000.

--El 27 de diciembre de 2000 se presenta en la AEAT la comunicación de la opción por el régimen especial regulado en el Título VIII del Capítulo VIII de la LIS.

--El 29 de diciembre de 2000 se celebró Junta general extraordinaria y universal de la entidad escindida en la cual se aprobó realizar la operación de escisión referida así como el balance de escisión cerrado a 31 de agosto de 2000.

--El 5 de julio de 2001 se otorgó escritura pública de escisión total de Maderas Abraham Martínez S.L., siendo presentada en el Registro mercantil de Valencia el 09/08/2001 e inscrita en el mismo el 2 de octubre de 2001.

e) La motivación económica de la escisión, de acuerdo con el proyecto de escisión, hace referencia a la existencia de diferencias de criterio entre los socios sobre la forma de llevar la empresa, lo que llevó a la escisión de Maderas Abraham Martínez, S.L. en las diferentes actividades económicas diferenciadas integradas en aquélla (almacén de madera, explotación de plazas de garaje y promotora inmobiliaria).

4º) La Inspección considera que no es aplicable el régimen especial regulado en el Título VIII del Capítulo VIII de la LIS a la operación de escisión total pues se incumplen los requisitos establecidos en el artículo 97 de la LIS y tampoco existe un motivo económico válido.

En primer lugar, considera que no se han transmitido ramas de actividad a las entidades beneficiarias, único supuesto en que se permite la falta de proporcionalidad entre los valores de aquéllas atribuidos a los socios de la escindida y los que poseían en la misma; no se aprecia en la escindida la existencia de las tres ramas de actividad citadas en el proyecto de escisión, en los términos definidos por el artículo 97.4 de la LIS, salvo la consistente en "almacén de maderas", que fue continuada por la beneficiaria que conservó el nombre de la escindida y que recibió la totalidad de la plantilla de Maderas Abraham Martínez S.L. con la excepción de dos personas que pasan a las otras dos beneficiarias, que resultan ser hijos de los socios únicos de aquéllas y que constituyen su único personal.

En segundo lugar, por lo que respecta al requisito de la existencia de motivación económica válida en la operación de escisión, las pruebas aportadas no se consideran que acrediten dicho requisito, ya que en todo caso lo que prueban es la existencia de discrepancias entre los socios que se resuelven mediante la separación de los mismos distribuyendo el patrimonio de la transmitente entre ellos.

En consecuencia, la tributación de la operación de escisión total queda sometida al régimen del artículo 15 de la LIS. Se integra en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. Dicha diferencia se corrige por los coeficientes de corrección monetaria.

5º) Mediante diligencia de 24 de mayo de 2006 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura de trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución. Se presentan alegaciones el 12 de junio de 2006.

La deuda tributaria propuesta asciende a 2.071.659,66 € de los que 1.687.998,43 € corresponden a la cuota y 383.661,23 € a los intereses de demora.

Segundo.

Transcurrido el plazo para presentar alegaciones, el 11 de septiembre de 2006 el Inspector Regional practicó liquidación por el concepto y ejercicio expresado, confirmando la improcedencia de la aplicación del régimen especial y rectificando los errores detectados en la liquidación propuesta resultando, en consecuencia, una deuda tributaria de 2.120.311,93 euros integrada por una cuota de 1.727.640,53 euros e intereses de demora de 392.671,40 euros. Se notifica el 13 de septiembre de 2006.

Tercero.

El 11 de octubre de 2006 la entidad interesada interpone, contra la anterior liquidación, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, tramitándose con el número NUM000.

El 30 de abril de 2010 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia acuerda desestimar la reclamación presentada confirmando la liquidación practicada por el Inspector Regional por resultar ajustada a derecho.

Se notifica a la entidad interesada el 18 de mayo de 2010.

Cuarto.

Considerando la mencionada resolución no ajustada a derecho, se interpuso contra la misma recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), con fecha 9 de junio de 2010.

En resolución de 28 de julio de 2011 (R.G. 4281-10) el TEAC acordó desestimar el recurso de alzada, confirmando la resolución impugnada.

Quinto.

Frente a la resolución del TEAC de 28 de julio de 2011 las entidades Comercial Schubert S.L., Maderas Abraham Martínez y Urbana Fusters S.L. promovieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Segunda y resuelta en sentencia de 18 de

junio de 2014 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que rechazando las causas de inadmisibilidad alegadas por el Abogado del Estado y estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de las entidades COMERCIAL SCHUBERT S.L., MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. y URBANA FUSTERS S.L. (en cuanto sucesoras de MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L.) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de julio de 2011, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por las indicadas sociedades frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de fecha 30 de abril de 2010, por el que se desestimó la reclamación económico-administrativa deducida frente al acuerdo de liquidación, dictado con fecha 11 de septiembre de 2006 por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2001, con cuantía de 2.120.311,93 euros, debemos declarar y declaramos las expresadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico, anulándolas, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. En consecuencia, declaramos aplicable a la operación de escisión que constituye el objeto del recurso el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995. Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso".

Así pues, sentencia impugnada resuelve que se cumplieron los requisitos que permitían aplicar el régimen especial de fusiones y escisiones contemplado en el Título VIII, capítulo VIII de la Ley 43/95 a la operación de escisión de las que resultaron beneficiarias las sociedades recurrentes en la instancia, declarando que:

Que los efectos de la operación de escisión deben entenderse eficaces en el ejercicio 2001, ejercicio en que la escritura pública tuvo acceso al Registro Mercantil.

Que la normativa aplicable al caso está constituida por la Ley del Impuesto sobre sociedades 43/95 y

Que frente a lo resuelto por el TEAC, valorando los datos contenidos en una de las tres sentencias aportadas por la parte aquí recurrida del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de la misma operación, si bien con referencia al IRPF de los socios personas físicas de las entidades recurrentes y de los documentos aportados a los autos, resuelve que existen tres ramas de actividad claramente diferenciadas en la sociedad escindida que se transfieren a las sociedades adquirentes y que en la operación, asimismo, concurren motivos económicos válidos.

Sexto.

Contra la citada sentencia el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

En auto de 12 de marzo de 2015 la Sección Primera de esta Sala acordó declarar la admisión del recurso de casación del Abogado del Estado contra la sentencia recurrida de 18 de junio de 2014 .

Y formulado por la representación procesal de la parte recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 8 de marzo para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Séptimo.

El Abogado del Estado articula su recurso de casación con base en un motivo único de casación, que formula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate. En concreto se alega en este escrito de preparación infracción de las siguientes normas:

Artículos 97 a 110 de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades en relación con los artículos 252 y 253 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1999, en particular los artículos 97.2 y 110.2 en relación con la Directiva 90/434/CEE de 23 de julio y jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto. Se alega infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, llevando a cabo el juzgador una valoración de los datos acreditados en autos que es arbitraria e irrazonable y vulnera por ello los artículos 9.3 y 24 de la Constitución .

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna mediante ese recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, la sentencia de 18 de junio de 2014 de la Sección

Segunda de la Audiencia Nacional por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de las entidades COMERCIAL SCHUBERT S.L., MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. y URBANA FUSTERS S.L. (en cuanto sucesoras de MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L.) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de julio de 2011, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por las indicadas sociedades frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de fecha 30 de abril de 2010, por el que se desestimó la reclamación económico-administrativa deducida frente al acuerdo de liquidación, dictado con fecha 11 de septiembre de 2006 por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2001, con cuantía de 2.120.311,93 euros.

Segundo.

En desarrollo del motivo de casación aducido, dice el Abogado del Estado que aunque los obligados tributarios, es decir, los sucesores de la escindida, en particular, MADERAS ABRAHAM MARTÍNEZ S.L. (denominada inicialmente HOLDING MADERAS PAIPORTA S.L.), URBANA FUSTERS S.L. y COMERCIAL SCHUBERT S.L., han mantenido la existencia de las tres ramas de actividad a que se hacía referencia en el proyecto de la escisión: "Comercio al mayor de madera", "Promoción inmobiliaria" y "Arrendamiento de plazas de garaje" y han aducido que el motivo económico existente fue resolver las discrepancias surgidas entre los socios de la entidad disuelta en orden a la gestión y dirección de las actividades económicas que venían desarrollándose hasta la fecha de la operación societaria, sin embargo, las pruebas aportadas para acreditar los dos extremos aludidos son, en opinión de la Inspección, insuficientes.

El patrimonio social de la sociedad escindida aportado a la sociedad beneficiaria debe tener la condición de rama de actividad tanto en sede de la transmitente como en sede de la adquirente. Y en este caso ni contable ni económicamente existían en la entidad escindida tres ramas de actividad (almacén de maderas, arrendamiento de inmuebles y promoción inmobiliaria) puesto que la actividad desarrollada era la de "almacén de maderas". Desde su constitución la entidad ha desarrollado la actividad de almacén de maderas. La entidad beneficiaria que adopta el nombre de la entidad transmitente recibe tanto los medios materiales como los humanos que la integraban. Así, resulta que la totalidad de la plantilla con dos excepciones pasan a Maderas Abraham Martínez S.L.

Las excepciones son las de dos personas que se incorporan a la entidad escindida el día 1 de octubre de 2000 cuando ya está adoptado el acuerdo de escisión. Ambas personas son respectivamente hijos de D^a Aurelia y su esposo y de D^a Adoracion y su marido y ambas personas son las únicas que son traspasadas a las respectivas sociedades receptoras de las partes escindidas, es decir, D. Sebastián se incorpora a la entidad Comercial Schubert S.L. y D. Jose Luis a la entidad Urbana Fusters S.L., constituyendo en ambos casos durante los años posteriores a la escisión, el único personal empleado en estas sociedades.

Asimismo, no se observa en los patrimonios segregados, desde el punto de vista contable, la existencia de tres explotaciones económicas diferentes en sede de la sociedad transmitente, aportadas a las entidades adquirentes, de forma que cada una de ellas pueda seguir realizando la actividad de la transmitente en condiciones análogas, es decir, tres unidades independientes.

Por otra parte, D. Armando y su esposa han ido facilitando el acceso a sus tres hijos a la propiedad de la sociedad, proceso que finaliza con la donación de los títulos de la escindida producida en el año 2000, que determina su salida definitiva del accionariado de la misma. La donación permitió que cada uno de los grupos familiares de los tres hijos se quedara con la propiedad de la tercera parte del patrimonio social. Por todo ello, se incumple el requisito de que los elementos transmitidos constituyan conforme a la LIS una rama de actividad.

Tampoco se respeta la regla de proporcionalidad cualitativa puesto que sería necesario que los socios de la entidad escindida recibieran participaciones de cada una de las sociedades beneficiarias en la misma proporción a la participación que ostentaban en la que se escinde. Puesto que la atribución de acciones es distinta a lo señalado dado que el 100% de cada sociedad se atribuye a cada uno de los hijos del Sr. Armando, sólo en el supuesto de que los patrimonios segregados constituyan ramas de actividad podría aplicarse el régimen especial fiscal, requisito que como se ha señalado, tampoco se cumple en este caso.

La operación de escisión realizada no se fundamentó en un motivo económico válido. Existen, en efecto, indicios razonables que no han sido rebatidos, que demuestran que no son ciertos los motivos económicos expuestos para justificar la operación de escisión. Indicios que necesariamente ponen de manifiesto que la operación de escisión proyectada y realizada no pretendía llevar a cabo ninguna operación de reestructuración o racionalización de la actividad que venía desarrollando a los efectos de obtener una mayor eficiencia en la gestión o en el funcionamiento de la actividad desarrollada.

En el caso que nos ocupa, la escisión se realiza para separar a los socios, supuesto que no constituye un supuesto de reestructuración o reorganización empresarial.

Por todo ello el Abogado del Estado entiende que el motivo de casación invocado debe estimarse y, en consecuencia, casar la sentencia recurrida, sustituyéndola por otra en la que se desestime el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto.

Tercero.

En el presente recurso, al igual que en el resuelto por nuestra sentencia de 20 de julio de 2014 (casa. 3569/2011), la principal cuestión planteada es la relativa a si a la operación de escisión contemplada le es aplicable o no el régimen especial de neutralidad fiscal previsto en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, lo que nos llevará a considerar la existencia o no de ramas de actividad diferenciadas en sede de la entidad escindida y si la operación de escisión se ampara o no en verdaderos motivos económicos válidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En tal sentido es relevante el dato de que lo transmitido en estos casos sea una unidad económica , como exigía la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 253, 1 , es decir, un conjunto de medios que permiten por sí mismo el desarrollo autónomo de una actividad empresarial. El hecho de que se transmita una unidad económica permite hablar de una sucesión a título particular respecto a la misma.

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

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

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

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

La LIS 43/1995 deroga los Títulos I y II de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, y es aplicable, según su Disposición Final Undécima, a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1996 (como es el caso presente, que se refiere al periodo impositivo 2001); dedica el Capítulo VIII de su Título VIII al "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores". En su artículo 97.2.a) dispone que "tendrá la consideración de escisión la operación por la cual una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

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

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

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

A tal efecto, señala el artículo 252.2TRLISA que:

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

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

Por otra parte, a partir de 1 de enero de 2001 en que entra en vigor la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social, la norma fiscal estaría admitiendo las escisiones denominadas subjetivas, al modificar la redacción del artículo 97.2.2º de la LIS 43/1995 pasando éste a establecer que "en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad". Reciben la denominación de "escisiones no proporcionales" aquellas que no cumplen la regla de la

proporcionalidad cualitativa. Una interpretación finalista del precepto debe llevar a entender que los patrimonios adquiridos tendrían que tener las notas características de una rama de actividad también en la entidad transmitente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La rama de actividad ha de reunir los siguientes requisitos:

- a) Ha de tratarse de un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas.
- b) El conjunto de elementos patrimoniales ha de ser de activo y pasivo.
- c) Ha de tratarse de una rama de actividad de la propia sociedad aportante.

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

Así pues, 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 de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

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

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

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

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

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

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

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00), ha recordado que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que ésta se refiera al conjunto de los elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad (apartados 24 y 25). En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales) y sólo en segundo lugar desde el punto de vista financiero, tarea que corresponde a los jueces nacionales (apartados 35 y 37). Esta misma idea está presente en la sentencia de 13 de octubre de 1992 , Commerz Credit Bank, 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.

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

Cuarto.

La operación de escisión realizada queda sujeta a la norma en vigor en la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil, inscripción realizada en el año 2001, que es la LIS 43/1995, en la redacción que le dio la Ley 14/2000. En virtud de ello, la imputación de las rentas derivadas de la escisión debe hacerse al ejercicio 2001.

Siendo así, y dado que tal y como consta en el expediente no existe proporcionalidad en el reparto de las acciones/participaciones, se impone el requisito de que los patrimonios transmitidos constituyan ramas de actividad (art. 97.2.2º LIS), requisito cuyo incumplimiento originaría la denegación del régimen especial.

Para el TEAC la escisión realizada incumple el requisito de que los elementos transmitidos constituyan ramas de actividad, no siendo aplicable, al no cumplirse tampoco el requisito de la proporcionalidad, el régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS.

Idéntica cuestión a la aquí abordada (existencia o no de las tres ramas de actividad) ha sido resuelta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia en sus sentencias de 11 de septiembre de 2012 (recurso núm. 1749/2009), 2 de septiembre de 2013 (recurso núm. 1409/2010) y 10 de febrero de 2014 (recurso núm. 1408/2010) que analizan la cuestión, desde la perspectiva del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas de los socios de las entidades concernidas en el presente recurso, de si a la operación de escisión le es o no aplicable el régimen especial de neutralidad fiscal.

En dichas sentencias se parte de los datos consignados en el Fundamento Jurídico Cuarto de la sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida, a la vista de los cuales dice la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que:

Los datos expuestos, debidamente acreditados y aportados también por los demandantes al presente proceso, llevaron a la Sala de Valencia, en las citadas sentencias, a afirmar la existencia de las tres ramas de actividad diferenciadas y a rechazar, por tanto, el obstáculo tenido en cuenta por la Inspección para negar la aplicación a la operación de escisión del régimen de neutralidad fiscal. Razonan los jueces de Valencia en los siguientes términos, con los que esta Sala coincide plenamente:

"Los presupuestos fácticos mencionados, sobre los que la citada norma autoriza la escisión en proporción distinta, han sido debidamente acreditados por la parte actora pues la realidad subyacente en la empresa de la existencia de tres ramas de actividad está justificada, tal como consta en la anterior resultancia fáctica, pues al respecto se han aportado suficientes elementos probatorios, que además resultan idóneos a dicho fin. Así pues la existencia de la actividad dedicada a la explotación de aparcamiento resulta acreditada en virtud de comprobación ocular realizada por la propia Inspección en expediente anterior, en el que la diligencia de fecha 8-3-1999 resulta particularmente ilustrativa, y la realizada sobre dicha actividad ejercitada por la empresa que se reconoce en la resolución del TEAR aportada, se aporta además seguro de responsabilidad civil suscrito por Maderas Abraham Martínez S.L., con seguros La Estrella, para la actividad de aparcamiento, por lo que como se ha anticipado la actividad de explotación de aparcamiento de vehículos está acreditada y teniendo en cuenta el tipo de explotación de que se trata, explotación de alquiler de aparcamiento a particulares, la existencia de un solo trabajador dedicado a dicha actividad en absoluto nos conduce a la conclusión sobre su inexistencia.

Asimismo los elementos justificativos de la existencia de la actividad de promoción inmobiliaria de la empresa han sido aportados y también acreditan la misma cumplidamente, pues constan distintos elementos que objetivan aquella factura del Colegio Oficial de Arquitectos de Valencia por honorarios del proyecto básico de construcción de un edificio, pago de la Tasa por licencia urbanística por la construcción de un edificio de nueva planta, solicitud de licencia para obra de nueva planta, escritura pública por la que la mercantil cede viales al Ayuntamiento condicionado a la concesión de la licencia, concesión de dicha licencia de y liquidación del ICIO, por lo que la actividad desarrollada de promoción inmobiliaria resulta acreditada, así como los numerosos documentos aportados en vía económico administrativa que objetivan la realidad de dicha actividad en la empresa.

Por lo que la sociedad que se escinde ejercía tres actividades empresariales, la de almacén de maderas como actividad principal, la de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento de inmuebles, a las que estaban destinadas el conjunto de medios que se relatan en la reclamación económico administrativa, que no se cuestionan por la Administración y objetivan la realidad de las mismas, por lo que dicho requisito ha sido justificado".

La Sala no alberga duda alguna, a tenor de los datos expuestos, sobre la existencia de las tres ramas de actividad. Además de los datos tenidos en cuenta en las sentencias de la Sala de Valencia mencionadas, se han aportado a los presentes autos otros que corroboran dicha tesis, despejando cualquier duda que pudiera suscitarse al respecto: a) En cuanto a la actividad de promoción inmobiliaria, se han incorporado al proceso numerosos documentos que acreditan la compra de terrenos por la sociedad escindida, la cesión de viales al Ayuntamiento de Valencia, la venta de terrenos, diversas concesiones de licencia de obras mayores, distintas liquidaciones del impuesto municipal de construcciones o el abono de facturas de honorarios a arquitectos por construcción y promoción; b) Respecto de la actividad de aparcamiento, la propia Administración Tributaria la afirma expresamente respecto de los solares de las calles Islas Canarias y Eduardo Boscá, en los que comprueba mediante inspección ocular que existe un anuncio ofreciendo alquileres de plazas de garaje, constatándose también (escritura de declaración de obra en construcción otorgada ante notario el 27 de diciembre de 1999) la adjudicación a la sociedad escindida de treinta plazas de aparcamiento en Senda de Senent, diversos contratos de arrendamiento de plazas de garaje suscritos por Maderas Abraham Martínez como arrendataria o la suscripción de pólizas de seguro de responsabilidad civil por la actividad de aparcamiento privado.

Está, pues, probado en autos la existencia de tres "ramas de actividad" en la entidad transmitente, que se transmitieron a cada una de las tres entidades escindidas y que dichas actividades continúan en la actualidad en las entidades beneficiarias, que son "almacén de maderas", "promoción inmobiliaria" y "arrendamiento de inmuebles". Dichas ramas de actividad se transmitieron a las sociedades beneficiarias de la operación con todos los elementos necesarios para ser continuadas y fueron, de hecho, continuadas en las entidades beneficiarias.

Quinto.

En relación con el requisito del motivo económico de la escisión, para el TEAC no concurre en la operación de escisión realizada un motivo económico válidos como pudiera ser la reorganización o reestructuración empresarial, porque la operación buscaba la separación de los socios con el menor coste fiscal, debiendo confirmarse la inaplicación a la escisión total que nos ocupa del régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995.

Es lo cierto, sin embargo, que, como dice la sentencia recurrida en el Fundamento Jurídico Quinto, "lo razonado en el Fundamento de Derecho anterior provoca, inexorablemente, el rechazo de esta tesis defendida por la Administración. Y es que la negativa a identificar un motivo económico válido se ampara sustancialmente en la circunstancia de que no exista en la operación de escisión analizada una finalidad de "separación de ramas o sectores productivos" sino un puro designio de separar a los socios y repartir el patrimonio social, negándose, por tanto, que las discrepancias entre los socios sobre la forma de gestionar las tres actividades constituya un motivo apto para acogerse al régimen especial dado, fundamentalmente, que se rechaza la premisa mayor (la existencias de las ramas diferenciadas). Coincidimos nuevamente en este punto con los fundamentos de las sentencias de la Sala de Valencia mencionadas más arriba cuando afirman, para sustentar la existencia del motivo económico válido al que debe supeditarse el acogimiento de la operación de escisión al régimen legal de neutralidad fiscal, lo siguiente:

"A partir de lo anterior, hay que señalar que si bien la Administración tampoco considera acreditada la existencia de motivación económica válida en la operación de escisión, lo cierto es que la motivación existente en el acuerdo social de escisión, Punto I, en el que se relatan las concretas circunstancias organizativas y productivas de los tres ámbitos de producción de la empresa matriz y las diferencias de criterios de gestión entre los socios, que habían generado requerimientos notariales y la interposición de demandas, constituye una motivación justificada como tal y amparada en la documentación aportada en vía económico administrativa y no desvirtuada en modo alguno por la Administración, que, al respecto y sin sustento fáctico alguno, se limita a negar la eficacia

de dicha motivación, pero no la realidad subyacente, que objetiva la disensión en el seno de una mercantil de carácter marcadamente personalista, lo que impide una gestión adecuada de tres ámbitos de actividad empresarial diferenciados y por tanto justifica la motivación de la escisión.

No nos hallamos ante el supuesto que contempla la jurisprudencia de salida de un socio de una mercantil a través de la figura de la escisión, sino ante la separación de los tres ámbitos de la actividad mercantil que desarrolla la sociedad, para su adecuada gestión en sociedades independientes, sustrato normativo de la escisión y por tanto causa válida de la misma. Partiendo de esta afirmación y del la objetivación del traspaso de bienes para continuar el desarrollo de las actividades, la circunstancia de que solo se traslade un trabajador a cada una de las actividades, única objeción de la Administración, dada la naturaleza de las mismas, es irrelevante, por todo lo cual resultan justificados los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/95 , por lo que no cabe aplicar el artículo 15.3 Ley 43/95 para integrar en la base imponible de la actora la rentas derivadas de la atribución a la misma de los valores de la entidad adquirente o beneficiaria de la escisión, lo que determina en consecuencia que deba estimarse el recurso entablado".

Así pues, existieron motivos económicamente válidos en la operación de escisión. Dichos motivos consistieron en las discrepancias de criterio entre socios en cuanto a la organización empresarial, que hacían imposible la viabilidad de la empresa, por lo que era necesaria una reorganización empresarial, que optimizara ingresos, desarrollando de forma independiente cada una de las sociedades beneficiarias las tres actividades ejercidas en la sociedad matriz.

Por tanto, al cumplirse todos los requisitos necesarios, la operación tiene derecho a la aplicación del régimen especial de diferimiento contenido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 del impuesto sobre Sociedades, tal y como el Tribunal de instancia estimó.

Sexto.

Procede, en consecuencia, desestimar el recurso del Abogado del Estado y confirmar en todos sus extremos la sentencia de instancia imponiendo a la Administración General del Estado recurrente las costas al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 8.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 18 de junio de 2014, en el recurso contencioso-administrativo núm. 399/2011, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos - Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo.- PUBLICACION.- Léida y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

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