

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062640

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 265/2015, de 10 de diciembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 591/2013***SUMARIO:**

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, operaciones de activos y canje de valores. Escisión parcial. *Regla de proporcionalidad.* Entidad que segrega la parte de su patrimonio afecta a la actividad hotelera a favor de una única entidad beneficiaria de la que son partícipes solo dos de los socios de la escindida. A efecto del ITP y AJD, la sentencia TSJ de Illes Balears de 22 de abril de 2009, recurso n.º 88/2006, (NFJ035837) declaró no aplicable el régimen especial por no respetar la regla de proporcionalidad entre todos los socios de la escindida. La proporcionalidad no sería posible en una escisión parcial a favor de una sola entidad beneficiaria si a unos socios se les atribuyen participaciones y a otros no. La operación no puede acogerse al régimen especial pues no reúne los requisitos de las escisiones parciales, constituyendo realmente un supuesto de separación de socios [Vid. Resolución TEAC de 1 de junio de 2008, RG 3077/2003, (NFJ023418), y 30 de septiembre de 2005, RG 2126/2003, (NFJ022146), y consulta vinculante DGT V0018-04, de 19 de abril, (NFC019350)]. No es un problema de fraude de ley, sino de calificación jurídica de la norma tributaria. No obstante, hay que tener en cuenta que lo escindido constituía una rama de actividad, y como a partir de 1 de enero de 2001 se admiten las escisiones subjetivas, procede la aplicación de régimen especial [Vid., STS 22 de diciembre de 2014, recurso n.º 812/2013, (NFJ056908)].

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 97 y 100.

Sexta Directiva 82/891/CEE del Consejo (Escisión de sociedades anónimas), art. 3.

RDLeg. 1564/1989 (TR LSA) arts. 252 y 255.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) art. 45.

Ley 58/2003 (LGT) art. 13.

Ley 230/1963 (LGT) arts. 24, 25 y 28.

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

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000591 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05374/2013

Demandante: HOTEL SAN DIEGO, S.L.

Procurador: ISABEL CAÑEDO VEGA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a diez de diciembre de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 591/2013, se tramita a instancia de HOTEL SAN DIEGO, S.L., entidad representada por la Procuradora doña Isabel Cañedo Vega, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, relativa a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 y 2001 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 900.382,93 euros, y la cuota del ejercicio 2002, superior a los 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha 28 de noviembre de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"A LA SALA SUPLICO que, habiendo presentado este escrito, junto con sus copias, se sirvas admitirlo y tenga por deducida en tiempo y forma la preceptiva demanda en el presente Recurso Contencioso-Administrativo, en nombre de quien comparezco, "LLUCMAJOR PARK, S.L.", y contra la citada resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, así como contra las tres indicadas resoluciones de las que trae causa, dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears de dicha Agencia -en este último caso en cuanto a la liquidación dimanante del Acta de Inspección referenciada-, dictando, en su día y después de los correspondientes trámites, Sentencia en la que se declare no ser conformes a Derecho las resoluciones recurridas, declarando la nulidad de pleno derecho de la Resolución de 30 de julio de 2008 desestimatoria del Recurso de Reposición y de la liquidación dimanante del Acta de Conformidad de 22 de febrero de 2008, y ello en virtud de lo manifestado en el Fundamento de Derecho X de este escrito de demanda, al haberse ambas dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, y, en cualquier caso, anulando todas las resoluciones impugnadas, las dos antes citadas en caso de no estimarse su declaración de nulidad de pleno derecho, así como las dos posteriores dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes

Balears y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, declarando asimismo ser de aplicación a la operación de escisión parcial objeto de este procedimiento el Régimen Especial contemplado en los artículos 97 y siguientes del capítulo VIII del Título VIII de la entonces vigente Ley 43/1995 , y ello con expresa imposición a la parte demandada del pago de las costas que se originen en el presente procedimiento".

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Por todo lo expuesto, SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud inadmita o, en su caso, desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 11 de marzo de 2014; y, finalmente, mediante providencia de 11 de noviembre de 2015 se señaló para votación y fallo el día 3 de diciembre de 2015, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Hotel San Diego S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears de fecha 27 de julio de 2011, relativa al expediente NUM000 , correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, con una cuantía de 900.382,93 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo los siguientes:

" PRIMERO.- Con fecha 21 de abril de 2008, interpuso el obligado tributario ante la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Illes Balears recurso de reposición contra la liquidación derivada del acta de conformidad número A01- NUM003 , incoada con fecha 22 de febrero de 2008 respecto del concepto tributario y ejercicios antes indicados, entendiéndose producida y notificada dicha liquidación tributaria con arreglo al artículo 156.3 de la LGT con fecha 22 de marzo de 2008, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 07 de octubre de 2004.

La entidad HOTEL SAN DIEGO S.L. presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE LIQUIDO A INGRESAR

2001 29.022,22 318,02

2002 -56.659,22 -3.142,05

El obligado tributario solicitó devolución del siguiente importe, indicándose la fecha de ordenación de su pago:

Ejercicio Importe solicitado a devolver Importe efectivo devuelto Fecha de devolución

2002 3.142,05 3.142,05 29/09/2003

Siendo los importes comprobados por la Inspección los siguientes:

Ejercicio Base
Imponible Líquido a
ingresar Autoliquidación Cuota del
acta Intereses
demora Deuda
tributaria

2001 29.022,22 318,02 318,02 0,00 0,00 0,00

2002 2.070.642,43 717.075,21 -3.142,05 720.217,26 180.165,67 900.382,93

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad HOTEL SAN DIEGO S.L., constituida el 19 de diciembre de 1977, la misma se encuentra clasificada en el epígrafe del IAE 967.1 "INSTALACIONES DEPORTIVAS", si bien hasta el 31 de diciembre de 2001 estuvo clasificada también en los siguientes epígrafes: 646.5 "COM. MEN. TABACO MÁQUINAS AUTOMÁT.", 672.3 "CAFETERÍAS DE UNA TAZA", 681 "HOSPEDAJE EN HOTELES Y MOTeles", 819.6 "ENTIDADES DE CAMBIO DE MONEDA" y 854.1 "ALQUILER AUTOMÓVILES SIN CONDUCT." del IAE, consistiendo su objeto social en:

"La construcción, ampliación, compraventa, arrendamiento y explotación de hoteles, bares, cafeterías, restaurantes, salas de fiesta y discotecas. Alquiler de vehículos, alquiler de inmuebles, cambio de divisa y servicios recreativos, culturales y deportivos.

Tales actividades podrán ser desarrolladas, total o parcialmente, de modo indirecto, mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades de objeto idéntico o análogo."

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritas de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- Con fecha 28 de junio de 2001 presentó el obligado tributario ante el Registro Mercantil de Mallorca Proyecto de Escisión Parcial por el que segregaba la parte de su patrimonio afecta a la actividad hotelera, siendo la entidad LLUCMAJOR PARK S.L., ya existente, la beneficiaria de dicha escisión.

- El Proyecto de Escisión Parcial establecía como fecha de efectos contables el 01 de enero de 2001.

- Con fecha 04 de julio de 2001 tuvo lugar la inscripción del citado Proyecto en el Registro Mercantil.

Con fecha 10 de diciembre de 2001 se formalizó en escritura pública la escisión parcial inscribiéndose la citada operación en el Registro Mercantil de Mallorca con fecha 15 de marzo de 2002, consistiendo el patrimonio transmitido en:

- o Dos explotaciones hoteleras denominadas "Hotel San Diego" y "Hotel Solymar", incluyendo ambas la propiedad de los dos inmuebles sitios en Lluçmajor en que se hallaban ubicadas, así como las instalaciones, maquinaria y resto de enseres afectos.

- o 200 participaciones de la entidad MALLORCA INVERSIONES, S.A., que suponían el 50% de su capital social, entidad que a su vez era titular de la explotación hotelera "Hotel AIRÓN PARK".

- La entidad HOTEL SAN DIEGO S.L. se acogió al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, comunicando dicha circunstancia a la AEAT el 24 de abril de 2002.

- De los seis accionistas del obligado tributario sólo dos de ellos, en concreto, D. Jeronimo y Doña Manuela, recibieron acciones de la sociedad LLUCMAJOR PARK S.L. con ocasión de la escisión, al tiempo que dejaron de ser accionistas de la entidad escindida.

- A juicio de la Inspección no procede la aplicación del Régimen Especial del Impuesto sobre Sociedades al no haber respetado el contribuyente el criterio de proporcionalidad legalmente exigido al efecto, no tratándose por tanto de una auténtica operación de escisión parcial sino de una separación de socios.

Tercero.

Notificada la resolución del recurso de reposición al obligado tributario con fecha 14 de agosto de 2008 fue promovida contra la misma, ante el Tribunal económico administrativo Regional de Illes Balears, la reclamación económico-administrativa nº NUM000 en fecha 04 de septiembre de 2008.

Cuarto.

Notificada la Resolución desestimatoria del Tribunal económico administrativo Regional de Illes Balears al interesado con fecha 01 de septiembre de 2011, fue promovido ante el Tribunal Económico Administrativo Central

recurso de alzada en fecha 22 de septiembre de 2011, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera.- Nulidad de pleno derecho de las actuaciones llevadas a cabo en vía administrativa al no haber declarado la Inspección la existencia de Fraude de Ley.

Segunda.- Procedencia de calificar de escisión parcial y no de separación de socios la operación desarrollada por el obligado tributario, resultando por tanto de aplicación el Régimen Especial del Impuesto sobre Sociedades

Tercera.- En virtud de la doctrina de los actos propios y de la personalidad única de la Administración del Estado, el cambio de criterio seguido por la Administración en relación a la calificación de la operación desarrollada por el obligado tributario no puede afectar al presente caso, al haber tenido lugar tanto el otorgamiento de la escisión como su inscripción en el Registro Mercantil con carácter previo a la Consulta Vinculante de 01 de agosto de 2002 en virtud de la cual la Administración modificó tal criterio.

Cuarta.- Cumplimiento de los requisitos para calificar la operación de escisión parcial en aplicación del principio de conformidad con la norma comunitaria que exige una proporcionalidad cuantitativa pero no cualitativa.

Quinta.- Inexistencia de cosa juzgada en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Sexta.- Cumplimiento de la proporcionalidad en la ecuación de canje.

Séptima.- Continuidad en la explotación de actividades deportivas .

Quinto.

En fecha 5 de septiembre de 2013 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), desestimó el recurso de alzada, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente, reiterando los motivos de impugnación aducidos en vía económico administrativa, alega los siguientes:

- Nulidad de pleno derecho de las actuaciones llevadas a cabo en vía administrativa, al no haber declarado la Inspección la existencia de Fraude de ley. No es posible negar que se ha producido una escisión afirmando que estamos ante una operación de separación de socios, concluyendo que todo ello es una simple recalificación de lo realmente acaecido. Al ser nulos de pleno derecho todos los actos dictados en vía administrativa debe entenderse no interrumpida la prescripción.

- Es de preceptiva aplicación el principio de conformidad con la normativa comunitaria, que exige una proporcionalidad cuantitativa pero no cualitativa.

a) Incorporación a la normativa española de la normativa europea referente al régimen fiscal de las escisiones, Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

b) Normativa fiscal europea.

c) Normativa mercantil europea.

Con base a ello no necesariamente se atribuirán acciones de la sociedad beneficiaria a todos los accionistas de la sociedad extinguida, dado que en ciertos casos lo impedirá el equilibrio patrimonial que se establece a través de la proporción fijada en la ecuación de canje.

En una escisión parcial, con una única sociedad beneficiaria, dado que la sociedad escindida no desaparece y seguirá en ella parte de su patrimonio y actividades económicas, carece de sentido exigir que en una segregación de solo una parte del patrimonio de la sociedad escindida, la consecuencia sea que necesariamente todos los accionistas tengan que entrar en la sociedad beneficiaria.

Entender que cuando se habla de atribución de acciones "a los accionistas" quiere decir atribución de acciones "a todos los accionistas", supondría ir en contra de lo que establece la normativa comunitaria y además hacer una interpretación de las palabras más allá de sus propios términos, entrando en la interpretación analógica proscrita por la norma tributaria.

Se mencionan los artículos 97.2.1.b) y 97.2.2º, de la Ley 43/1995 .

- En la escisión parcial que nos ocupa, se produce una operación entre dos sociedades en que se transmite una misma rama de actividad, trasladando esta de una sociedad a otra sin que tal rama se divida, no una entrega de patrimonio a los socios en contraprestación a la extinción de sus acciones; lo que es propio de la separación de socios. Se cita la resolución de la DGRN de 10 de junio de 1994.

- En virtud de la doctrina de los actos propios y de la personalidad única de la Administración del Estado, el cambio de criterio seguido por la Administración en relación a la calificación de la operación desarrollada por el obligado tributario no puede afectar al presente caso, al haber tenido lugar tanto el otorgamiento de la escisión

como su inscripción en el Registro Mercantil con carácter previo a la consulta vinculante de 1 de agosto de 2002, en virtud de la cual la Administración modificó su criterio.

- Inexistencia de cosa juzgada en relación al impuesto sobre sociedades.
- Cumplimiento de la proporcionalidad en la ecuación del canje.

Tercero.

El Tribunal Económico Administrativo Central, se refiere a todas las cuestiones planteadas por la parte, que son idénticas a las hoy enjuiciadas, en sus Fundamentos de Derecho Tercero a Décimo, ambos inclusive, en los que se reproduce parcialmente la STJ de las Islas Baleares de 22 de abril de 2009, sentencia firme, que enjuicia la operación que hoy nos ocupa, a efectos del ITP y AJD, en los siguientes términos:

"TERCERO. - Se refiere la primera alegación presentada por el recurrente a la nulidad de pleno derecho de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección en vía administrativa al no haber declarado ésta la existencia de Fraude de Ley, si bien a efectos de resolver la presente controversia es preciso pasar a analizar en primer lugar la segunda cuestión planteada por el interesado consistente en la procedencia de calificar de escisión parcial, y no de separación de socios, la operación desarrollada por el obligado tributario, resultando por tanto de aplicación el Régimen Especial del Impuesto sobre Sociedades, siendo ambas cuestiones impugnables aún habiendo prestado previamente el obligado tributario su conformidad al respecto.

Alega el interesado al respecto en el escrito de interposición del recurso de alzada que aquí nos ocupa lo siguiente:

"...No desapareciendo la sociedad escindida no tiene sentido impedir la aplicación de criterios de atribución adecuados a Derecho - art. 3.2.i de la Sexta Directiva 82/891/CEE del Consejo y art. 255.11 del antiguo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA) - que se plasmen en que la segregación de una parte del patrimonio suponga una atribución de las participaciones en la sociedad beneficiaria a solamente una parte de los socios (siempre que se respete la regla de proporcionalidad en el canje de las acciones -art. 3.2.b de la Sexta Directiva-), sustentando tal prohibición bajo la ilógica excusa de que al escindir solamente una parte del patrimonio se deben atribuir necesariamente participaciones en la sociedad beneficiaria a todos los socios de la sociedad escindida, entrando así en analogía, prohibida legalmente, de equiparar el término de la norma "los accionistas" al nuevo término "todos los accionistas".

Pues bien, antes de pasar a analizar cada una de las alegaciones planteadas por el interesado es preciso señalar que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears ya analizó esta concreta operación con ocasión de las reclamaciones nº NUM001 y acumulada nº NUM002, interpuestas por la entidad beneficiaria de la operación, LLUCMAJOR PARK S.L., que en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicó la exención prevista en el artículo 45.I.B).10 del Texto Refundido del Impuesto (RDL 1/93), relativa a "las operaciones societarias a que se refiere el art. 21 anterior, a las que sea de aplicación el régimen especial establecido en el Título 1 de la Ley 29/91 de 16 de diciembre", determinando la improcedencia de aplicar a la misma el régimen establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al tratarse de una operación de separación de socios.

Y no sólo esto, sino que además, en el orden contencioso-administrativo, el Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, en Sentencia número 292/2009 de 22 abril (recurso nº 88/2006), [conocida por el contribuyente, que la cita en alegaciones: pág. 18], dictó Resolución desestimatoria de las citadas reclamaciones nº NUM001 y acumulada nº NUM002, señalando al respecto lo siguiente:

"SEGUNDO. ACERCA DE LA NECESIDAD DE QUE LA ESCISIÓN PARCIAL CON UNA SOLA ENTIDAD BENEFICIARIA VENGA ACOMPAÑADA DE REPARTO DE PARTICIPACIONES DE LA BENEFICIARIA ENTRE TODOS LOS SOCIOS DE LA SOCIEDAD ESCINDIDA.

La controversia gira en torno a si al caso le es de aplicación la exención prevista en el art. 45.1.8.10 del Texto Refundido del ITPyAJD (RDL1/1993) que, por las fechas de la operación, se ha de entender referido al capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.

Las operaciones a que se refiere la exención son las de los apartados 1, 2, 3 y 5 del art. 97 de la Ley 43/1995.

(...)

Pues bien, partiendo de la premisa fáctica de que se procedió a una escisión parcial de la entidad "Hotel San Diego,s.l." segregando parte de su patrimonio social para atribuirlo a una sola entidad beneficiaria (Llucmaior Park,s.l.), lo llamativo es que los valores representativos del capital social de la beneficiaria que deben atribuirse a los socios de la escindida, se entregaron únicamente a dos de los socios y no a los restantes cuatro socios.

Como se desprende del cotejo de la operación descrita con el texto del precepto, se deduce claramente que no se cumple con la descripción de la operación a que se refiere el art. 97.2.b, por cuanto debe coincidirse

con la Administración tributaria en el sentido de que la expresión "que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones", supone obviamente un reparto entre "todos sus socios", por cuanto si se admitiese la posibilidad de reparto entre unos dejando al margen a otros (que es lo ocurrido en el presente supuesto), la norma hubiese indicado: "que deberá atribuir a todos o algunos de sus socios...". Es cierto que la norma no indica expresamente "todos sus socios" pero sin duda la mención "sus socios" supone todos, y no sólo parte de ellos.

Lo anterior se complementa con la exigencia del reparto entre los socios "en proporción a sus respectivas participaciones", proporcionalidad que nunca sería posible si resulta que en el caso de una escisión parcial, a unos socios de la escindida se les atribuyen participaciones y a otros no.

La única modulación al sistema de reparto proporcional entre los socios de la escindida radica en el supuesto en que existan varias sociedades beneficiarias, es decir, que se escindan varias ramas de actividad a favor de dos o más entidades beneficiarias. En este supuesto, se admite que unos socios de la escindida perciban participaciones de una de las beneficiarias y otras de las otra/s. Efectivamente, en este supuesto se daría el caso de que unos socios pueden no percibir valores de alguna de la/s sociedad/es beneficiarias, pero ello lo es por la razón indicada de que el reparto cualitativo no tiene porqué coincidir con el cuantitativo.

De hecho el punto 2º de art. 97.2 ya se refiere a ello al indicar 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."

Como se advierte ello sólo es posible en el caso en que existan dos o más entidades adquirentes, pero como en nuestro caso únicamente existe una entidad adquirente, no es de aplicación la excepción indicada.

Es decir, en caso de escisión parcial con una sola beneficiaria, todos los socios de la escindida deben recibir valores representativos del capital social de la beneficiaria.

Tercero.

LAS INTERPRETACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO.

En primer lugar debemos precisar que la interpretación de la indicada Dirección General a efectos de calificar la operación mercantil, lo es con independencia de la interpretación que merezca la misma operación a la luz de las normas tributarias.

En segundo lugar debe precisarse que las resoluciones mencionadas por la parte recurrente vienen referidas a supuestos de escisiones totales o escisiones parciales con varias beneficiarias y en este último caso ya hemos indicado que la regla de la proporcionalidad se modula cuando los socios de la escindida no reciben (todos) valores representativos de todas y cada una de las beneficiarias, sino que unos reciben de unas y otros de otras. Pero, obviamente, todos reciben valores representativos de una o unas de las beneficiarias, no como en el presente supuesto en que unos socios nada reciben.

La resolución de la DGRN de 10/06/1994, se refiere supuesto distinto al de la escisión parcial y aunque afirme "obiter dicta" que en una escisión parte de unos socios pasan a serios de la sociedad beneficiaria, ya hemos visto que en realidad ello no puede ser así en una escisión parcial con una sola beneficiaria.

Por todo lo anterior, debe desestimarse el recurso en cuanto a la liquidación sin necesidad de entrar a analizar -por ya irrelevante- la toma en consideración por el TEAR de otros argumentos denegatorios de la reclamación."

Así pues, podemos comprobar que, aún estando referida la Sentencia del TSJ al ITPAJD, analiza detalladamente la operación de escisión realizada por el obligado tributario al derivar precisamente de tal operación la cuestión litigiosa en virtud de la cual se dictó la citada Sentencia, en la que se indicó la falta de cumplimiento por el contribuyente de los requisitos legalmente exigidos en aras a la aplicación del Régimen Especial del Impuesto sobre Sociedades, todo lo cual nos lleva, sin más dilación, a desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Cuarto.

En este mismo sentido, siguiendo con los términos previstos en la referida Sentencia, podemos señalar que el Régimen Especial de diferimiento previsto en el Capítulo VIII, la Ley 13/1995 fue introducido por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Hay que señalar que el invocado texto legal introdujo un cambio sustancial en el régimen de las fusiones y escisiones de empresas, derogando a la normativa entonces vigente, la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2182/1981, de 24 de julio, siendo su intención la de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la Comunidad Económica Europea (CEE).

El Título Primero de la invocada Ley 29/1991 tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas, de ahí su relevancia fiscal.

El régimen tributario establecido por la mencionada Ley 29/1991, según señala en su Exposición de Motivos, responde a un principio básico: la neutralidad. La regulación contenida en el referido texto legal 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.

A efectos fiscales el artículo 97.2 b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), define y establece los requisitos que deben concurrir en la escisión parcial para disfrutar del régimen especial del Capítulo VIII, Título VIII. En su redacción aplicable en el periodo impositivo que aquí nos ocupa, establece:

"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."

Pues bien, en el caso que nos ocupa es preciso señalar que, con carácter previo a la escisión, el reparto del capital social del obligado tributario entre sus seis socios era el siguiente:

- D. Jeronimo : 226 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 34,77% del capital social.
- Doña Manuela : 168 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,846% del capital social.
- D. Arsenio : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 9,846% del capital social.
- D. Eusebio : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 9,846% del capital social.
- D. Leonardo : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 9,846% del capital social.
- Doña Juana : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 9,846% del capital social.

Siendo los porcentajes de participación en la entidad LLUCMAJOR PARK S.L., antes de la escisión los siguientes:

Siendo los porcentajes de participación en la entidad LLUCMAJOR PARK S.L., antes de la escisión, los siguientes:

- D. Leonardo : 0 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,00% del capital social.
- Doña Manuela : 0 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,00% del capital social.
- D. Arsenio : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.
- D. Eusebio : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.
- D. Leonardo : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.
- Doña Juana : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.

Si bien, una vez producida la escisión, el reparto del capital social tanto del obligado tributario como de la entidad beneficiaria de la escisión fue el siguiente:

Obligado tributario:

- D. Jeronimo : 0 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,00% del capital social.

Doña Manuela : O participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,00% del capital social.

· D. Arsenio : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.

· D. Eusebio : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.

· D. Leonardo : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.

· Doña Juana : 64 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 25,00% del capital social.

Entidad beneficiaria de la escisión:

· D. Jeronimo : 129.046 participaciones sociales de 6,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 57,15% del capital social.

· Doña Manuela : 95.928 participaciones sociales de 6,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 42,48% del capital social.

· D. Arsenio : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,093% del capital social.

· D. Eusebio : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,093% del capital social.

· D. Leonardo : 210 participaciones sociales de 601,01 € de valor nominal cada una, que suponen el 0,093% del capital social.

· Doña Juana , 210 participaciones sociales de 601,01€ de valor nominal cada una, que suponen el 0,093 % del capital social.

Es un requisito de la escisión, tanto a efectos mercantiles (artículo 252 del RDL 1564/1989, de 22 de diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas), como fiscales, el que se guarde 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. Este respeto a la proporcionalidad es un requisito inexcusable para la aplicación del régimen fiscal especial.

En efecto, el artículo 252 del TRLSA al que remite la Ley 2/95 reguladora de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece por lo que ahora interesa:

"1. Se entiende por escisión:

(...)

b) La segregación de una o varias partes del patrimonio de una sociedad anónima, traspasando en bloque lo segregado a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes.

2. 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.

En los casos en que existan dos o mas sociedades beneficiarias, la atribución a los accionistas de la sociedad que se escinde de acciones o participaciones de una sola de ellas requiere el consentimiento individual de los afectados.'

Pues bien, en el caso que nos ocupa podemos comprobar cómo únicamente dos de los socios del obligado tributario recibieron participaciones de la entidad beneficiaria con ocasión de la escisión, siendo los efectos que de ello derivaron, los siguientes:

· D. Jeronimo y Doña Manuela : dejaron de ser socios del obligado tributario, alterándose así su porcentaje de participación en el mismo que pasó del 34,77% al 0,00% y del 25,846% al 0,00%, respectivamente, al tiempo que se convirtieron en los dos socios mayoritarios de la entidad beneficiaria de la escisión.

· D. Arsenio , D. Eusebio , D. Leonardo y Doña Juana : continuaron siendo socios del obligado tributario alterándose su porcentaje de participación en el mismo que pasó del 9,846% al 25%, no adquiriendo participación alguna en el capital de la entidad beneficiaria con ocasión de la escisión, alterándose así también de este modo su porcentaje de participación en la misma que se redujo del 25% al 0,093%.

Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos comprobar que, tal y como ya indicó el TSJ en la Resolución referida a la operación que aquí nos ocupa, no se cumplió el requisito de proporcionalidad legalmente exigido, habiendo tenido lugar no una escisión sino una separación de los socios mayoritarios.

En este mismo sentido este Tribunal Económico-Administrativo Central ha resuelto en diversas ocasiones que no resulta aplicable el Régimen Especial a escisiones que lo único que buscan es la separación entre los socios repartiendo el patrimonio social entre ellos, siendo preciso traer a colación al respecto la Resolución de 26

de junio de 2008 (R.G.:700/07), en la que se determinó respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente, cuyo criterio ha sido posteriormente reiterado por este Tribunal Central y que mantiene hasta hoy en día:

"Se trata de una sociedad con dos socios que se escinde creando dos nuevas, de tal forma que una de ellas continúa con la actividad y la otra se queda únicamente con un inmovilizado financiero. La reclamante alega que lo que se pretende es que los socios pueden arremeter por separado las estrategias que más convengan según sus criterios particulares, y que ni la disolución de la sociedad, ni la transmisión de acciones, ni la separación de un socio les permitiesen obtener los fines buscados, porque implican cesar en el ejercicio de las actividades. Sin embargo, a la vista de los datos obrantes en el expediente, se concluye que lo que se pretende es la separación de los socios, y no puede entenderse que el que se queda tan solo con inmovilizado financiero esté continuando una actividad, puesto que no se le adjudica ningún otro activo, y tampoco personal. Consecuentemente, no se puede considerar que se cumpla el requisito del motivo económico válido". (Resolución de 1 de junio de 2006, Vocalía 4. a, R.G. 3077/2003).

Pues bien, en el presente caso, este Tribunal estima que no es de aplicación el régimen especial de la Ley 43/1995 a la transmisión de determinados inmuebles, y ello porque, por un lado, las participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión no se atribuyan a los accionistas de la sociedad que se escinde de manera proporcional a sus respectivas participaciones y, de otro, porque el patrimonio segregado no permite por sí mismo el desarrollo de una explotación económica identificable tanto en sede de la entidad transmitente como en sede de las adquirentes. (...) Lo que se transmite no es una organización, ni siquiera unos medios personales, sino sólo edificios arrendados, y cada edificio individualmente considerado no constituye una rama de actividad en sede de la transmitente, sino que la rama de actividad lo constituyen el conjunto de edificios, la organización y el personal. Cada edificio no es una unidad económica autónoma, los elementos aportados no constituyen por sí mismos una rama de actividad. La operación parece una mera división de los inmuebles que constituyen el patrimonio de la entidad y no de ramas de actividad, parece tratarse, más bien, de una mera distribución del patrimonio entre los socios". (Resolución de 30 de septiembre de 2005, Vocalía 10.s, R.G. 2126/2003)."

Asimismo, la Consulta Vinculante V0018-04 de 19 de abril de 1994, con criterio que comparte este Tribunal Central, determinó lo siguiente:

"La alternativa que se plantea en la consulta consiste en la realización de una operación que, pese a la calificación por la consultante como escisión parcial, no reúne los requisitos que el artículo 252 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el artículo 97.2.1º de la LIS establecen para dichas operaciones. La escisión parcial requiere que las acciones o participaciones sociales de la sociedad beneficiaria de la escisión se atribuyan a los accionistas de la sociedad que se escinde de manera proporcional a sus respectivas participaciones. En el caso consultado no se atribuyen participaciones de la entidad beneficiaria a los socios de la escindida, sino sólo a uno de ellos, sin cumplirse, por tanto, la proporcionalidad cualitativa exigida por la norma. La operación planteada parece encuadrarse, más bien, en el concepto de separación de socios, por lo que no procede la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS."

Así las cosas, de la literalidad de los preceptos expuestos resulta claro que la proporcionalidad exigida implica la no alteración de los porcentajes de participación de los socios en el capital social de la entidad que se escinde, circunstancia que tal y como ha quedado indicado, se dio precisamente en el caso que nos ocupa, en el que los dos socios mayoritarios del obligado tributario dejaron de serlo, eliminándose su participación en el mismo mientras se convirtieron prácticamente en los dos únicos socios de la entidad beneficiaria de la escisión, alterándose así la participación de cada uno de ellos en la entidad escindida al tiempo que los cuatro restantes socios no adquirieron nuevas participaciones en la entidad beneficiaria de la escisión con ocasión de la misma alterándose su porcentaje de participación tanto en el capital social de la entidad escindida como en el de la beneficiaria.

En lo que respecta a la modificación dada al artículo 97.2.2º por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social en virtud del cual "En los casos en que existan dos o más adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de los 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", únicamente cabe señalar que en nuestro caso existe una sola entidad beneficiaria, por lo que tal precepto no resulta de aplicación, tal y como ya quedo señalado en la Resolución del TSJ anteriormente transcrita.

Quinto.

En lo que respecta al hecho de que la escisión fuera inscrita en el Registro Mercantil, debe ponerse de relieve que el control de legalidad encargado a los Registradores Mercantiles en modo alguno alcanza a la normativa fiscal, siendo la Inspección tributaria la competente para la verificación del efectivo cumplimiento de la

misma. Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencias tales como la de 13-10-2011 (rec. n.º. 353/2008) a tenor de la cual:

"Debemos comenzar afirmando que la Sala comparte el criterio del TEAC, por cuanto con independencia de que la operación efectuada se califique desde un punto de vista mercantil como escisión, la Inspección puede examinar si dicha operación cumple con los requisitos exigidos por el referido régimen fiscal; es decir que la inscripción mercantil de la escisión, no determina por sí sola el derecho a disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el Ley 43/1995, que en este acto se discuten, y analizar si la referida operación se ajusta a los presupuestos legales establecidos en la referida norma.

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

Y en igual sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones tales como las de 26-04-2012 (RG 3158/10) y 21-03-2013 (RG 4118/10) y el propio TSJ de Illes Balears en la sentencia anteriormente trascrita.

Sexto.

Analizado este aspecto, pasaremos a continuación a atender la cuestión alegada por el interesado relativa a la nulidad de pleno derecho de las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección en vía administrativa al no haber declarado ésta la existencia de Fraude de Ley, siendo preciso para ello traer a colación el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que determina lo siguiente :

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

Es la calificación de la operación societaria realizada por el obligado tributario la que permite concluir que estamos en presencia de una mera separación de socios y no propiamente de una operación de escisión, como sostiene aquél. No se advirtió por la Inspección ni se advierte por este Tribunal que estemos ante la realización de un negocio anómalo como es el Fraude de Ley, pues resulta clara e inequívoca la voluntad de los interesados de distribuir el patrimonio del obligado tributario mediante la separación de sus dos socios mayoritarios aplicando un Régimen Especial en aras a minorar su tributación, régimen que, en realidad, no les resultaba de aplicación .

Frente a similares alegato y supuesto, este Tribunal ya sostuvo en su Resolución de 20 de noviembre de 2008 (R.G.: 1666/2007), que:

"En cuanto a la existencia de negocios anómalos, a cuyas técnicas de eliminación indica el reclamante que debería haber acudido la Inspección, nada puede decir este Tribunal, ya que no se ha invocado por la Inspección la existencia de simulación, absoluta o relativa, ni este Tribunal aprecia que a los hechos puestos de manifiesto por la Inspección les sea de aplicación la citada figura. Lo que sí se aprecia es que " la distinta naturaleza jurídica del presupuesto de hecho" acaecido, de las operaciones realizadas, lleva al tratamiento tributario unitario, como unitaria es la operación perseguida y querida por el obligado tributario, que ha originado a favor del mismo la correspondiente ganancia patrimonial.

Hay que concluir, pues, que son correctas, tanto la calificación fiscal del presupuesto de hecho, como la determinación de su régimen de tributación en el impuesto personal del recurrente".

En idénticos términos se pronuncian dos Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 08 de febrero de 2006 (Recurso contencioso-administrativo núm. 840/2004) y de 07 de junio de 2006, (Recurso contencioso-administrativo núm. 838/2004) al concluirse en éstas que :

"Respecto a la alegación de la existencia de un negocio simulado o en fraude de ley que se ha calificado como tal por la Administración tributaria sin haber seguido el oportuno procedimiento al respecto.

(...)En esta línea, habremos de admitir que queridos por la actora y los demás socios los negocios jurídicos celebrados, que por otro lado, no encubren otra apariencia comercial alguna, es evidente que nos encontramos ante un exclusivo problema de calificación jurídica de la norma tributaria, tal como aparece previsto en el art. 28.2 de la LGT de 28/12/1963 de aplicación al caso, la cual se regula de forma diferente al negocio simulado (art. 25) y al fraude de ley (art. 24) y en virtud del cual se establece en el apartado 2 del art. 28 que ...

Por consiguiente, calificado el negocio jurídico realizado conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin que exista necesariamente propósito abusivo alguno mediante empleo de fórmulas jurídicas insólitas, sin perjuicio de todo lo anteriormente indicado, no cabe hacer tacha alguna de invalidez a la actuación desarrollada por la Inspección de Tributos, toda vez que ni era necesario el recurso al fraude de ley ni puede hablarse de negocio simulado".

Así pues, de acuerdo con lo anterior, no podemos sino, desestimar las pretensiones actoras al respecto .

Séptimo.

Se refiere la tercera alegación planteada por el interesado a que la Consulta Vinculante 0043-02 de 01 de agosto de 2002 en la que, a su juicio, se basa la Inspección para regularizar la situación del obligado tributario, no resulta de aplicación en el presente caso al haber tenido lugar tanto el otorgamiento de la escisión como su inscripción en el Registro Mercantil con carácter previo a la emisión de la misma.

Determina la citada Consulta que:

"...la exclusión de algún socio en el reparto accionarial reclamado por la norma fiscal y mercantil, vulnerando así la necesaria regla de proporcionalidad, imposibilitaría considerar la operación descrita como escisión parcial, a los efectos tanto mercantiles como de aplicación del régimen fiscal especial que venimos analizando. En este sentido, la operación descrita se aproximaría más a una mera separación de socios que a un procedimiento de reestructuración o reorganización empresarial.

En conclusión, si la operación que se pretende abordar implica la segregación de una "cartera de control" a favor de una sociedad de nueva creación mediante la atribución de las participaciones de esta solamente a alguno de los socios de la entidad que se escinde, no le resultará de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el capítulo VIII del título VIII de la LIS."

Así pues, podemos comprobar que la citada Consulta únicamente sirve para respaldar y corroborar todo lo que hemos venido señalando hasta el momento, no siendo en absoluto determinante de la aplicación de uno u otro criterio por parte de la Inspección, debiéndose desestimar por tanto, las alegaciones actoras al respecto.

Octavo.

Alega a continuación el recurrente el cumplimiento por el obligado tributario de los requisitos para calificar la operación de escisión parcial en aplicación del principio de conformidad con la norma comunitaria que exige una proporcionalidad cuantitativa pero no cualitativa.

Pues bien, tal y como hemos indicado en el Fundamento Jurídico Cuarto anterior, el Régimen Especial de diferimiento previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 fue introducido por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Hay que señalar que el invocado texto legal introdujo un cambio sustancial en el régimen de las fusiones y escisiones de empresas, derogando a la normativa entonces vigente, la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2182/1981, de 24 de julio, siendo su intención la de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la Comunidad Económica Europea (CEE).

El Título Primero de la invocada Ley 29/1991 tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canjes de acciones, ya que a través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas, de ahí su relevancia fiscal.

El artículo 110.2 de la LIS tiene su origen en el artículo 11 de la citada Directiva, el cual establece que:

"1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV o retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: 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.º 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 principales objetivos el fraude o la evasión fiscal..."

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 17 de julio de 1997 consideró por su parte que:

"...para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad."

Así pues, podemos comprobar que en el caso que nos ocupa en absoluto se incumplen los requisitos previstos por la normativa comunitaria, toda vez que el motivo de la operación realizada no pretende una

verdadera reestructuración empresarial sino la simple separación de socios al no haberse respectado en modo alguno el requisito de proporcionalidad, que de ninguna manera se cumple en el caso que nos ocupa, tal y como indicó el TSJ en la Resolución arriba expuesta, ni desde el punto de vista cuantitativo, al alterarse los porcentajes de participación de todos y cada uno de los socios tanto en la entidad escindida como en la beneficiaria, ni desde el punto de vista cualitativo atribuirse participaciones de la entidad beneficiaria a todos los socios de la escindida sino sólo a dos de ellos, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Noveno.

Se refiere la siguiente cuestión presentada por el interesado a la inexistencia de cosa juzgada en relación al Impuesto sobre Sociedades, si bien, a este respecto únicamente cabe reiterar lo ya señalado en el Fundamento Jurídico Tercero anterior, esto es, aunque referido al ITP y AJD el criterio del TSJ es claro e incide plenamente en la cuestión que ahora nos ocupa.

Décimo.

Alega a continuación el interesado el cumplimiento de la proporcionalidad en la ecuación de canje.

Pues bien, al referirse al requisito de proporcionalidad la norma fiscal trascrita (art. 97.2.b LIS) no se refiere a la ecuación de canje sino a las acciones de la beneficiaria que perciben los socios de la escindida en relación a las participaciones que los mismos tenían en esta última, proporcionalidad ésta que claramente no puede concurrir cuando sólo 2 de los 6 socios de la escindida reciben valores de la beneficiaria."

Expuesto lo anterior, esta Sala, debe realizar las siguientes consideraciones en orden a resolver las cuestiones hoy enjuiciadas:

1) Que no se aprecia la necesidad de acudir al procedimiento de fraude de ley en este tipo de operaciones, tal como ha declarado la STS de 7 de junio de 2012, RC 2660/2009 , FJ4, que cita la STS de 22 de diciembre de 2011, RC 1723/2007 , FJ5.

En la STS de 21 de noviembre de 2012, RC 613/2010 , FFJJ 2 a 4, se ha señalado que no existen argumentos definitivos que permitan afirmar que el artículo 110.2 de la LIS , en la redacción vigente en 1998, cuando señala que la operación se hubiese realizado "principalmente con Fraude de ley o evasión fiscal " debía entenderse como una remisión a la figura del Fraude de ley contenida en el artículo 24 de la L. G. T ., o de la simulación del artículo 25. En iguales términos la STS de 26 de abril de 2012, RC 126/2009 , FFJJ Tercero y Cuarto.

2) En cuanto a la necesidad de respetar la proporcionalidad cualitativa, nos remitimos a la STS de 24 de enero de 2013, RC 1847/2010 , en la que se declara que la atribución de participaciones debe responder a un criterio de proporcionalidad como condición que perfila la escisión. A esta STS hace referencia la STS de 22 de diciembre de 2014, RCUD 812/2013 , a la que haremos referencia posteriormente.

3) La validez del negocio a efectos civiles o mercantiles, en modo alguno perturba la calificación que la operación merece a efectos fiscales, que tiene como punto esencial comprobar si la operación llevada a cabo tiene como objetivo o finalidad el previsto en el concreto régimen fiscal. STS de 23 de enero de 2014, RC 3834/2011 , FFJJ 5 a 7.

Respecto de la nula incidencia de la calificación del Registrador Mercantil en el ámbito tributario, nos remitimos también a nuestra sentencia de 7 de junio de 2006, recurso 838/2004 , que cita a su vez la sentencia de 6 de febrero de 2006, recurso 840/2004 .

4) En cuanto al régimen proporcional en la ecuación de canje, frente a lo argumentado en la pág. 38 de escrito rector, hacemos nuestras las afirmaciones del TEAR, pág 18 del Fundamento de Derecho Tercero en el que se declara :

"y sobre todo no se explica porqué si el valor patrimonial de la sociedad Hotel San Diego, S.L. en el momento en que se acuerda la escisión era de 405.493.812 pesetas y el capital social estaba formado por 650 acciones, se segrega parte de dicho patrimonio por un valor de 224.974.000 pesetas pero únicamente se amortizan 394 participaciones (las pertenecientes a don Jeronimo - 226 participaciones- y doña Manuela -168- que parecen ser los padres del resto de los socios de la escindida) pues el valor patrimonial correspondiente a cada participación ascendía a 633.836 pesetas (405.493.812: 650) cifra que multiplicada por las 394 participaciones que se amortizan da como resultado un valor de 245.791.384 pesetas, o en otras palabras no existe tampoco proporción en la que podíamos denominar ecuación de canje, concediéndose una "prima" a los socios que no reciben participaciones de la sociedad beneficiaria por parte de los que abandonan la sociedad escindida". Todo ello haciéndose eco de lo recogido en el Acta de conformidad pág 15 y 16/23, en la que se afirma << "regalan" a la entidad Hotel San Diego S.L., y por ende a los accionistas que permanecen en la misma tras la escisión parcial 20.817.663 pesetas >>.

5) La recurrente alude también a que las interpretaciones mantenidas por la Administración Tributaria y por el TSJ de Baleares prescinden en todo momento del hecho fundamental, a su juicio, de que el patrimonio de la sociedad constituye rama de actividad, lo cual aleja la operación de la simple separación de socios, constituyendo un motivo de reestructuración empresarial.

El Alto Tribunal en la STS de 22 de diciembre de 2014, ha señalado al respecto y en escisión, con cita entre otras de la Ley 19/1991, lo siguiente:

"Quinto.- (...)

En el presente recurso, la cuestión litigiosa -recuérdese, la pertinencia o no de la existencia de una rama de actividad preexistente a los efectos de disfrutar de los beneficios fiscales derivados del régimen de diferimiento- ha generado una doctrina -cuyos votos particulares no merman su consideración- que coincide con la fijada por la sentencia impugnada y que, en síntesis, considera como requisito ineludible la existencia previa de una rama de actividad o unidad económica reconocible y cierta. Así lo disponen las recientes Sentencias de 20 de julio de 2014, dictadas en los RRCC 3569 y 5175/2011 :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esta norma introduce una regulación que se sigue manteniendo en el vigente artículo 83,2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (modificado por el apartado dos del artículo 3º de la Ley 16/2013, de 29 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 constituyen ramas de actividad".

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

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

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

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

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

Resta, por lo tanto, examinar si la parte segregada forma una rama de actividad, cuestión a la que no aluden expresamente los órganos económicos administrativos.

La Directiva 2005/19/CE ha venido a amparar el régimen especial de las operaciones de escisión parcial que recogía la norma española, lo que ha hecho necesario llevar a cabo una modificación del artículo 83.2.1º b) del TRLIS, llevada a cabo por la ley 25/2006. A partir de 19 de julio de 2006, la operación de escisión parcial requiere no sólo que el patrimonio escindido tenga la consideración de rama de actividad, sino también que el patrimonio que permanece en la entidad escindida tenga igual consideración, tal y como dispone la Directiva comunitaria. Por tanto, antes de la modificación, la norma permitía que la sociedad escindida tuviera una sola rama de actividad que fuera objeto de escisión, manteniendo en su patrimonio elementos no afectos a dicha rama. Sin embargo, con la nueva regulación estas operaciones ya no son posibles al amparo del régimen especial, por cuanto se exigen al menos dos ramas de actividad en la sociedad escindida, una que es objeto de escisión y la otra, distinta, que permanece en la entidad.

Pues bien, en esta cuestión, no tratada por el TSJ de Baleares, se centra la cuestión esencial del presente recurso, partiendo de que estamos ante una situación anterior a 2006 como antes se ha indicado.

En este sentido, en el Acta de Conformidad NUM003 , de fecha 22 de febrero de 2008, a la que se remite la parte, consta en su página 16/23, "Finalmente hay que señalar que si bien el patrimonio que se escinde debe constituir una rama de actividad, que en este caso a priori si que parece que la constituye", refiriéndose a la rama hotelera, afirmación harto relevante aunque después se aluda a la necesidad de mantenerla también en la sociedad escindida, cuestión que ya indicamos no resulta necesaria en el caso de autos, precisando lo siguiente "no es menos cierto que en la entidad escindida, la cual no se liquida, también tiene que mantener una rama de actividad, en este caso estaría constituida por el alquiler de viviendas y el club deportivo. En relación a este último, como se ha señalado en los antecedentes, su existencia o continuidad no está garantizada, en la medida que sobre las citadas instalaciones existe sentencia firme de demolición por infracción urbanística".

Y en la página 11 de la resolución de fecha 30 de julio de 2008, desestimatoria del recurso de reposición formulado por la parte contra la liquidación hoy enjuiciada, después de las palabras "recibiendo estos sólo (don Jeronimo y doña Manuela) el patrimonio compuesto por la rama de actividad hotelera", se aprecia, a continuación, que estamos ante una simple separación de socios.

En resumen, existió una transmisión de la rama de actividad hotelera por parte de la recurrente a la entidad Lluçmayor Park, S.A., acreditada, por otra parte, plenamente en el expediente, y la operación puede acogerse al régimen previsto en el Capítulo VIII del Título VII de la Ley 43/1995.

En consecuencia procede estimar íntegramente el recurso

Cuarto.

Con arreglo al art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998 procede imponer las costas a la Administración, de acuerdo con el criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Hotel San Diego, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, con todos los efectos legales inherentes a tal declaración, con imposición de costas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

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