

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075739

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de diciembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 2140/2016

SUMARIO:

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales a la inversión. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. En el caso que nos ocupa, defiende la interesada la plena aplicación del régimen FEAC a la operación de escisión de la entidad Z por considerar que las entidades beneficiarias recibieron un conjunto de elementos susceptibles de ser considerados una unidad económica autónoma. Por tanto, la cuestión controvertida se centra en determinar si los elementos patrimoniales recibidos por X constituían una rama de actividad. Pues bien, el Tribunal no pone en cuestión que los elementos transmitidos posibilitaran el desarrollo de una actividad empresarial, sin embargo, faltaban otros elementos igualmente necesarios para poder hablar de rama de actividad. Así, no existe la menor constancia de que los elementos transmitidos constituyesen una unidad independiente de otras ni que existiese al tiempo de la transmisión algo más que una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Así, atendiendo a las circunstancias concurrentes, confirma la tesis sostenida primero por la Inspección y luego por el TEAR y considera que la operación de escisión que nos ocupa no cumple los requisitos del art. 83.2.2º del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), por lo que no puede acogerse al régimen especial FEAC.

Dicho esto, por lo que respecta a la posibilidad de cumplir la obligación de materialización o mantenimiento de las inversiones exigidas por la RIC en las sociedades beneficiarias y, por ende, del traslado del beneficio fiscal a dichas sociedades, en los casos en que la escisión no pudo acogerse al régimen especial FEAC, el Tribunal Central ha rechazado en anteriores ocasiones tal posibilidad, habiendo sido su criterio confirmado por la Audiencia Nacional. Así, de no resultar de aplicación el régimen especial, al extinguirse la personalidad jurídica de la escindida se siguen todas las consecuencias tributarias: fin del período impositivo, afloración de rentas en su caso con la consiguiente deuda tributaria, que es en la que opera la subrogación derivada de la sucesión. Pero esta extinción determina también la imposibilidad de cumplimiento de aquellos requisitos pendientes, anudados al disfrute de ciertos beneficios fiscales, que por su desaparición del mundo jurídico ya no podrá completar, con la consiguiente pérdida de los beneficios fiscales de que viniera disfrutando la extinguida. Es el caso, por ejemplo, de la reinversión, mantenimiento de la inversión o (...) materialización de la RIC. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.

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

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 102, 179 y 183.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Canarias de fecha 22-01-2016, relativa a los expedientes acumulados 35/05278/2012 y 35/05279/2012, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 27-04-2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias dictó Acuerdo de liquidación núm. **A23-...3**, teniendo la liquidación el carácter de provisional, respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, derivado del Acta de disconformidad **A02-...3** incoada en el seno de un procedimiento inspector iniciado en relación a la entidad X SL, notificándose a la obligada tributaria el Acuerdo de liquidación con fecha 30-04-2012 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 04-04-2011.

Segundo.

Las actuaciones inspectoras desarrolladas tuvieron alcance parcial, al limitarse a la verificación del "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea" (en adelante, régimen especial FEAC), regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) conforme a lo establecido en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).

Tercero.

La Inspección consideró la conducta de la obligada tributaria regularizada en el Acuerdo de liquidación constitutiva de infracción tributaria y le notificó igualmente el 07-05-2012 Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador **A51-...3**, dictado el 04-05-2012.

Cuarto.

Contra los Acuerdos de liquidación y sancionador citados la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Canarias con fecha 29-05-2012, tramitándose los expedientes núms. 35/05278/2012 y 35/05279/2012 de forma acumulada.

Quinto.

Con fecha 15-02-2016, se notificó a la interesada la resolución del TEAR de Canarias, dictada el 22-01-2016, en la que acordaba desestimar ambas reclamaciones, confirmando los actos impugnados.

Sexto.

Con fecha 14-03-2016 la obligada tributaria interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central, referido a ambas reclamaciones.

Séptimo.

La entidad presentó declaración-liquidación por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes, en euros:

Ejercicio 2006

- * Base Imponible: 2.654,56
- * Líquido a ingresar (devolver): (1.853,05)

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes, en euros:

Ejercicio 2006

- * Base Imponible: 1.524.128,38
- * Líquido a ingresar: 668.050,90
- * Autoliquidación: (1.853,05)
- * Cuota acta: 669.903,95
- * Interés de demora: 164.953,66
- * Deuda tributaria: 834.857,61

En cuanto a la actividad desarrollada por el obligado tributario, según IAE, la misma se encontraba clasificada en los epígrafes del IAE 843.2 "SERVICIOS TÉCNICOS DE ARQUITECTURA Y URBANISMO" y 861.1 "ALQUILER DE VIVIENDAS".

Octavo.

Los hechos que motivaron la regularización practicada por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

* La operación de escisión por la cual se constituyó la sociedad inspeccionada no cumplía los requisitos previstos en el artículo 83 del TRLIS y, por lo tanto, no podía acogerse al régimen especial FEAC, debiendo quedar sometida a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

* De ello resultaba a efectos de la regularización del impuesto que:

1. Los elementos transmitidos a **X** con motivo de la operación de escisión debían haberse valorado a valor normal de mercado.
2. La Reserva por Inversiones en Canarias (en adelante RIC) debía regularizarse por el incumplimiento de las obligaciones tanto de materialización de las RIC como de mantenimiento de los bienes en los que se había materializado la reserva.

Noveno.

Los hechos más relevantes para la comprensión de la regularización practicada fueron, descritos de manera sucinta, los siguientes:

* Por escritura pública de 22-11-2006 fue elevada a pública la operación de escisión total de la sociedad **Z SL** con NIF ... mediante el traspaso en bloque de su patrimonio a dos sociedades preexistentes (constituidas ambas en 2004): **X SL**, con NIF ... , y **Q SL**, con NIF ... Las nuevas entidades se dedicaban a la misma actividad que la sociedad escindida.

* La operación de escisión se acogió al régimen especial FEAC.

* Las sociedades partícipes en la operación constituían entidades vinculadas en el sentido previsto en el artículo 16.3.i) del TRLIS, ya que los socios al 50% y administradores mancomunados de la sociedad escindida eran:

- D. **Ax...**, que a su vez ostentaba el 94,91% de la entidad **X SL**
- y D. **Sx...**, que a su vez ostentaba el 98% de la sociedad **Q SL**.

* A partir de la fecha de la escritura de escisión las sociedades **X SL** y **Q SL** se subrogaron en todos los derechos y obligaciones tributarias que se encontraban pendientes por la sociedad escindida.

* El Balance de escisión fue cerrado a 31-12-2005 y reflejaba unos fondos propios de 1.909.882,94 euros. El valor neto contable del patrimonio transmitido a las entidades beneficiarias ascendió a 958.434 euros a **X SL** y a 958.440 euros a **Q SL**, aumentando estas sociedades sus respectivos capitales sociales en idénticas cuantías. Los inmuebles recibidos por cada una fueron análogos.

* La sociedad escindida tenía en su Balance de Situación a fecha 20-12-2006 unas RIC sujetas a la obligación de materialización y/o mantenimiento de inversiones por importe de 1.721.988,52 euros.

Décimo.

La Inspección consideró que la conducta de la obligada había sido constitutiva de infracción tributaria del artículo 191.1 del la LGT, habiéndola calificado de LEVE. Su cuantía quedó cifrada en 202.111,52 euros.

Décimo primero.

Disconforme la entidad recurrente con la liquidación practicada y con la correspondiente sanción, interpuso contra ambas reclamación económico-administrativa, que fueron desestimadas de forma aumalada por el TEAR de Canarias, confirmando los actos impugnados.

Décimo segundo.

La obligada tributaria recurrió en alzada esta resolución solicitando que se estimase el presente recurso y se anulase tanto la resolución del TEAR de Canarias como los Acuerdos de liquidación y sanción, formulando las siguientes alegaciones:

Liquidación

* Primera: Aplicación del régimen FEAC por haberse adquirido elementos que conformaban una unidad económica autónoma y por existir motivos económicos válidos para la operación.

* Segunda: Mantenimiento de las inversiones realizadas como materialización de la RIC en sede de la sociedad beneficiaria.

* Tercera: De forma subsidiaria, para el caso de no aplicar el régimen FEAC, anulación de los informes de valoración que modificaban el valor de los inmuebles adquiridos por la entidad por falta de motivación de los mismos.

Sanción

* Primera: Ausencia del elemento subjetivo de la infracción.

* Segunda: Existencia de causas excluyentes de la culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

* Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR de Canarias objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

Por lo que respecta a la liquidación del impuesto, las alegaciones formuladas por X constituyen una reiteración de las ya presentadas en la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEAR de Canarias. Si bien la interesada ha desarrollado y matizado su redacción, no podemos decir que haya introducido cuestiones nuevas que no hubieran sido previamente aducidas ante el Tribunal Regional en la primera instancia.

Es criterio reiterado de este Tribunal Central, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, considerar que el planteamiento de la controversia en los mismos términos en los que fue presentada en la primera instancia desnaturaliza la función del recurso y puede justificar una resolución consistente en la simple reproducción de los argumentos del Tribunal de primera instancia que se estimen ajustados a Derecho.

En este sentido, baste a título de ejemplo citar, entre otras muchas, la resolución de este Tribunal núm. 8264/08 que, ciñéndose a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (rec. apelación núm. 11433/1991), sostiene lo siguiente:

<<(…) Resulta de destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio; esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna.

Pero ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso. En este recurso de alzada, esquivando o dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución ahora impugnada, la actora se limita a reproducir literalmente, palabra por palabra, el que fuera escrito de alegaciones presentado ante el Inspector Jefe una vez le fue comunicada la propuesta de liquidación, sin más que modificar el encabezamiento del mismo (folio nº 52 del expediente administrativo).

Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia,

para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998»>>.

No obstante, vamos a analizar brevemente las alegaciones de la interesada en los concretos términos formulados en este recurso.

Cuarto.

En primer lugar, defiende la interesada la plena aplicación del régimen FEAC a la operación de escisión de la entidad **Z** por considerar que las entidades beneficiarias recibieron un conjunto de elementos susceptibles de ser considerados una unidad económica autónoma.

Como señaló la Inspección y sostiene la recurrente, la transmisión a las beneficiarias no fue realizada de forma proporcional por lo que para considerar la operación una escisión debían darse las circunstancias previstas en el artículo 83.1.2º del TRLIS, según el cual:

<<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>>

A tales efectos habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo 83, que establece:

<<Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan>>.

Por tanto, la cuestión controvertida se centra en determinar si los elementos patrimoniales recibidos por **X** constituían una rama de actividad. A este respecto, conviene recordar que la entidad escindida **Z** estaba dada de alta en dos epígrafes del IAE: 843.2 "Servicios Técnicos de Arquitectura" y 861.1 "Alquiler de viviendas" y que, en virtud de la operación controvertida, se transmitieron a cada entidad beneficiaria elementos patrimoniales de idéntica naturaleza representativos de prácticamente la mitad del valor neto contable del patrimonio total de la sociedad escindida. Las dos actividades desarrolladas (servicios técnicos de arquitectura y alquiler de viviendas) no fueron transmitidas separadamente una a cada una de las entidades beneficiarias ni tampoco el conjunto de elementos transmitidos a cada beneficiaria constituía una unidad separada cuya gestión se desarrollaba de manera independiente de la del otro conjunto.

Atendiendo a las circunstancias concurrentes, no podemos sino confirmar la tesis sostenida primero por la Inspección y luego por el TEAR de Canarias y considerar que la operación de escisión que nos ocupa no cumple los requisitos del artículo 83.2.2º del TRLIS, por lo que no puede acogerse al régimen especial FEAC.

Brevemente, vamos a volver sobre las condiciones ya expuestas por estos órganos que determinan que la separación patrimonial no implique la segregación de una rama de actividad.

El Tribunal Regional recogió en su resolución el concepto de rama de actividad delimitado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de abril de 2011 (rec. casación núm. 3255/2006) que remitía al concepto comunitario, por ser la normativa interna una mera transposición de la norma comunitaria. Y, en este sentido, primero la Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julio de 1990, relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones y activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros, y posteriormente la Directiva 2009/133/CE, en vigor desde 15 de Diciembre 2009, definieron la rama de actividad en sus artículos 2.i) y 2.j), respectivamente, 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.>>

Partiendo de esta definición, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea asimismo desgranó los elementos cuya concurrencia permitían identificar una actividad como rama de actividad. En concreto, el punto 5 del fundamento jurídico 6º de la sentencia de 29 de octubre de 2009 exigía los siguientes requisitos:

<< (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>>

En el caso de la escisión analizada, no ponemos en cuestión que los elementos transmitidos posibilitaran el desarrollo de una actividad empresarial, sin embargo, faltaban otros elementos igualmente necesarios para poder hablar de rama de actividad. Particularmente, consideramos dignas de mención las letras d) y f). Así, no existe la menor constancia de que los elementos transmitidos a la recurrente constituyesen una unidad independiente de otras ni que existiese al tiempo de la transmisión algo más que una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma.

Como también señaló el TEAR de Canarias, la Dirección General de Tributos siguió la línea marcada por el Tribunal Supremo y, en consecuencia, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al delimitar el concepto de "rama de actividad" exigiendo la presencia de una unidad económica determinante de una explotación económica que fuera identificable, es decir, que constituyera una división, y que fuera preexistente en la sociedad escindida, lo que en ningún caso podría ser equiparado a una mera transmisión de elementos patrimoniales aislados.

Inciendo en esta misma idea, este Tribunal Central en diversas resoluciones (entre otras, la de 26-04-2012 -RG 3158/10- confirmada por SAN de 02-07-2015, rec. nº. 255/2012, que especifica que "No basta que tal conjunto patrimonial tenga la aptitud de constituir una unidad económica autónoma en el futuro".) ha confirmado que no puede hablarse de rama de actividad si los elementos transmitidos formaban parte de la actividad global desarrollada por la sociedad escindida.

Y en el mismo sentido cabría citar la consulta de la Dirección General de Tributos núm. 0135/04 (04-02-2004) que en relación con la segregación de una explotación agrícola continuándose la actividad en dos fincas que integraban la explotación afirmó:

<<(…), si existe rama de actividad, tal como parece que manifiesta la consultante, tal rama debe predicarse respecto de la actividad agrícola en su conjunto cuyos elementos patrimoniales están formados por las dos fincas mencionadas en el escrito de consulta. Por tanto, la actividad agrícola con sus elementos patrimoniales y personales podrían formar una rama de actividad, en este supuesto, sin que se pudiesen calificar como tales ramas de actividad la desagregación de las formadas por cada una de las fincas, aunque tuviesen asignados medios personales autónomos (...)>>.

Por tanto, en lo que afecta a la escisión analizada, es la inexistencia en la sociedad **Z** de una unidad independiente, delimitada, identificable, con una gestión diferenciada del resto de elementos de la sociedad y constitutiva de una explotación económica lo que nos lleva a concluir que los elementos transmitidos a **X** no representaban una rama de actividad.

De ello dejó igualmente constancia la Inspección en el Antecedente de Hecho Tercero apartado 6 del Acuerdo de liquidación (págs. 9 y 10), al señalar lo siguiente:

<<(…) en el presente procedimiento inspector el representante autorizado no ha acreditado en ningún momento, la existencia en sede de la entidad **Z, SL** escindida, de las dos supuestas ramas de actividad mencionadas en el proyecto de escisión, que pudieran constituir dos unidades económicas autónomas, sin que dicha representación haya procedido a identificar el conjunto patrimonial afectado o destinado a cada una de dichas unidades, ni demostrado la existencia de organización económica diferenciada.

Asimismo, la Inspección de los Tributos comprueba que cada entidad beneficiaria recibe en virtud de la operación de escisión que nos ocupa, elementos patrimoniales de idéntica naturaleza, prácticamente por igual Valor neto contable (958.434 euros a **X SL** y 958.440,00 euros a **Q SL**), tal y como se ha comentado, entendiéndose en consecuencia que se ha repartido el haber social de la entidad escindida a partes iguales entre cada entidad beneficiaria (es decir 50 por ciento del Patrimonio neto a cada una), sin que tenga lugar tal reparto en función al criterio de ramas de actividad diferenciadas>>.

Atendiendo a las consideraciones expuestas, procede desestimar las pretensiones de la entidad recurrente en este punto.

Quinto.

En segundo lugar, respecto de la concurrencia de motivo económico válido en la escisión analizada, debemos decir que una vez determinada la improcedencia de la aplicación del régimen FEAC, resulta superfluo el examen de dicho motivo. Así, la norma contenida en el artículo 96.2 del TRLIS no constituye sino una cautela exigida por el artículo 11.1 de la anteriormente citada Directiva 90/434/CEE, cuyo fin es evitar la utilización abusiva del régimen especial.

Dispone el artículo 96.2:

<<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.>>

Por tanto, no procediendo la aplicación del régimen, sobraría valorar la existencia de un motivo económico válido distinto del ahorro fiscal que justificara la operación subyacente.

No obstante, siendo alegado por la recurrente (pág. 8 del escrito de interposición del recurso de alzada) que "la finalidad de las entidades que participaron en la operación fue la de reestructurar y racionalizar las diferentes actividades económicas llevadas a cabo por la sociedad escindida con objeto de dar continuidad a las mismas", consideramos oportuno realizar una breve mención al respecto.

La sujeción al régimen especial FEAC, voluntaria para la entidad obligada, comporta el diferimiento de la tributación de las plusvalías puestas de manifiesto con motivo de la transmisión patrimonial llevada a cabo y la posibilidad de las beneficiarias de acogerse a los incentivos fiscales disfrutados en la sociedad escindida derivados de la RIC.

El régimen FEAC pretende garantizar el principio básico de neutralidad, de manera que la aplicación del Impuesto sobre Sociedades no represente un obstáculo pero tampoco un estímulo a los procesos de reestructuración y racionalización de las operaciones económicas. Por ello debe impedirse la aplicación de las ventajas fiscales contempladas en el régimen cuando la operación responda a causas distintas a dicha racionalización y, en particular, cuando meramente busque la aplicación del beneficio fiscal.

En cuanto al motivo subyacente para llevar a cabo la escisión, el proyecto de escisión aprobado con fecha 01-03-2006 por el Órgano de Administración de la sociedad escindida expresaba lo siguiente:

<<El Órgano de Administración de la Sociedad entiende que con el objeto de fortalecer económica y financieramente la sociedad, así como con el fin de obtener una mejor gestión, optimización, y mayor aprovechamiento de los recursos que resultan del desarrollo de las actividades que ejecuta, es conveniente proceder a la reestructuración de la sociedad mediante la creación de dos nuevas sociedades a través de una operación de escisión total, con disolución sin liquidación de la sociedad **Z, S.L.** (...)>>

Ahora bien, salvo esta manifestación, de la documentación aportada no se desprende ni el menor indicio de que la escisión ocasionara un fortalecimiento económico y financiero de la sociedad. Más bien cabría concluir precisamente lo contrario pues, como señaló la Inspección (pág. 30 del Acuerdo de liquidación) y reprodujo el Tribunal Regional (pág. 15 de la resolución de la reclamación económico-administrativa):

<<(…) no resulta creíble que la entidad Z, SL, cuyo patrimonio neto a la fecha del balance de escisión, 31 de diciembre del 2005, sea de 1.909.882,94 euros, resulte fortalecida económica y financieramente por la transmisión del mismo a favor de dos entidades de reciente creación (noviembre del 2004), cuyos patrimonios netos ascienden a -28.641,33 euros en el supuesto de la sociedad beneficiaria **Q,S.L.** y de -29.160,92 euros para el supuesto de la sociedad **X , S.L.**>>

Por lo que se refiere a la mejora de la gestión, optimización y mayor aprovechamiento de los recursos de las actividades ejecutadas, tampoco encontramos ningún elemento que conduzca a concluir que la división patrimonial produjo tales efectos. Insistimos en que no existían dos ramas de actividad separada, como defiende la recurrente, sino un patrimonio global vinculado a la realización de dos actividades económicas, que fue dividido en dos partes prácticamente iguales para que cada uno de los socios de la entidad escindida continuara con la misma actividad de aquella desde otra entidad diferente (D. **Sx...** a través de la sociedad **Q. S.L.** y D. **Ax...** a través de la obligada, **X**), siendo cada una de las dos sociedades beneficiarias controlada por cada uno de estos socios y correspondiendo asimismo la titularidad de las beneficiarias casi en exclusiva a cada uno de dichos socios.

Como manifestó la Inspección (pág. 31 del Acuerdo de liquidación):

En las alegaciones a este recurso de alzada, vemos que **X** reitera la existencia de un motivo económico válido para llevar a cabo la operación distinto del mero ahorro fiscal, pero que no deja ésta de ser una afirmación vacía pues, nuevamente, la obligada no aporta prueba alguna que sostenga tal aseveración.

Por contra, la Inspección a través de sólidos razonamientos había rebatido los motivos que la entidad obligada esgrimía para justificar la escisión y había puesto de manifiesto que con esta operación sí conseguía, en cambio, un ahorro fiscal importante al que no tendría derecho de haber procedido a la disolución y liquidación de la sociedad para hacer efectiva la separación de los socios con arreglo a las disposiciones del artículo 15 del TRLIS.

En conclusión, coincidimos con la Inspección y el TEAR de Canarias en que no se aprecia motivo económico válido en la transmisión del patrimonio de **Z** a las dos beneficiarias, debiendo rechazarse las alegaciones formuladas por la recurrente.

Sexto.

Por lo que respecta a la posibilidad de cumplir la obligación de materialización o mantenimiento de las inversiones exigidas por la RIC en las sociedades beneficiarias y, por ende, del traslado del beneficio fiscal a dichas sociedades, en los casos en que la escisión no pudo acogerse al régimen especial FEAC, este Tribunal Central ha rechazado en anteriores ocasiones tal posibilidad, habiendo sido su criterio confirmado por la Audiencia Nacional.

En este sentido, insistimos en que la resolución RG 1064/09, en la que el TEAR de Canarias fundó su repuesta, sentó claramente que no procedía la subrogación de las sociedades beneficiarias en la posición de la entidad escindida a efectos de aplicar el incentivo fiscal cuestionado. Extractamos las principales conclusiones recogidas en dicha resolución:

<<Para solventar esta cuestión debemos tener en cuenta los siguientes preceptos:

El artículo 104 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (...)

Por otra parte, el artículo 24 del RGIT (...)

(...) el Tribunal (...) reconoce que la sucesión a título universal conlleva que el beneficiario suceda a la extinguida en sus derechos y obligaciones y, por ende, deben asumir el pago de la deuda tributaria de la escindida

por la regularización tributaria hecha a la misma. Pero con ello no se efectúa ningún pronunciamiento acerca de la subrogación o no en los beneficios fiscales a que nos estamos refiriendo (...)

En el régimen general del Impuesto la extinción de la personalidad jurídica de la entidad escindida comporta la afloración de rentas que darán lugar a la deuda correspondiente, y es en esta en la que se producirá la subrogación de las beneficiarias. Únicamente en el Régimen especial se produce la continuidad plena de las beneficiarias respecto a la escindida, como si la extinción no se hubiera operado a efectos .fiscales y así no se produce afloración de rentas, manteniéndose a estos efectos la situación existente en la escindida hasta tanto no se produzca la salida de las entidades que se beneficiaron de dicho régimen especial. (...) en el Régimen especial no se producen los efectos tributarios de la extinción de la personalidad jurídica. Y ello, sólo por expresa previsión legal.

En este sentido, es coherente con ello la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 104.1 de la LIS (...)

La inclusión expresa de este segundo párrafo tiene una evidente trascendencia pues sólo por esta previsión específica de la ley se puede producir esta subrogación en el ámbito del régimen especial. De ser inherente a lo expresado en el primer párrafo no hubiera sido necesario añadirlo a continuación (...)

La posibilidad de continuar cumpliendo los requisitos necesarios para el disfrute de un beneficio fiscal que se inició en sede de la escindida pero que ésta dejó incompletos al extinguirse, no es algo innato o inserto en la subrogación mercantil, sino que opera sólo por la específica previsión del legislador tributario. (...)

De no resultar de aplicación el régimen especial, al extinguirse la personalidad jurídica de la escindida se siguen todas las consecuencias tributarias: fin del período impositivo, afloración de rentas en su caso con la consiguiente deuda tributaria, que es en la que opera la subrogación derivada de la sucesión. Pero esta extinción determina también la imposibilidad de cumplimiento de aquellos requisitos pendientes, anudados al disfrute de ciertos beneficios fiscales, que por su desaparición del mundo jurídico ya no podrá completar, con la consiguiente pérdida de los beneficios fiscales de que viniera disfrutando la extinguida. Es el caso, por ejemplo, de la reinversión, mantenimiento de la inversión o (...) materialización de la RIC>>.

La anterior resolución fue confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 23-05-2013 (rec. núm. 151/2010), según la cual:

<<La Sala comparte la opinión jurídica en que se funda la estimación del recurso de alzada por parte del TEAC, ya que, con independencia de los razonamientos jurídicos expresados en dicha resolución, la sucesión universal en los derechos y obligaciones que conlleva de suyo la operación de escisión total, por aplicación de las normas mercantiles, en tanto que la personalidad jurídica de la escindida desaparece, debe entenderse rectamente que comprende los derechos y obligaciones perfectos y consumados, no las meras expectativas, los derechos interinos o los adquiridos mediante condición suspensiva no verificada, como es el caso del régimen fiscal contemplado en relación con la dotación a la RIC en el artículo 27 de la Ley de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, pues para consumarse definitivamente el derecho a ese beneficio es preciso cumplir los requisitos de materialización, mantenimiento de las inversiones e indisponibilidad de la Reserva, todos los cuales estaban pendientes de realización en el momento en que se llevó a cabo la operación de escisión, de modo que no puede hablarse aquí de la transmisión de un derecho económico perfecto y acabado, sino de un derecho para cuya definitiva adquisición era preciso el cumplimiento de la condición legal suspensiva, estado en que resulta inviable su traslación a las beneficiarias fuera de los términos estrictos del artículo 104 LIS, donde la continuidad empresarial es mayor, de suerte que es bajo este régimen donde opera la posibilidad de completar los requisitos pendientes de cumplimiento, (...)>>.

Idéntico criterio se sigue en la resolución RG 6434/2011, confirmada asimismo por la Audiencia Nacional en sentencia de 09-02-2017 (rec. núm. 1132/2014).

En conclusión, no cabe admitir la subrogación de **X SL** y **Q SL** en la posición de la sociedad escindida a efectos de continuar la aplicación de la RIC y de permitir el cumplimiento de la obligación de materialización / mantenimiento de las inversiones en aquéllas, por lo que procede confirmar la regularización practicada por la Inspección en esta materia.

Séptimo.

En relación también con la liquidación efectuada en el procedimiento inspector, reitera por último la recurrente su oposición a los informes de valoración utilizados en dicho procedimiento, aduciendo la falta de motivación de estos informes. Esta alegación ya fue formulada en primera instancia ante el TEAR de Canarias y debidamente contestada por el mismo, si bien consideramos oportuno aclarar nuevamente ciertos aspectos con los que la recurrente se encuentra disconforme.

Señala X la necesidad de motivar las liquidaciones tributarias con arreglo al artículo 102.2 de la LGT y el incumplimiento de esta obligación en los informes del perito de la Administración que se extendían a dos folios en cada caso. Se refiere asimismo, en apoyo de su tesis, a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Recoge, entre otras, la sentencia del Alto Tribunal de 23 de mayo de 2002, que establece que:

<<La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos>>

También cita la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1993, según la cual:

<<(…) ha de reconocerse el derecho de los contribuyentes a conocer los datos en los que la valoración se ha basado para poder aceptarlo o impugnarlo, puesto que el mero hecho de la intervención de un técnico, cualquiera que sea el rango de su titulación, no es elemento suficiente para que tal valoración sea irrevocable>>.

Junto con ellas, nos parece interesante recordar la sentencia de 12 de diciembre de 2011 del Tribunal Supremo contenida en las alegaciones formuladas por la recurrente ante el TEAR, que determina lo siguiente:

<<(…) la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el artículo 121 de la LGT, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien>>.

Pues bien, cuando la interesada ataca los informes de valoración por no contener un análisis singular y pormenorizado los inmuebles que "unos escasos dos folios" no podrían abarcar, nos parece que está equiparando exhaustividad con motivación y extendiendo las exigencias del Tribunal Supremo más allá de lo que se desprende de los términos por éste utilizados. Realmente, lo único que podemos concluir de las sentencias reproducidas es que los informes periciales deben contener referencias individualizadas a los criterios tenidos en cuenta para la valoración, sin que la mera intervención de un técnico garantice per se que una valoración sea irrevocable.

Por tanto, nada obsta a que los informes emitidos en el presente caso puedan cumplir con tales exigencias.

Asimismo, alega la recurrente la falta de visita del perito a los inmuebles objeto de comprobación y señala, partiendo de una sentencia del Tribunal Superior de Castilla y León de 1 de octubre de 2010, que "para un examen riguroso e individualizado de un inmueble deviene necesario el estudio "in situ" de sus características". Ahora bien, los propios párrafos de la sentencia reproducidos en las alegaciones vienen a minar la conclusión alcanzada por la recurrente, pues en ellos se admite la posibilidad, aunque sea de manera excepcional, de considerar correctamente realizada una tasación pese a no haberse efectuado esta inspección personal. Así dispone:

<<Como conclusión; sin examen personal por el perito de los bienes a valorar, sin duda no cabe entender correctamente realizado el procedimiento de peritación. Salvo que de las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no se precisa esa inspección detallada (...)

Resulta pues imprescindible la inspección ocular cuando por las circunstancias concurrentes no se puede conocer las características concreta del bien a valorar y los datos a tener en cuenta en la valoración, si no es mediante esa inspección ocular.

Consecuencia de ello será que, salvo que se justifique la no necesidad, siempre será precisa la inspección personal (...)>>

Cierto es, sin embargo, que la falta de examen personal obligaría a la Administración a justificar que la misma no se necesitaba. Pero, en todo caso, no es algo que deba preocupar en el supuesto analizado en el que, como recogen los informes, se llevó a cabo la "visita personal a la zona" por parte del perito.

X completa la fundamentación anterior sobre la necesidad de visita pericial a los inmuebles con la mención de otras dos sentencias referidas a valoraciones efectuadas por el método del valor de mercado.

La primera, del Tribunal superior de Justicia de Murcia de fecha 27 de noviembre de 2009, concluye:

<<Solamente visitando la finca, el perito puede comprobar las circunstancias que concurren en las fincas rústicas en cuestión (si es de regadío o secano, tipo de riego, clase de cultivo, etc.) así como si éstas son análogas con las fincas similares con las que va a realizar la comparación a la que hace referencia en el dictamen>>.

En el mismo sentido se pronuncia la segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, fechada el 9 de septiembre de 2008, conforme a la cual:

<<(…) en el caso de las transmisiones inmobiliarias las características específicas, físicas, de conservación y de otra índole, hacen ineludible la comprobación "in situ" de cada inmueble por el técnico correspondiente (...)>>

Ante la parquedad de las referencias a la visita personal en los informes del perito, la interesada concluye que la misma no pudo ser rigurosa ni individualizada, equiparándola finalmente a una completa falta de visita a los inmuebles. Sin embargo, nos parece una conclusión carente de toda base, en la que se critica el desempeño del perito tasador sin aportar pruebas que la sustenten.

Queremos llamar la atención, en particular, sobre las condiciones exigibles a las visitas realizadas por los peritos tasadores. Como vemos, del mismo modo que la jurisprudencia solicita el examen personal de los inmuebles, no somete éste a ningún procedimiento ni requisito particular. Entendemos, como por otra parte nos resulta lógico, que los tribunales están dejando a juicio de cada técnico la forma concreta de desarrollar la visita, que podrá variar de unos casos a otros en función de las circunstancias concurrentes, debiendo atender únicamente al fin de que la misma permita comprobar las características de los inmuebles examinados.

Este Tribunal no considera, por tanto, que en el presente caso haya quedado acreditada la insuficiencia o inadecuación de la visita realizada al fin perseguido con ella, siendo así que no se ofrece la menor prueba de que el perito tasador no hubiera efectuado las comprobaciones oportunas para la correcta ejecución del trabajo encomendado. Y menos aún puede aceptar este Tribunal que se haya producido una falta de visita de los inmuebles por parte del perito, como repite la recurrente hasta la extenuación.

Asimismo, alega la recurrente la utilización de términos generales e indeterminados, señalando que la Administración tiene en cuenta parámetros como el estado de conservación, la tipología social, el nivel de renta, las vías de comunicación, etc. sin justificar el uso de estos parámetros y no de otros. Y añade que la Administración se está limitando a incluir, de forma injustificada, términos indeterminados que se pueden aplicar para valorar cualquier bien.

En este sentido, incluye a título de ejemplo tres parámetros con sus respectivas calificaciones: estado de conservación - buena; tipología social - media, centros de salud - sí. Y se pregunta, (pág. 18 del escrito de interposición del recurso de alzada) "¿dónde se encuentra la justificación para utilizar esos parámetros y no otros?".

Realmente, sorprende a este Tribunal Central el planteamiento de la entidad obligada. No nos parece descabellado, sino todo lo contrario, que aspectos tales como el estado de conservación de un inmueble, la tipología social del lugar donde se ubica o la existencia de centros de salud en sus proximidades puedan influir en el precio de un inmueble, y en consecuencia, ser tenidos en cuenta en su tasación. Y, en contra de lo que sostiene la recurrente, tampoco creemos que responder a estas cuestiones de manera concreta aunque con términos amplios sea equivalente a consignar meras generalizaciones, referencias genéricas o fórmulas repetitivas predicables de cualquier inmueble. ¿Acaso no existen inmuebles radicados en barrios exclusivos, o por el

contrario, en zonas marginales, o carentes de servicios de salud en sus alrededores, o cuyo estado de conservación sea deficiente? Sin duda los términos utilizados podrían haber sido más precisos pero no por ello dejan de estar identificando características de interés para la valoración de los inmuebles examinados.

Creemos que la interesada está confundiendo la utilización de criterios generales o comúnmente empleados en las tasaciones inmobiliarias con la utilización de meras generalizaciones. Aspectos como la ubicación, la antigüedad, el estado de conservación, los materiales empleados, la proximidad a vías de comunicación, etc., representan parámetros comunes o generales en las tasaciones pero en modo alguno constituyen vagas referencias genéricas predicables de cualquier inmueble. Es precisamente la respuesta a cada una de esas cuestiones lo que permite afinar las características de un inmueble y, por ende, del precio a atribuir en su peritación.

En todo caso, consideramos que la elección de los parámetros corresponde al técnico interviniente, atendiendo a su pericia y experiencia en la materia. A efectos de posibilitar la defensa de la entidad obligada, dichos parámetros deben figurar en los informes de valoración. Pero una vez identificados, como aquí sucede, no consideramos necesaria otra justificación de la elección más allá de que los mismos se hallen relacionados con las condiciones de los inmuebles o de su entorno. Por tanto, si X no los considera adecuados, le corresponde justificar esa falta de idoneidad y la medida en los parámetros elegidos distorsionan el valor del inmueble fijado en la tasación y no a la inversa.

En sus informes el perito tuvo en cuenta diez parámetros, ¿no eran suficientes para llevar a cabo la valoración? Está claro que, con independencia del número de parámetros utilizado, siempre va a poderse señalar alguno distinto a los considerados. ¿Ello debería llevarnos a desprestigiar cualquier tasación realizada? Obviamente no. No debemos olvidar que una valoración no es un procedimiento científico determinante de un número exacto ni de una única solución posible, sino que, como indica la propia interesada, "lleva aparejada cierta subjetividad". Una tasación bien realizada lo que arroja es una cifra de la que otras valoraciones efectuadas por otros peritos diferentes no deberían distanciarse mucho, definiéndose así una franja en torno a la cual estarían situadas todas las valoraciones, aproximándose a lo que habría sido el valor real en el mercado de la transacción.

Por tanto, sin perjuicio de que la valoración de otro experto hubiera podido contemplar parámetros diversos y presentar oscilaciones en el precio calculado, no existe evidencia de una falta de motivación e individualización de las tasaciones efectuadas.

Finalmente, se opone X al análisis de mercado propuesto por el perito para motivar su valoración, el cual comparaba el valor declarado por la interesada con otros valores declarados y comprobaciones de valor referentes a transmisiones de fincas análogas. La entidad recurrente rechaza que puedan considerarse valores reales de mercado, al entender que un "verdadero y justificado valor" sólo es susceptible de ser obtenido en las transmisiones realizadas entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

Encontramos que el propio argumento esgrimido por la recurrente daría pie a invalidar el valor por ella declarado y cuya defensa pretende con tal argumentación. Así, si la transmisión patrimonial se produjo de Z a Q y X, es decir, tuvo lugar entre partes vinculadas, siguiendo su razonamiento, el valor fijado en dicha transacción nunca podría ser considerado valor real.

Parece oportuno recordar que el objetivo de la comprobación de valor es precisamente determinar una valor que refleje en la mayor medida posible el valor real del inmueble, de modo que pueda ser utilizado en sustitución del mismo, ante la inexistencia de una operación entre partes independientes en condiciones normales de mercado que permita su determinación de forma cierta. Para ello, este Tribunal reconoce procedente acudir a los valores declarados en otras declaraciones a valor de mercado o calculados en comprobaciones de valor, como hizo el perito de la Administración.

En todo caso, asumir el argumento de la obligada tributaria de que las valoraciones de la Administración resultan inaceptables porque nunca van a poder representar valores reales de mercado, nos llevarían a despojar a la Administración de unas facultades de valoración que tiene legalmente reconocidas, planteamiento que este Tribunal debe rechazar de plano.

En otro orden de cosas los informes periciales señalaban que en la valoración se habían desprestigiado "aquellas muestras que por sus características tales como la ubicación, antigüedad, superficies y características constructivas no sean semejantes al bien que valoramos". Pese a ello, X discrepa de las operaciones utilizadas como comparables por tres motivos:

* Por una parte, porque, según considera, existen cuantiosas oscilaciones en los valores por metro cuadrado de las "fincas análogas" tomadas para la comparación de precios medios, situados entre los 1.677,85 euros/m² y los 2.695,65 euros/m², lo que hace difícil que éstas puedan ser calificadas de "similares".

* Por otra, porque entiende que el período en el que tuvieron lugar tales transacciones, entre marzo de 2006 y septiembre de 2007, fue suficiente para que los inmuebles pudieran sufrir "innumerables modificaciones" que hicieran no comparables los valores.

* Por último, porque la Inspección desconocía el estado de conservación interior de los inmuebles objeto de comprobación y de los comparados.

Este Tribunal no comparte en absoluto la conclusión de la interesada. Así:

* La pertinencia de utilizar ciertas transacciones como comparables no va a depender de los precios fijados en ellas, pues ésta es precisamente la cuestión a la que pretende dar respuesta el procedimiento de valoración. Si los inmuebles comparados muestran ubicaciones, antigüedades, superficies y características constructivas semejantes pueden ser considerados idóneos para la comparación, permitiendo establecer un rango de precios para los inmuebles objeto de valoración.

* Respecto al horizonte temporal utilizado, las transacciones comparadas distan menos de doce meses del momento en que tuvo lugar la escisión, por lo que consideramos las fechas lo suficientemente próximas para permitir la comparación. En caso de que hubiera tenido lugar alguna de esas "innumerables modificaciones" posibles, entendemos que corresponde a la recurrente acreditar su concurrencia y su impacto en los precios de los inmuebles valorados.

* Finalmente, la imposibilidad por razones legales o técnicas de acceder al interior de los inmuebles hace que, habitualmente, ésta sea una limitación de la que adolece el procedimiento de valoración, en todo caso no invalidante de las tasaciones realizadas. Apenas ofrece relevancia en el caso de las fincas cuyas características puedan ser apreciadas desde el exterior de las mismas. En cuanto a las construcciones, claro es que el estado de conservación interior incide sobre su valor final pero no deja de ser un elemento más y, por lo general, ni siquiera de gran influencia en el valor final del inmueble.

Al formular estas alegaciones, la recurrente no aporta ninguna razón específica que nos lleve a concluir que las tasaciones efectuadas no resultaban admisibles por no ajustarse a la realidad del mercado. La interesada parece olvidar que si el procedimiento fuera completamente exacto, no se requeriría la presencia de un perito técnico con una cualificación específica y experiencia en la materia que pudiera ponderar todos esos aspectos imprecisos, calibrar los ajustes en función de las diferencias en los inmuebles analizados o sopesar el impacto de los datos desconocidos a efectos de determinar el valor final del inmueble. De no ser así, el valor de los inmuebles podría ser calculado directamente por la Administración, o por cualquiera, mediante la aplicación de unas meras fórmulas matemáticas de general aceptación, que conducirían a resultados homogéneos, haciendo inútil la previsión de un procedimiento de tasación pericial para la comprobación de valores.

En definitiva, la conclusión que alcanzamos con respecto a las alegaciones de X sobre los informes periciales es que realmente no está cuestionando el "valor real" fijado por la Administración sino las limitaciones inherentes al procedimiento pericial como método para determinar ese valor ya que, por su propia naturaleza, este método siempre va a dar cabida a un cierto grado de subjetividad. Sin embargo, ello no es óbice para que la ley haya facultado a la Administración a emplear el dictamen de peritos de la Administración como medio para proceder a la comprobación de valores (artículo 57e) de la LGT). Y, por ello, un informe que, aunque escueto, identifique los criterios seguidos en la valoración, incluyendo aquéllos con mayor incidencia sobre el precio final del inmueble, y determine unos valores en consonancia con los fijados en transacciones de inmuebles análogos, no puede considerarse falto de motivación ni poco ajustado el valor real de mercado de los inmuebles.

Por tanto, debemos desestimar la solicitud de la recurrente y confirmar la liquidación efectuada por la Inspección.

Octavo.

A continuación, vamos a analizar la procedencia de la sanción impuesta.

Alega en primer lugar la interesada la falta de acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo del tipo infractor. **X** se refiere a la culpabilidad como elemento fundamental de toda infracción administrativa y cita en dicho sentido determinada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional. Para la interesada (pág. 29 del escrito de interposición del recurso de alzada) "resulta patente en el acuerdo sancionador que nos ocupa que, en lo concerniente a la culpabilidad se limita fundamentalmente a señalar que, dado que se trata de una empresa, se le presupone no sólo asesoramiento especializado sino que el conocimiento de las normas que resultan aplicables, de lo que infiere asimismo que resulta probado que la finalidad de la operación era, única y exclusivamente, obtener una ventaja fiscal".

Este Tribunal no discute la exigencia de que la Inspección justifique la culpabilidad de la obligada tributaria, sin embargo, cabe recordar a la recurrente que la ley admite la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción en grado de dolo, culpa o simple negligencia. Así, el artículo 183 de la LGT establece que:

<<Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley>>.

Sobre el alcance de estos conceptos, podemos referirnos a la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994, con arreglo a la cual, la imposición de una sanción requiere:

<<(…) la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias.>>

Por otra parte, continúa la interesada señalando que (pág. 32 del escrito de interposición):

<<(…) para que un sujeto pasivo pueda ser sancionado, el elemento subjetivo del tipo debe quedar plena y fehacientemente demostrado, correspondiendo la prueba del mismo a la Administración sancionadora (...).

En el caso que nos ocupa, la Dependencia Regional de Inspección no acredita la culpabilidad; únicamente se limita a establecer una relación causa-efecto, al considerar que la conducta presuntamente infractora fue culpable sin proceder a la prueba de tal circunstancia. (...) Como ya se ha señalado, la administración establece una relación causa-efecto entre la liquidación y la sanción, sin atender a la conducta activa u omisiva de su representada, a la razonabilidad o no de su proceder atendiendo al deber de coherencia con los propios actos, o de cualquier otra circunstancia relevante para la determinación de la responsabilidad>>

Bien es cierto que la acreditación de la culpabilidad de la conducta infractora corresponde a la Administración, pero no lo es menos que la misma puede quedar probada por una suma de indicios ya que, como ocurre en el ámbito penal, rara vez existe prueba directa de la realización voluntaria del tipo infractor.

Así nos hemos pronunciado en anteriores ocasiones siendo este criterio defendido igualmente por la jurisprudencia de nuestros más altos Tribunales. Baste a título de ejemplo citar la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de julio de 2010 (rec. núm. 480/2007) que:

<<(…) en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria>>.

Este análisis indiciario, como señaló la Inspección reproduciendo los términos de la resolución de 18-07-2001 (RG 6988/1991) de este Tribunal Central, "ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer".

Tampoco resulta cuestión baladí el hecho de que la transmisión patrimonial desde la entidad escindida **Z** a las sociedades beneficiarias se acogiera al régimen FEAC, un régimen especial cuya aplicación resulta voluntaria para la obligada tributaria. Este régimen contempla una serie de incentivos fiscales para el caso en que se observen determinados requisitos, cuyo cumplimiento debe ser acreditado por las entidades que invocan su

aplicación. No puede negarse que la opción por unas especialidades tributarias que otorgan a la obligada un tratamiento beneficioso respecto de las reglas generales de tributación exige de un especial cuidado en el cumplimiento de aquellas condiciones que posibilitan su aplicación.

Pues bien, la entidad escindida realizó un reparto del haber social entre los socios sin que los conjuntos de elementos cedidos representaran ramas de actividad y sin esgrimir siquiera un motivo económico válido para tal operación. En este sentido, se limitó a señalar como objetivo la reestructuración y racionalización de las actividades económicas de la sociedad escindida a fin de dar continuidad a las mismas, sin efectuar la más mínima mención de cómo ayudaba tal reparto a este objetivo ni aportar la menor prueba de haberse producido una mejora en la gestión de la actividad, una diferente organización de las dos actividades desarrolladas, un fortalecimiento patrimonial o cualquier otro cambio relevante en el desenvolvimiento de la actividad económica. Por tanto, no puede sino concluirse que tal expresión constituía una mera expresión formal, vacía de contenido, cuyo único fin era conseguir acogerse artificialmente a un régimen ventajoso que, por las características de la operación, no hubiera sido aplicable, logrando con ello una menor tributación de la entidad obligada a la Hacienda Pública.

La opción deliberada por la aplicación del régimen y el intento de cumplir ficticiamente las condiciones exigidas por el mismo no podemos calificarlas pone de manifiesto la intención de aparentar una situación distinta a la que realmente se estaba dando entre las partes implicadas, que era el simple reparto del patrimonio de **Z** por mitades entre sus dos socios, a fin de verse favorecidas las entidades beneficiarias por unos incentivos fiscales a los que de otra manera no hubieran tenido derecho.

De todos estos hechos y circunstancias deja cumplida cuenta la Inspección en el Acuerdo sancionador, concluyendo en relación a la culpabilidad en su Fundamento de Derecho Quinto (págs. 19 y siguientes):

<<1. Existe, cuanto menos, negligencia grave en cuanto a la calificación de rama de actividad del conjunto de elementos patrimoniales que efectivamente se transmitieron a las dos entidades beneficiarias,(...) incumpliendo de forma clara la definición de "rama de actividad " prevista en el art. 83.4 TRLIS.

En relación con esta cuestión, la Inspección de los Tributos, comprueba (...) que la transmisión por parte de la entidad escindida, (...) de elementos patrimoniales de idéntica naturaleza a favor de las entidades beneficiarias, responde a la simple división "pro indiviso" del patrimonio social de la entidad transmitente entre las entidades adquirentes, sin que los patrimonios transmitidos constituyan "rama de actividad" o "unidad económica" alguna.

De esta forma, en el presente supuesto existe una única explotación económica en sede de la entidad escindida **Z, SL**, a la cual están afectos la totalidad de los elementos patrimoniales transmitidos (...)

2. Asimismo, existe negligencia grave, en cuanto a la existencia de un motivo económico válido en la presente operación de escisión. Es evidente que este motivo, no era otro que la separación de los socios sin soportar el coste fiscal de una operación jurídica adecuada a la finalidad perseguida.

(...) no resulta creíble que la entidad **Z, SL**, cuyo patrimonio neto a la fecha del balance de escisión, 31 de diciembre del 2005, sea de 1.909.882,94 euros, resulte fortalecida económica y financieramente por la transmisión del mismo a favor de dos entidades de reciente creación (noviembre del 2004), cuyos patrimonios netos ascienden a -28.641,33 euros en el supuesto de la sociedad beneficiaria **Q, S.L.** y de -29.160,92 euros para el supuesto de la sociedad **X, S.L.**

Asimismo y respecto al segundo motivo esgrimido en el proyecto de escisión que nos ocupa de la "mejor gestión, optimización, y mayor aprovechamiento de los recursos" (...) la Inspección de los Tributos comprueba que en sede de la entidad escindida, **Z, SL** no tiene lugar la existencia de dos unidades económicas autónomas, cuya gestión individualizada pudiera resultar más eficiente, sino que estamos ante una única explotación económica, cuyo patrimonio afecto ha sido dividido a partes iguales, (...) de tal forma que D. **Sx...** continúa con la actividad de la entidad escindida a través de la sociedad **Q. S.L.** y D. **Ax...** continúa con la actividad de la entidad escindida a través de la sociedad **X, S.L.** (...)

En definitiva, podemos considerar probado que la intención última de los socios de la sociedad **Z SL** era conseguir el reparto de los elementos patrimoniales (principalmente inmuebles) titularidad de la sociedad escindida entre los socios, para que cada uno de aquellos pudiera gestionar sus intereses de un modo autónomo y no como hasta entonces, poniendo fin a la participación conjunta en la sociedad que se escinde, articulando dicha separación a través de una operación de escisión que acogíendose al régimen especial regulado capítulo VIII del

Título VII del TRLIS, le permita evitar los costes fiscales inherentes a la misma, en particular el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las plusvalías tácitas de los elementos patrimoniales de la sociedad escindida.

A este respecto, ya desde el año 2001 la Dirección General de Tributos venía advirtiendo de que la separación de socios no puede constituir un motivo económico válido a efectos del FEAC. (Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0063-04 de fecha 10-06-2004, entre otras).

A mayor abundamiento, tenemos que añadir que la conservación de la sociedad escindida no hubiera impedido el desarrollo normal de las actividades (...).

Este Órgano entiende legítimo el derecho de los obligados tributarios a utilizar una economía de opción para reducir su deuda tributaria (...), el problema es que, en el caso que nos ocupa, en el ejercicio legítimo de la opción económicamente más interesante, teniendo en cuenta las consecuencias fiscales, se ha ido más allá de lo legalmente previsto, aplicándose a los hechos acaecidos un régimen fiscal que no solo no está previsto para los mismos (la operación no se encuadra en el ámbito objetivo del artículo 83 TRLIS), sino que está proscrito por cuanto que con el régimen especial de escisiones se ha buscado obtener improcedentemente ventajas fiscales que de otra forma no se hubieran obtenido, siendo éstas el motivo principal para realizar la operación de reestructuración empresarial analizada en el presente acuerdo (artículo 96.2 TRLIS).

Por tanto, considerando que la aplicación (...) del régimen especial de escisión regulado en el capítulo VIII del Título VII del TRLIS (...) cuando que se incumplían claramente los requisitos previstos en los artículos 83.2.2º y 96.2 del TRLIS, (...) minorando con ello considerablemente la tributación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, este Órgano considera que la conducta de la sociedad **Z, SL**, fue en todo caso voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, tal y como está previsto en el artículo 183.1 de la LGT>>.

A la vista de todas las consideraciones expuestas por el Inspector Regional en el Acuerdo sancionador, estimamos que concurrió dolo o culpa en la obligada tributaria, resultando procedente la sanción impuesta por la Inspección.

Noveno.

Finalmente, aduce la interesada la improcedencia de la sanción por concurrir una causa de exclusión del artículo 179.2 d) LGT ya que la entidad actuó amparándose en una interpretación razonable de la norma. Y así califica la normativa de "difícil" y "farragosa", añadiendo que (pág. 34 del escrito de interposición) "ni mucho menos (...) se trata de disposiciones normativas claras y sobradamente conocidas en nuestro ámbito jurídico tributario".

Sin entrar a valorar la dificultad técnica de la norma, en todo caso debemos insistir en que el régimen del Capítulo VIII del Título VII es voluntario para la obligada tributaria por lo que si su aplicación requería de un especial esfuerzo en la comprensión de la norma la obligada bien pudo obviarlo prescindiendo de dicho régimen y ajustándose a las normas generales de tributación. Pero si optó deliberadamente por la aplicación de estas reglas, no cabe calificar de descabellado que la Inspección exija un conocimiento adecuado de las mismas. Si como señala la interesada (pág. 34 del escrito de interposición) "resulta complicado determinar no sólo lo que constituye una unidad económica autónoma o rama de actividad sino que cuándo existe un motivo económico válido para la operación y, mucho más aún, determinar cuando la operación realizada tiene como finalidad conseguir una ventaja fiscal", debió poner especial cautela en verificar que la operación cumplía las condiciones requeridas, cotejando en su caso las soluciones que la Administración y los Tribunales hubieran expresado en otros supuestos controvertidos sobre separación de socios o existencia de motivo económico válido.

No puede aceptarse como interpretación razonable una interpretación distinta a la perfilada por la jurisprudencia y la doctrina administrativa, que simplemente el desinterés de la recurrente le haya llevado a desconocer.

Pero menos aún cabe aceptar la concurrencia de esta causa excluyente de la culpabilidad si atendemos al comportamiento de la obligada tributaria. Su actuación lleva a este Tribunal a concluir no el desinterés de la recurrente sino, por el contrario, su clara comprensión de la norma y de las limitaciones a las que su aplicación se sujeta. Así, consideramos que la obligada tributaria pretende escudarse en la oscuridad de la norma para acogerse a unas ventajas fiscales de las que de otro modo no hubiera podido beneficiarse. Al no resultar aplicable el régimen FEAC al reparto patrimonial realizado por la sociedad escindida, las entidades implicadas buscaron

cumplir formalmente los requisitos del Capítulo VIII del Título VII para poder sujetarse a él. Con tal fin, aprobaron en escritura pública un proyecto de escisión en el que se acordaba transmitir a cada entidad beneficiaria una unidad económica y se identificaba como motivo para la operación el fortalecimiento económico y financiero de la sociedad así como la obtención de una mejor gestión, optimización y mayor aprovechamiento de los recursos. Sin embargo, como repetidamente ha quedado expuesto en esta resolución, la interesada no ha podido probar ninguno de los dos extremos: ni por qué los conjuntos patrimoniales cedidos representaban unidades económicas autónomas/ramas de negocio ni tampoco de qué manera la división patrimonial condujo al fin perseguido por la escisión. Es decir, se intenta suplir con la mera enunciación de los requisitos en el proyecto de escisión el efectivo cumplimiento de los mismos.

Luego no vemos que la interesada haya interpretado de manera incorrecta las condiciones exigidas por el régimen FEAC sino que, entendiendo los requisitos, ha tratado de encajar una operación que no los cumplía en el marco delimitado por las normas reguladoras del régimen.

Procede, por tanto, confirmar la sanción impuesta.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.