

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083723

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 14 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 352/2018

#### SUMARIO:

##### **IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC).**

**Escisión parcial. Rama de actividad.** Se requiere que el patrimonio segregado constituya una rama de actividad, que exista previamente en la transmitente y permita el desarrollo de una actividad económica en sede de la adquirente [Vid., STS de 20 de julio de 2014, recurso n.º 3569/2011 (NFJ060263)]. En el caso examinado la actividad escindida de alquiler de maquinaria de limpieza, carecía de activos propios de la actividad, solo se transmite la nave y en la beneficiaria no constituía una actividad económica, por lo que no procede la aplicación del régimen especial. **Valoración del inmovilizado.** Para la valoración del edificio efectuada por el Gabinete Técnico de la Delegación, se utilizaron “testigos” de una página web pero el recurrente se limitó a discrepar de su valoración, siendo necesario que aporte elementos objetivos para determinar el valor de mercado. Lo que sí es indiscutible es que una hipoteca sobre el inmueble implica un menor valor, por lo que debe tenerse en cuenta como elemento que incide en el valor del inmueble

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003(LGT) art. 148.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributarias) art. 178.

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

Ley 43/1995 (Ley IS) arts. 97 y 119.

#### PONENTE:

*Doña Concepción Monica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000352 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02847/2018

Demandante: LORENZO Y BAPTISTA, S.L

Procurador: D<sup>a</sup> MARÍA DOLORES GONZÁLEZ COMPANYY

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a catorce de julio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido LORENZO Y BAPTISTA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª María Dolores González Company, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, relativa a Impuesto de Sociedades, ejercicio 2007, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por LORENZO Y BAPTISTA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª María Dolores González Company, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, solicitando a la Sala, dicte sentencia por la que, se anule el acto administrativo impugnado, así como aquellos de los que trae causa, y por consiguiente, se ordene la devolución de todos los importes indebidamente ingresados, más los correspondientes intereses de demora, a cuenta de dicha deuda tributaria.

##### **Segundo.**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

##### **Tercero.**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado en trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día treinta de junio de dos mil veintiuno, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

##### **Cuarto.**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

#### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

##### **Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 20 de marzo de 2013 se notificó al interesado (notificación por acceso en la sede electrónica de la AEAT) el Acuerdo de liquidación no A23- NUM000, de fecha 14 de marzo de 2013, relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 derivado de acta de disconformidad número de referencia no NUM001, acompañada de informe ampliatorio, suscritos en fecha 13 de diciembre de 2012, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta, lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación cerca de la entidad MADELIM S.L se iniciaron mediante Comunicación de fecha 2 de abril de 2012 dirigida a la entidad y notificada el siguiente día 12 de abril de 2012 (notificación electrónica por acceso en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación).

Las actuaciones se han extendido al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 con alcance parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a analizar el cumplimiento requisitos de aplicación del Régimen Especial FEAC en la operación de escisión realizada en 2007.

2.- A lo largo de las actuaciones inspectoras han comparecido ante la Inspección y han actuado como representante de la Entidad D. Remigio, con número de identificación fiscal NUM002, como apoderado.

3.- Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron los siguientes:

El sujeto pasivo había presentado en fecha 17 de julio de 2008 autoliquidación modelo 201 (declaración simplificada) por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 según detalle que se especifica a continuación, acogiendo al Régimen Especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, la operación de escisión parcial, siendo la sociedad beneficiaria LORENZO Y BAPTISTA S.L., sociedad de nueva creación, documentada en Proyecto de escisión aprobado el 12 de junio de 2007, tomando como Balance de Escisión el cerrado a 31 de mayo de 2006, y Acuerdo elevado a público mediante Escritura de Escisión Parcial de 8 de octubre de 2007 ante el notario de Madrid D. Santiago Mora Velarde con el número 1805 de su protocolo. Finalmente, la Escritura de escisión fue inscrita en el Registro Mercantil de Madrid el 13 de noviembre de 2007.

4.- Los datos declarados se modifican por los siguientes motivos, según se expone en el acta:

La inspección propone incrementar la base imponible declarada en el importe de 2.438.330,88 € correspondiente a la renta obtenida por la transmisión de inmuebles por considerar que la operación Escisión Parcial no puede acogerse al Régimen Especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, siendo de aplicación el Régimen General previsto en el artículo 15 del TRIS.

Cuestiones planteadas en la demanda.

1) Rama de actividad: si la operación de escisión realizada puede acogerse o no al régimen especial de fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias regulado en el capítulo VIII, del título VII, del TRLIS.

2) Valoración de los Inmuebles transmitidos.

## Segundo.

Rama de actividad

El motivo de regularización no es, como parece entender la recurrente, que exista una operación fraudulenta. La regularización se centra en la inexistencia de rama de actividad diferenciada en la escindida y falta de motivo económico válido, y por tal razón, no es posible la aplicación del régimen especial.

Regulación legal

El artículo 83 del Real Decreto Legislativo determina:

"2. 1.º Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

a) 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 ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

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, manteniéndose al menos una rama

de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, con la consiguiente reducción de capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segregue una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, 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 a) anterior.

2.º 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.

3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

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

Conclusiones.

En la interpretación del precepto anteriormente transcrito debemos recordar algunos pronunciamientos jurisprudenciales:

La sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2014, recurso 3569/2011 contiene las siguientes apreciaciones:

"El contenido de la Directiva 90/434/CEE gira en torno a la implementación de un beneficio para las operaciones de reestructuración empresarial, construido a partir de un régimen opcional para el contribuyente llamado régimen de diferimiento el cual, a grandes rasgos, significa que no se exigirán las plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos con ocasión de las operaciones de reestructuración ya que estos elementos patrimoniales conservarán el valor que tenían en la entidad transmitente, de manera que el gravamen de tales plusvalías se pospone hasta que, eventualmente, los bienes sean enajenados.

La Directiva recoge una regla de continuidad en la valoración, imponiendo además la continuidad en los criterios de determinación del resultado y facultando a que los Estados miembros permitan que las sociedades beneficiarias de las operaciones asuman las pérdidas de las sociedades transmitentes.

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....

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...".

Respecto del concepto de rama de actividad, la sentencia a la que nos venimos refiriendo, afirma:

"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 cumpliría los requisitos formales del artículo 97 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII. Es necesario, pues, que exista una organización empresarial diferenciada en la transmitente para llevar a cabo la gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

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

La rama de actividad ha de reunir los siguientes requisitos:

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

Así pues, solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

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

Por último, respecto del requisito de motivo económico válido, señala la sentencia:

"En definitiva, como decía el TEAC, la operación parece tener como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, según lo previsto en la normativa antes citada. Se debe tener en cuenta que la operación se acoge al régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995, de modo que las plusvalías que se hubieran podido poner de manifiesto en cada una de las operaciones no son objeto de gravamen, difiriéndose las mismas hacia el futuro, hasta el momento de posteriores transmisiones. La Inspección concluía así que a la citada operación de escisión no le es aplicable el régimen establecido por la invocada Ley 43/1995, ya que en la misma no existe un motivo económico



válido, sino puramente fiscal, concretado en la disolución del vínculo social y el reparto del patrimonio entre los socios, el cual además no se ha realizado con la debida proporcionalidad como se ha visto."

Respecto a este requisito la sentencia de 26 de septiembre de 2014, recurso 844/2012:

" Pero también ha señalado que, a tenor del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE y de la interpretación de la misma efectuada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ( TJCE), en su sentencia de 17 de julio de 1997 ( asunto C- 28/95 ) , que la redacción del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , tras la modificación operada por Ley 14/2000 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2001, plasma "la mención a la existencia de motivos económicos válidos como un elemento que determina la aplicación del Régimen especial" y que "ello no impide, dada la escueta redacción inicial del artículo 110.2, acudir como criterio de interpretación al texto contenido en la sentencia mencionada del TJCE", por lo que --incluso en relación con períodos impositivos anteriores a dicha reforma--, cabe acudir a la nueva redacción del artículo 110.2 como criterio interpretativo válido, sin que ello suponga la aplicación retroactiva de una norma que aún no había entrado en vigor, sino que la interpretación que se hace del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , en su texto vigente en el ejercicio de la regularización, puede y debe efectuarse de conformidad con el artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE y la interpretación que de dicho precepto se ha hecho por el Tribunal de las Comunidades Europeas, en la sentencia de 17 de julio de 1997 , que declaró 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", añadiendo que "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", y concluyendo que "el concepto de motivo económico válido con arreglo al art. 11 de la Directiva 90/34 debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal"...

En efecto, el preámbulo de la mencionada norma dice expresamente lo siguiente: "El Título Primero 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. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras".

Existiendo, por una parte, la referencia en la norma comunitaria a que la inexistencia de motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que la operación ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y por otra parte, reconocido por el propio legislador que los mismos principios que inspiran la Directiva deben aplicarse a las situaciones internas, puede concluirse que dicha previsión se encontraba ya presente en el espíritu de la Ley 29/1991 y, posteriormente, en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , con independencia de que, en principio, no resultase de aplicación la norma comunitaria a las situaciones puramente internas.

Por lo tanto, ya la redacción originaria del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 permitía valorar la ausencia de motivos económicos válidos en la operación como un indicio de que la misma se había llevado a cabo con el propósito de fraude o de eludir el pago de un tributo. Esta interpretación amplia se desprende de nuestra doctrina. Así, en la sentencia de 5 de julio de 2010 ( casa. 373/07 , FJ 4º), hemos precisado que las normas, comunitarias e internas que analizamos, no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil , que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial" (FJ 4º). En el mismo sentido nos hemos pronunciado en la sentencia de 16 de noviembre de 2009 (casa. 2800/03 , FJ 2º). De igual forma, en la sentencia de 13 de enero de 2011 (casa. 1451/06 , FJ 4º), en relación con los ejercicios 1994 y 1995, hemos acudido al criterio de inexistencia de motivos económicos válidos para denegar el acceso al régimen previsto en la Ley 29/1991, es decir, a una norma anterior a la reforma introducida por la Ley 14/2000.

Esta doctrina se reitera en las sentencias de 22 de diciembre de 2014, recurso 812/2013 y de 27 de mayo de 2015, recurso 2017/2013.

Aun cuando el Tribunal Supremo contempla la regulación contenida en la Ley 43/1995, sus declaraciones son aplicables a la regulación contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004 dada su sustancial identidad.

De la doctrina expuesta debe destacarse que la escisión requiere, para acogerse al régimen especial que analizamos:

A) La existencia de rama de actividad requiere un conjunto patrimonial afecto a una actividad económica autónoma y diferenciada realizada por la escindida. No basta que tal conjunto patrimonial tenga la aptitud de constituir una unidad económica autónoma en el futuro.

B) La concurrencia de un motivo económico válido requiere que la operación tenga como finalidad una reestructuración empresarial que persiga una racionalización en el desarrollo económico de la actividad de producción o intermediación de bienes y servicios.

Como correctamente recoge el TEAC:

"No puede considerarse que los activos escindidos formen una rama de actividad autónoma de alquiler de maquinaria de limpieza, ya que no se han transmitido ningún tipo de activos relacionados con esa supuesta rama de actividad escindida. En la sociedad MADELIM SL, en su balance no aparece dentro del inmovilizado ninguna maquinaria de limpieza, solo aparecen los inmuebles transmitidos y determinados elementos de transporte.

Por otra parte, la sociedad beneficiaria LORENZO Y BAPTISTA SL, no ha realizado la actividad de alquiler de maquinaria de limpieza, actividad económica que iba a realizar, según consta en el acuerdo de escisión, y que solo ha realizado puntualmente, según lo demuestra las facturas emitidas por esta sociedad y aportadas en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación.

La nave transmitida se compartía antes de la escisión por las entidades POOL CHEMICAL SL y MADELIM, S.L.

Con anterioridad a la escisión la sociedad MADELIM percibía alquileres por la utilización de la nave por parte de la sociedad POOL CHEMICAL SL.

En la sociedad beneficiaria (LORENZO Y BAPTISTA SL) la actividad de arrendamientos no constituye una actividad económica. (...)

En la sociedad beneficiaria la actividad de alquileres no puede considerarse como una actividad económica ya que no tiene un local afecto ni personal contratado a jornada completa. El local es ocupado por MADELIM SL y POOL CHEMICAL SLI y según manifestaciones del administrador de la sociedad beneficiaria LORENZO Y BAPTISTA, el personal que tiene contratado en el ejercicio 2009 fue para labores de mantenimiento."

Respecto a la reestructuración empresarial que constituye el motivo económico válido, se afirma en la demanda:

"(...) la finalidad de la escisión parcial fue la de reestructuración de un grupo empresarial, si bien es cierto que con la mala fortuna de que al poco de iniciarse el proceso de escisión sobreviniera la crisis inmobiliaria y la actividad escindida se paralizara dado que los principales clientes de esta actividad eran empresas constructoras, que requerían de los servicios de limpieza para acondicionar para la entrega los inmuebles construidos."

Lógicamente, si causas ajenas a la voluntad de la beneficiaria le impiden seguir con la actividad escindida, no sería obstáculo para aplicar el régimen especial. Lo que ocurre, es que en la transmisión no se comprendieron los utensilios de limpieza, tan solo la nave. Por lo que no podemos entender que se transmitiera una rama de actividad.

### Tercero.

Valoración de los Inmuebles transmitidos .

Llegados a la conclusión de que no es de aplicación el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII de la LIS, la operación de escisión parcial tributa por el régimen general del Impuesto y de acuerdo con las reglas de valoración del artículo 15 del TRLIS, valorando, por tanto, las fincas transmitidas, por el valor de mercado.

La Liquidación practicada por la Inspección parte de un valor de 3.812.779 euros, atribuido al edificio industrial sito en la Calle Londres nº 19 de Torres de la Alameda, Sector Industrial S-2, según el Informe de Valoración del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Documento nº 55 del expediente) a partir del cual se determina la cuota del IS.

Señala la recurrente que el Informe se base en anuncios de un portal inmobiliario sin que se aporten dichos anuncios, que no pueden ser consultados. Se señala falta de motivación en el informe de valoración. Se resalta, asimismo, que no se ha tenido en cuenta la existencia de una hipoteca sobre el inmueble.

Regulación legal.

Artículo 15 del RDL 4/2004:

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

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado anterior.
- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

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

Conclusiones.

El informe de valoración se encuentra fundado en datos objetivos, con explicaciones detalladas de los elementos que integran la valoración y la metodología seguida para su obtención, por lo que entendemos que cumple con los requisitos de objetividad y motivación exigibles.

Se cuestiona en la demanda la veracidad e idoneidad de los "testigos" empleados cuya fuente se identifica como como una página web, se afirma que los precios considerados son los de oferta, pero no el cierre de contratación.

Pues bien, ello no implica que el resultado final del precio por hectárea aplicado, sea incorrecto en la medida en que no refleje el valor mercado de los inmuebles y la recurrente no aporta dato alguno en el que sostener tal conclusión. No basta con discrepar del método seguido o de los datos aportados en una valoración, es necesario aportar elementos objetivos de los que deducir que el resultado de la valoración difiere del valor mercado. En el presente caso el recurrente no aporta un solo indicio que nos lleve a dudar de la corrección de la valoración.

Ahora bien, lo que es indiscutible es que una hipoteca sobre el inmueble implica un menor valor de éste (pues responde de una deuda con carga real), razón por la cual, la existencia de la hipoteca tiene que ser considerada como elemento que incide en el valor del inmueble. En la valoración no se ha considerado esta situación que afecta al inmueble, por lo que la valoración no resulta ajustada a Derecho, en la medida en que el valor obtenido no responde a las concretas circunstancias del bien.

Por tal razón debemos estimar el recurso en este punto.

Por las razones anteriores debemos estimar parcialmente el presente recurso y anular la valoración del inmueble objeto de autos.

#### **Cuarto.**

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por LORENZO Y BAPTISTA, S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> María Dolores González Company, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que se refiere a la valoración del inmueble de autos, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tal extremo, y con ella la valoración del inmueble, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin especial imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.