

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ085500

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 551/2022, de 9 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 694/2018

SUMARIO:

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

Consulta DGT. La Sala afirma que, hayan cambiado o no las circunstancias de hecho alegadas en la consulta formulada por el contribuyente o sean o no dichas circunstancias todas las que debieron exponerse en aquella, lo relevante y decisivo es que la contestación de la Dirección General de Tributos no incorpora un criterio definitivo sobre el cumplimiento en el caso concreto analizado de todos y cada uno de los requisitos a que se condiciona la aplicación del régimen fiscal especial. *Escisión parcial. Rama de actividad.* La Sala concluye que asiste la razón a la Administración tributaria al negar que se haya acreditado por la entidad recurrente la existencia de rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en la entidad escindida y concluir que «no se están segregando actividades sino bienes». Conclusión que se alcanza, por una parte, a partir de la consideración de que no resulta suficiente disponer de unos inmuebles arrendados y transmitirlos para afirmar automáticamente que existe rama de actividad y que la escisión parcial en que se segregue esa parte del patrimonio social podrá acogerse al régimen fiscal especial. Es necesario algo más y ese algo más es la existencia en la sociedad transmitente de una organización empresarial diferenciada para llevar a cabo la gestión de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles. La cuestión, por tanto, consiste en examinar si en sede de la sociedad transmitente existía esa organización empresarial diferenciada para llevar a cabo la gestión económica de arrendamiento de inmuebles. A la luz de la actividad alegatoria y probatoria desplegada por la entidad recurrente en las presentes actuaciones la conclusión que alcanza la Sala es que tal extremo no ha resultado acreditado. La citada organización empresarial diferenciada se pretende sustentar por la sociedad recurrente en la existencia de un empleado contratado al objeto de gestionar los alquileres de la misma y en la afirmación de que dicho trabajador realizó efectivamente las citadas funciones pero que le resulta difícil o imposible acreditarlo, aportando tan solo una nota interna descriptiva de las actividades y responsabilidades de aquél en el desempeño de dichas funciones. Tal resultado probatorio resulta insuficiente a los efectos de estimar acreditada la existencia de una rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en sede de la sociedad transmitente. Por otro lado, tampoco se aporta por la recurrente una explicación plausible de en qué medida y atención a qué concretas circunstancias le resulta difícil o imposible acreditar la actividad de arrendamiento de inmuebles efectivamente desarrollada en sede de la misma. A falta de esa explicación, su sola afirmación apodíctica no permite completar o subsanar la insuficiencia probatoria declarada.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 83.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 15, 89 y 217.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000694 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06817/2018

Demandante: REVESTIMIENTOS REFRACTARIOS S.A.

Procurador: CARLOS BARRADO LANZAROTE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEG

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEG

Madrid, a nueve de febrero de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 694/2018, se tramita a instancia de Revestimientos Refractarios S.A., representada por el Procurador D. Carlos Barrado Lanzarote y asistida por el Letrado D. Luis Crespo Vázquez, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 (R.G.: 1417/17), relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 y cuantía de 2219.820,99 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Con fecha 23 de octubre de 2018 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de junio de 2018 (R.G.: 1417/17).

Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 19 de marzo de 2019.

Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 15 de mayo de 2019.

Cuarto.

- Tras verificar las partes el trámite de conclusiones, se procedió a señalar para votación y fallo el día 2 de febrero de 2022, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. *Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas*

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 (R.G.: 1417/17), por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa formulada por Revestimientos Refractarios S.A. contra el Acuerdo de liquidación de 20 de febrero de 2017, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, referido al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso contencioso-administrativo son las siguientes:

(i) Procedencia de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria para acordar la regularización practicada por la Administración tributaria.

(ii) Cumplimiento por el contribuyente de los requisitos señalados por la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta vinculante V1733-10, de 28 de julio de 2010.

(iii) Existencia de rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en sede de la sociedad transmitente.

Segundo. Antecedentes de interés.

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. El 1 de marzo de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad Revestimientos Refractarios S.A., con carácter parcial, relativas al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2011. Las actuaciones se limitaban a analizar el cumplimiento de los requisitos de aplicación del régimen especial previsto 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) a la escisión parcial realizada en 2011.

2. El 11 de noviembre de 2016 concluyeron las actuaciones de comprobación e investigación anteriormente referidas con la incoación al sujeto pasivo del Acta de disconformidad nº A02-72739801, relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

3. El 20 de febrero de 2017, la Dependencia Regional de Inspección dictó Acuerdo de liquidación con el siguiente desglose:

Cuota tributaria 181.939,24 euros

Intereses de demora 37.881,75 euros

Deuda tributaria 219.820,99 euros

4. La regularización anterior tuvo por objeto la exclusión del régimen tributario especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS de la operación de escisión parcial de la sociedad Revestimientos Refractarios S.A. realizada en el año 2011 y en virtud de la cual dicha sociedad se había escindido parcialmente, resultando beneficiaria de la parte que se escinde (dos inmuebles) la sociedad Lining and Services, S.L.

5. La Inspección de los tributos consideró que no resultaba aplicable el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS a esta operación de escisión parcial porque el patrimonio escindido no constitúa rama de actividad en sede de Revestimientos Refractarios S.A. Excluida la aplicación del régimen tributario especial, la operación quedó sometida al régimen general del Impuesto sobre Sociedades previsto en el art. 15 del TRLIS.

6. Disconforme el contribuyente con el Acuerdo de liquidación anterior, interpuso contra el mismo reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Tercero. Sobre la procedencia de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria para acordar la regularización practicada por la Administración tributaria

Aunque supone alterar el orden expositivo con el que los motivos impugnatorios se enuncian en la demanda (pp. 28 y siguientes), entendemos que por razones de orden lógico-procesal procede examinar esta cuestión en primer lugar. De hecho, en el escrito de conclusiones es este el criterio que sigue la misma entidad recurrente.

A través de este motivo impugnatorio la sociedad recurrente, en síntesis, sostiene que el Acuerdo de liquidación se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido y que por ello incurre en nulidad de pleno derecho conforme a lo dispuesto en el art. 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). En su opinión, la Inspección viene a sostener, como fundamento de la regularización acordada, que el contribuyente ha creado una estructura meramente formal y artificiosa para dar la apariencia de una rama de actividad e impropia por cuanto la misma resultaba innecesaria para la gestión de los escasos ingresos de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Al razonar así, la Inspección está calificando

la operación realizada como un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, pero sin decirlo expresamente, obviando de esa forma el procedimiento especial previsto en el art. 15 de la LGT (pp. 28 y siguientes de la demanda).

La Administración demandada considera que difícilmente puede entenderse que ha faltado un trámite esencial en el procedimiento. La Inspección, se razona en el escrito de contestación, simplemente consideró que no se cumplían los requisitos para aplicar a la escisión parcial el Régimen Fiscal Especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS (pp. 3 y 4 de la contestación).

En este punto hemos de dar la razón a la Administración demandada.

Así nos hemos pronunciado en la reciente sentencia de 21 de diciembre de 2021 (ROJ: SAN 5383/2021), en la que se declaró lo siguiente:

"No se trata de analizar si la escisión es o no conforme al Derecho Mercantil, sino si concurren los requisitos establecidos en la normativa fiscal para que le sea aplicado el régimen especial, pues de no concurrir se aplicará el régimen general de sociedades. Esto no es un problema de fraude o conflicto en la aplicación de la norma, sino simplemente de calificación y subsunción - STS de 31 de marzo de 2021 (Rec. 5886/2019) -".

Elementales exigencias derivadas de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar los razonamientos y la conclusión de la citada sentencia

El motivo se desestima.

Cuarto. Sobre el cumplimiento por el contribuyente de los requisitos señalados por la Dirección General de Tributos en su contestación a la consulta vinculante V1733-10, de 28 de julio de 2010

A través de este motivo impugnatorio la recurrente expone que, con carácter previo a la realización de la operación de escisión, formuló consulta vinculante a la Dirección General de Tributos y esta evacuó su respuesta mediante su contestación a la consulta vinculante V1733-10, de 28 de julio de 2010. En la operación de escisión, añade la demanda, la recurrente cumplió con todos los requisitos señalados en la citada contestación para que aquella pudiera acogerse al régimen fiscal especial de fusiones y escisiones. La Inspección de los tributos puede verificar que se dan los requisitos de hechos señalados en la consulta para la aplicación del régimen fiscal especial a la escisión de forma que, si éstos se cumplen, está obligada a aplicar el criterio emanado de la Dirección General de Tributos. Lo que no puede hacer es obviar el criterio señalado por la Dirección General de los Tributos, reinterpretando los requisitos que debe cumplir la rama de actividad. Los requisitos señalados por la Dirección general de Tributos se cumplen en la operación de escisión aquí controvertida por lo que la Inspección de los tributos contraviene el art. 89.1 de la LGT (pp. 5 y siguientes de la demanda).

A juicio de la Administración demandada, en línea con lo declarado al respecto en la resolución impugnada, la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V1733-10, de 28 de julio de 2010 no se pronuncia respecto a la operación de escisión parcial realizada por la entidad en mayo de 2011 ni sobre si dicha operación, que es la comprobada por la Inspección, cumple o no los requisitos establecidos en el TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial. La propia respuesta de la Dirección General de Tributos indica que "estas circunstancias son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria". Añade la Administración demandada que la consulta del contribuyente no se hizo alusión a extremos relevantes, como que la nave industrial sita en San Martín de la Vega (Madrid) no estaba siendo alquilada en su totalidad o que iba a seguir utilizándola la recurrente porque la necesitaba para poder realizar su actividad (pp. 6 y 7 de la contestación).

Expuesto lo anterior, coincidimos con la Administración demandada en que no puede apreciarse en el presente caso vulneración alguna del art. 89.1 de la LGT.

Los términos en que se expresa la Dirección General de Tributos son suficientemente expresivos de la diferencia que cabes establecer en el presente caso entre los criterios a los que se supedita la procedencia del régimen fiscal especial, conforme a la normativa de aplicación citada en la indicada contestación, y las circunstancias de hecho relevantes en el caso o, por decirlo en otras palabras, el cumplimiento por el contribuyente de los requisitos contenidos en dichos criterios.

En cuanto a los criterios expresados en la contestación sí resulta predictable la vinculación a que alude el art. 89.1 de la LGT, que es la norma que se cita como infringida. Así, por ejemplo, el concepto de ramada de actividad con el contenido y alcance que se fijan en la citada contestación.

En cuanto a las circunstancias de hecho, la contestación ofrecida al contribuyente por la Dirección General de Tributos es meridianamente clara al manifestar que no contiene un pronunciamiento definitivo sobre tales cuestiones.

Así, a título de ejemplo, pueden destacarse a título de ejemplo los siguientes pasajes de la contestación (el subrayado es nuestro):

-"En efecto, para que se cumplan los requisitos anteriormente señalados será necesario que la actividad de arrendamiento que sea aportada a la sociedad beneficiaria cuente con una gestión y organización diferenciadas del resto que permita considerar que exista, con carácter previo a la operación de escisión parcial planteada, una rama de actividad respecto de tales inmuebles y que subsista con posterioridad a la realización de dicha operación. Por tanto, será necesaria la existencia de una organización de medios materiales y personales que determinen la realización de una actividad empresarial constitutiva de una rama de actividad en los términos anteriormente señalados, que se desarrolle de una forma habitual y continuada, pudiéndose entender complicada esta condición para el caso planteado, si esa actividad se realiza, al menos, desde el ejercicio anterior al que se realiza la operación. Ahora bien, estas circunstancias son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria".

-"Por tanto, en la medida en que el patrimonio transmitido, activos y pasivos afectos a la actividad de arrendamiento inmobiliario, determine la existencia de una explotación económica desarrollada de forma habitual y continuada en sede de la sociedad transmitente, en la forma anteriormente señalada, cuyo cumplimiento no puede valorarse por este Centro Directivo, que se segregá y transmite a la entidad adquirente, manteniéndose en sede de la consultante otra rama de actividad, cual es la actividad de suministro y comercialización de materiales refractarios, la cual continuará desarrollándose en idénticas condiciones a las existentes con carácter previo a la operación de reestructuración, la operación de escisión parcial a que se refiere la consulta cumpliría los requisitos formales del artículo 83.2 del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS".

-"La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada".

Aparte de lo anterior, centrándonos en el cumplimiento del requisito relativo a la rama de actividad, resulta relevante y significativo que la propia Dirección General de Tributos emita una respuesta, provisional y ex ante en línea con lo antes apuntado, desfavorable a la posibilidad de considerar que el supuesto planteado por el contribuyente resulte subsumible en dicho concepto, señalando a tal efecto lo siguiente (de nuevo el subrayado es nuestro):

" De los datos aportados en el escrito de consulta parece desprende que en relación con los inmuebles que se pretenden segregar de la entidad ésta no cuenta con la necesaria gestión y organización diferenciada del resto exigido por la norma, que permita considerar que exista previamente una rama de actividad respecto de tales inmuebles, en los términos señalados en el artículo 83.4 del TRLIS, sino, más bien son meros elementos patrimoniales objeto de segregación a una nueva entidad, en cuyo caso la operación descrita no podría acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. El hecho de que la entidad ya arriende de manera efectiva determinados inmuebles no determina por sí mismo, la existencia de la organización necesaria para que dicho patrimonio se considere integrante de una rama de actividad".

En este contexto resulta difícil admitir que se haya producido la infracción legal denunciada en la demanda.

Lo controvertido por la Inspección es el hecho de que el contribuyente haya cumplido los requisitos previstos en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial regulado en el mismo.

Y, como ha quedado expuesto, sobre estos extremos la contestación de la Dirección General de Tributos no contiene en sentido propio un criterio del que la Inspección de los tributos haya podido apartarse o separarse en las actuaciones de comprobación e investigación de las que deriva la regularización enjuiciada.

Cuestión distinta será analizar si la valoración realizada al efecto por la Inspección, y confirmada por la resolución impugnada, resulta o no conforme a Derecho, pero esto es algo que queda extramuros de la infracción del art. 89.1 de la LGT que se invoca en la demanda a través del presente motivo de impugnación.

Alcanzada la conclusión expuesta, las restantes cuestiones que se suscitan por las partes respecto de este motivo impugnatorio tienen un valor secundario y accesorio y su consideración en nada alteraría el sentido de la decisión, por lo que no será necesario profundizar en su examen.

Hayan cambiado o no las circunstancias de hecho alegadas en la consulta formulada por el contribuyente o sean o no dichas circunstancias todas las que debieron exponerse en aquella, lo relevante y decisivo es que la contestación de la Dirección General de Tributos no incorpora un criterio definitivo sobre el cumplimiento en el caso concreto analizado de todos y cada uno de los requisitos a que se condiciona la aplicación del régimen fiscal especial.

El motivo se desestima.

Quinto. Sobre la existencia de rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en sede de la sociedad transmitente

La parte recurrente manifiesta, a este respecto, que cumple todos los requisitos necesarios para estimar la concurrencia de una rama de actividad en sede de la sociedad transmitente. Así, un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas; propios de la sociedad aportante; tratándose de elementos patrimoniales, pertenecientes tanto al activo como al pasivo; formando el conjunto una unidad económica, coherente, autónoma e independiente de otras; y capaz de funcionar por sus propios medios. Por otra parte, la recurrente cuestiona la valoración de este requisito que se realiza por la Inspección de los tributos y por la resolución impugnada (pp. 15 y siguientes de la demanda).

La Administración demandada, por su parte, sostiene la improcedencia del régimen fiscal especial en atención a la falta de rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en la sociedad transmitente. Así, niega que en la recurrente existiera tal actividad de arrendamiento diferenciada de la actividad de suministro e instalación de material refractario que la misma desarrollaba. Solo a partir del año 2010 se incluye en su objeto social la actividad de arrendamiento, a pesar de que la empresa llevaba en funcionamiento desde el año 1979, para un año después escindir esa parte de la sociedad por considerar que convenía efectuar una separación de la operativa. La escasa relevancia económica de los ingresos declarados por arrendamiento avalan también la citada conclusión, a juicio de la Administración. Por otra parte, la propia trayectoria laboral del empleado a cargo de las fincas resulta contraria a ese carácter autónomo de la actividad. Y, por último, la sociedad que recibe la parte escindida, , además de tener el mismo accionariado que la sociedad transmitente, tampoco parece que se dedicara a la actividad de arrendamiento pues solo dos meses después de la transmisión se da de alta en el epígrafe correspondiente del Impuesto de Actividades Económicas. Todo lo cual lleva a la Administración a afirmar que la operación carece de un motivo económico válido, al ser la rama de actividad separada inexistente (pp. 7 y siguientes de la contestación).

Sexto.

Expuesto lo anterior, hemos de contextualizar el debate que se suscita con ocasión del presente motivo de impugnación.

Para ello nos remitiremos a lo declarado en la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 18 de octubre de 2021 (ROJ: SAN 5055/2021):

“En el marco de desencuentros descrito, comenzaremos por hacer repaso de las disposiciones aplicables.

Es definida la escisión de empresas en el art. 83.2.1º TRLIS en la redacción vigente al momento de los hechos como la operación por la cual:

«b/ Una entidad se separa una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos del párrafo anterior».

Y el artículo 83.3 TRLIS delimita la aportación no dineraria de ramas de actividad de la siguiente manera:

«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».

Respecto al concepto de « rama de actividad», el apartado 4 del mismo artículo 84, determina:

«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» (...).

En la redacción originaria de la materia la expresión « rama de actividad» era dotada del siguiente significado: «el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica»

Por su parte, la Directiva 90/434/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, vigente al momento de los hechos, definía la rama de actividad 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», definición mantenida en los mismos términos en la Directiva 2009/133/CE del Consejo (art. 2.j/). La Directiva 90/434/CEE ha sido objeto de

examen por el TJUE entre otras en la sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C-43/00), traída a colación por el abogado del Estado para contradecir la tesis actora.

...

Pues bien, esta Sala viene manteniendo reiteradamente que, para la aplicación el régimen especial, la rama de actividad debe existir previamente en sede de la transmitente y ser autónoma y susceptible de explotación independiente. No podemos compartir el argumento de que lo que se precisa es una potencialidad para constituir una unidad económica, como dice la recurrente. Antes al contrario, la unidad económica independiente ha de preexistir a la escisión y esta condición -tal como se ha dicho- no se cumplía en el caso considerado. Para que la rama de actividad sea subsumible en la definición del art. 83.4 TRLIS y, por consiguiente, para acogerse al régimen fiscal especial, se requiere lo siguiente:

- 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 .

Teniendo esto en cuenta, así como los elementos fácticos sobre la situación de los inmuebles, ya reflejada, el argumento de que no es necesario que existan «ramas de actividad» antes de la escisión sino que existan con posterioridad debe ser rechazado en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo contenida en las sentencia del Tribunal Supremo recaídas en los recursos de casación 3569/2011 y 5175/2011, ambas de TS dos de 20 de julio de 2014 , así como en la de 22 de diciembre de 2016 (casación 2804/2015).

De ellas resulta que para aplicar el régimen fiscal especial «el conjunto de elementos transmitidos deben constituir rama de actividad en sede de la transmitente, de manera que puedan ser identificados como "afectos" y "necesarios" para el desarrollo de la actividad económica en cuestión», siendo preciso 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».

Esta interpretación se ve refrendada por el art. 2, letra i/ de la propia Directiva al definir el concepto de «rama de actividad» como «el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma». Asimismo, este criterio se ve respaldado en cierta medida por la sentencia del TJUE de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C-43/00), si bien es justo admitir que el supuesto en ella examinado no sea idéntico al suscitado en este proceso. En todo caso, si no estamos en un error, está presupuesto o implicado en ella el requisito de que los elementos del activo y del pasivo sean inherentes a una rama de actividad y de que el funcionamiento autónomo de la explotación debe apreciarse, como dice la sentencia en su apartado 33, «desde el punto de vista del funcionamiento -los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma (...»).

Al mismo tiempo es aconsejable no perder de vista que con arreglo a la jurisprudencia del TJUE la apreciación del carácter autónomo (o no) de una explotación debe reservarse al órgano jurisdiccional nacional, teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada caso".

Séptimo.

Las circunstancias de hecho relevantes del caso vienen referidas, por una parte, a la disposición por la sociedad transmitente de dos inmuebles (una nave industrial ubicada en San Martín de la Vega y un piso ubicado en la c/ San Nicolás, 15 de Madrid), que son los elementos del activo y pasivo que integran el patrimonio segregado de la sociedad escindida.

En la p. 6 de la demanda se refiere que la situación de los inmuebles está perfectamente recogida en las pp. 8 y 9 del Acuerdo de liquidación.

Por otra parte, la recurrente afirma que disponía también de un empleado adscrito a la rama de actividad de arrendamiento inmobiliario (D. Maximiliano), que pasó a prestar esos mismos servicios en la sociedad beneficiaria de la escisión y que al cabo de un mes fue sustituido en esas funciones por otra empleada (D.^a Hortensia), regresando aquél como trabajador a la empresa transmitente -pp. 3 y 8 y siguientes de la demanda-.

Finalmente, en cuanto a la actividad de arrendamiento, la recurrente afirma en la p. 15 de la demanda que " probar a toro pasado la existencia de "carga de trabajo real" del empleado en los años 2010 y 2011 resulta difícil, por no decir imposible. Este reclamante lo más que pudo hacer es adjuntar como Anexo III al escrito de alegaciones

presentado ante el TEAC la nota interna que, en su momento (mayo de 2010) se facilitó al primer empleado exclusivamente asignado a la actividad de arrendamiento inmobiliario (D. Maximiliano) descriptiva de sus actividades y responsabilidades. A la empleada que en 2011 sustituyó al primer empleado (Hortensia) simplemente se le hizo entrega de la misma nota que al primero".

La Sala, a tenor de este conjunto de circunstancias y valorando el resto de datos que obran en las actuaciones, concluye que asiste la razón a la Administración tributaria al negar que se haya acreditado por la entidad recurrente la existencia de rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en la entidad escindida y concluir que "no se están segregando actividades sino bienes" (p. 27 de la resolución impugnada).

Conclusión que se alcanza, por una parte, a partir de la consideración de que no resulta suficiente disponer de unos inmuebles arrendados y transmitirlos para afirmar automáticamente que existe rama de actividad y que la escisión parcial en que se segregue esa parte del patrimonio social podrá acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

Es necesario algo más y ese algo más es, en palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2016 (ROJ: STS 2363/2016), es la existencia en la sociedad transmitente de una organización empresarial diferenciada para llevar a cabo la gestión de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

Razona el Tribunal Supremo en la aludida sentencia:

"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 VII del TRLIS/2004. Concepto fiscal que no excluye, como se ha dicho, 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, dicha operación cumpliría el lo requisito del artículo 83 del TRLIS/2004 para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del Título VII. 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 (Cfr. STS 22 de diciembre de 2014, rec. cas. unificación de doctrina 812/2013)".

La cuestión, por tanto, consiste en examinar si en sede de la sociedad transmitente existía esa organización empresarial diferenciada para llevar a cabo la gestión económica de arrendamiento de inmuebles.

A la luz de la actividad alegatoria y probatoria desplegada por la entidad recurrente en las presentes actuaciones la conclusión que alcanza la Sala es que tal extremo no ha resultado acreditado.

La citada organización empresarial diferenciada se pretende sustentar por la sociedad recurrente en la existencia de un empleado contratado al objeto de gestionar los alquileres de la misma y en la afirmación de que dicho trabajador realizó efectivamente las citadas funciones pero que le resulta difícil o imposible acreditarlo, aportando tan solo una nota interna descriptiva de las actividades y responsabilidades de aquél en el desempeño de dichas funciones.

Tal resultado probatorio resulta insuficiente a los efectos de estimar acreditada la existencia de una rama de actividad de arrendamiento de inmuebles en sede de la sociedad transmitente.

La existencia de un empleado formalmente asignado al arrendamiento de los inmuebles de la compañía, a falta de una prueba suficientemente demostrativa del desempeño efectivo de tales funciones, no permite basar una valoración probatoria como la que pretende la demandante en su recurso. La nota interna aportada al procedimiento no se estima que cumpla la condición expuesta. Con la información que proporciona esa nota interna seguimos en un plano puramente formal, por lo que sigue sin estar acreditado el hecho controvertido realmente importante y trascendente a los efectos del presente recurso, que es una actividad económica de arrendamiento de inmuebles real y efectivamente desarrollada en sede de la transmitente como presupuesto del concepto de rama de actividad.

Por otro lado, tampoco se aporta por la recurrente una explicación plausible de en qué medida y atención a qué concretas circunstancias le resulta difícil o imposible acreditar la actividad de arrendamiento de inmuebles efectivamente desarrollada en sede de la misma. A falta de esa explicación, su sola afirmación apodíctica no permite completar o subsanar la insuficiencia probatoria declarada.

Es en este contexto en el que debemos valorar las razones aducidas por la Administración tributaria respecto a la escasa relevancia económica que tienen los ingresos por arrendamiento declarados respecto a la cifra de negocios de la actividad de venta e instalación de material refractario o a la falta de correspondencia entre los resultados de aquella actividad y las retribuciones satisfechas al empleado supuestamente dedicado en exclusiva al desempeño de la actividad de arrendamiento (pp. 26 y siguientes de la resolución impugnada).

Razones que debe interpretarse, no como expresivas del incumplimiento de una conditio sine qua non para apreciar la existencia de una actividad de arrendamiento de inmuebles subyacente a la rama de actividad

correspondiente, sino como indicios que avalan y refuerzan la valoración probatoria efectuada por la Administración tributaria.

En tal sentido se ha expresado la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 25 de noviembre de 2021 (ROJ: SAN 5588/2021), que declara lo siguiente:

"Ciento es que la suficiente carga de trabajo no está configurada como un elemento normativo dentro del artículo 27 LIRPF, pero sirve como pauta interpretativa sobre si el cumplimiento de los dos elementos (empleado y local) es meramente formal, pero no material, evitando así que bajo la apariencia del cumplimiento de estos dos requisitos se oculte la inexistencia de tal actividad económica. Así lo ha entendido la resolución del TEAC y aquellas a las que se remite, cuando afirman que la presunción del artículo 27.1 LIRPF es iuris tantum, y no iuris et de iure (como pretende la demanda, sin fundamento alguno), de tal manera que contar con estos dos elementos es un indicio más, junto con otros elementos fácticos debidamente acreditados, que puede resultar incluso perturbador para la valoración a realizar, porque en ocasiones sin ellos se estará en presencia de actividad económica, según resulte de la prueba practicada, en otras bastará con ellos, y, en fin, en otros supuestos, aun teniéndolos (como es el caso), hay otros elementos de los que deducir que no se está en presencia de una actividad económica, uno de ellos, la suficiente carga de trabajo.

Por tanto, como sostiene la resolución del TEAC, lo determinante para el concepto de actividad económica empresarial es si existe o no una verdadera ordenación de medios personales y materiales con la finalidad de colocar en el mercado bienes o productos, y no tanto contar con empleado y local: así lo ha entendido la doctrina contenida en la STS de 7 de diciembre de 2016 (Rec. 3748/2015), que admite que puede darse el caso de que, sin reunir formalmente los requisitos de empleado y local en exclusiva -lo que opera como presunción-, puede existir ordenación de actividad económica, si bien para ello es preciso "describir en que consistiría la actividad empresarial y si cabe colegir de sus notas distintivas la presencia de una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en los términos del art 25.1 TRLIRPF". Indicando el Tribunal Supremo que dicha carga no se había cumplido, pues en el caso enjuiciado la sociedad se limitaba a la "emisión de las facturas del arrendamiento de inmuebles y la gestión de su cobro", siendo "muy escasa la actividad emprendida".

Razonamientos que deben ser reiterados con ocasión del examen del presente motivo impugnatorio.

Las restantes alegaciones de la demanda, a juicio de la Sala, no desvirtúan la conclusión expuesta.

Así, por ejemplo, aunque la Administración tributaria no hubiera valorado correctamente la situación arrendaticia de los inmuebles (pp. 5 y siguientes de la demanda), aunque no fuera un obstáculo a la aplicación del régimen fiscal especial que la sociedad transmitente siguiera disfrutando en régimen de arrendamiento de los inmuebles segregados (pp. 6 y siguientes), aunque la Administración no haya tenido en cuenta que al primer empleado asignado a la gestión de los alquileres le sustituyó otra empleada (p. 9) o aunque aquél regresara a prestar sus servicios a la sociedad transmitente (p. 9), el resultado de la controversia suscitada por las partes sería exactamente el mismo.

Y ello en cuanto seguiría sin acreditarse por la recurrente la existencia de una rama de actividad de arrendamiento en sede de la sociedad transmitente.

Presupuesto lo anterior, a falta de prueba del referido hecho controvertido, la conclusión que alcanza la Sala es que no concurre la condición básica y esencial para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS y que, por tanto, la decisión contenida al efecto en la resolución impugnada resulta conforme a Derecho: "no existía una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en la entidad escindida luego no se están segregando actividades sino bienes" (p. 27) y "en definitiva, el patrimonio escindido no constitúa una unidad económica autónoma diferenciable del resto del patrimonio de la entidad a escindir por lo que no procede la aplicación del régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VII de la LIS" (p. 28)..

El motivo se desestima, sin que sea necesario examinar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes toda vez que su eventual consideración no alteraría el resultado expuesto.

Octavo. Decisión del recurso contencioso-administrativo

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Noveno. Costas procesales.

En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte

que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo rzone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto,

LA SALA DICTA EL SIGUIENTE

FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de Revestimientos Refractarios S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 2018 (R.G.: 1417/17), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

Intégrese la sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia 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; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Villañañez Gallego estando celebrado 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.