

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089724

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA*Sentencia 1255/2022, de 14 de diciembre de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 100/2022***SUMARIO:**

IS. Regímenes especiales. Fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión. Existencia de rama de actividad. Considera la Sala que no se puede entender que el objeto de la escisión haya sido una rama de actividad preexistente en la sociedad escindida, que se traspasa totalmente a la beneficiaria, sino que estamos ante la división en dos de una 'unidad económica autónoma' preexistente, continuando las dos sociedades con el ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles que venía desplegándose en la mercantil que se escinde, al menos desde la escisión en 2012 hasta 2016. En efecto, la operación realizada ha consistido, en que la sociedad ha escindido en dos partes la 'rama de actividad' de alquiler de viviendas, es decir el conjunto de elementos patrimoniales afectos a esa actividad que venía ejerciendo y que ha continuado hasta principios del año 2016 con los inmuebles que ha conservado. Por su parte, la otra sociedad recibió tres inmuebles, que ha explotado en alquiler hasta 2018, sin que conste que haya desarrollado ninguna otra actividad. Es verdad que la entidad escindida tenía problemas económicos en 2012 causados por otra sociedad aceitera vinculada, pero la Sala no puede admitir ni la actora ha probado que el propósito de la escisión parcial, el conservar diversos inmuebles en alquiler, fuera solo para garantizar con activos las deudas pendientes, pues la apariencia de la operación litigiosa solo permite apreciar que lo que se transmite a la entidad beneficiaria no son estructuras organizativas autónomas sino activos inmobiliarios que forman parte de una actividad global desarrollada por ambas entidades. Además, según consta en el expediente, los ingresos declarados por la sociedad, en los ejercicios 2012 a 2016, incluyen únicamente rentas obtenidas por el alquiler de inmuebles. Lo mismo ocurre con la sociedad beneficiaria, cuyos ingresos declarados en los ejercicios 2012 a 2016 incluyen solamente rentas por el alquiler de inmuebles. 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 [...] de lo que se trata es de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados. Por tanto, considera la Sala, que la escisión parcial fue en realidad una transmisión de elementos patrimoniales inmobiliarios, sin que se cumplan los requisitos para que el patrimonio aportado constituya una rama de actividad autónoma, por lo que dicha operación no puede ampararse en el régimen especial pretendido, tal como demuestra de forma seria y fundada la Inspección tributaria.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:*Don Rafael Perez Nieto.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN 3**

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000100/2022

N.I.G.: 46250-33-3-2022-0000112

SENTENCIA Nº 1255/2022

En la ciudad de Valencia, a 14 de diciembre de 2022.

Visto por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. don Luis Manglano Sada, Presidente, don Rafael Pérez Nieto y don José Ignacio Chirivella Garrido, Magistrados, el recurso contencioso-administrativo con el núm. 100/22, en el que han sido partes, como recurrente, don Jose Francisco, representado por el Procurador Sr. Vicente Bežjak y defendido por el Letrado Sr. Ferrer Jaraíz, y como demandada el TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional), que actuó bajo la representación y defensa de la Sra. Abogada del Estado. La cuantía es de 78191,21 euros. Ha sido ponente el Magistrado don Rafael Pérez Nieto.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verificó en escrito mediante el que queda ejercitada su pretensión de que se declare no ajusta a Derecho y sin efecto la resolución impugnada del TEAR.

Segundo.

La representación de la parte demandada TEAR dedujo escrito de contestación en el que solicitó que se desestime el recurso contencioso-administrativo.

Tercero.

El proceso no se recibió a prueba y los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 14 de diciembre de 2022.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es el acuerdo de 15-10-2021 del TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional) que desestimó la reclamación núm. NUM000. Hubo planteado la reclamación don Jose Francisco contra la liquidación del IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) del ejercicio 2012.

El acto impugnado lo había dictado la Inspección Tributaria, la cual atribuyó al reclamante una ganancia patrimonial [art. 37.1 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre] derivada de sus participaciones en "Ulises Inversiones y Arrendamientos" SL recibidas en su constitución como contrapartida de la parte de patrimonio que dicha entidad recibió de "Inmuebles Albros". En una operación de escisión parcial de esta segunda entidad que se formalizó en escritura pública de 22-10-2012 y que se declaró sujeta al régimen especial contemplado en el Capítulo VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004, de 11 de marzo), art. 83.

Sobre la aplicación del mencionado régimen especial versó el pleito. En su liquidación la Inspección Tributaria descartó la aplicación del régimen especial por las siguientes razones (entre otras): "Los ingresos declarados (por "Ulises Inversiones y Arrendamientos" SL) en los ejercicios 2012 a 2016 incluyen solamente rentas por el alquiler de inmuebles de los que era titular el obligado tributario, inmuebles objeto de la escisión. No consta que haya realizado ninguna otra actividad de las incluidas en el amplio objeto social [...] u otras distintas. [...] Tratándose básicamente de una entidad patrimonial no hay una estructura de medios humanos, trabajadores distintos de los socios que pudiera evidenciar una rama de actividad distinta y que lo que es la administración de los inmuebles se realiza mediante un administrador de fincas externo que [...] sigue facturando a las dos entidades

escindidas. [...] La sociedad "Ulises inversiones y Arrendamientos" SL recibió tres inmuebles los cuales ha explotado en alquiler hasta el momento actual, no habiendo realizado [...] ninguna otra actividad. No se puede entender que el objeto de la escisión haya sido una rama de la actividad preexistente en la sociedad escindida que se traspasa totalmente a la beneficiaria, sino que estamos ante la división en dos de una "actividad económica autónoma" preexistente continuando las dos sociedades con el ejercicio de la actividad que venía desplegándose en la mercantil que se escinde".

Asimismo hizo constar la Inspección Tributaria que "existía en sede el 'Inmuebles Albros' SL una actividad de arrendamiento de inmuebles, única fuente de ingresos declarados, [...] la gestión de dicha actividad la llevaba a cabo un administrador de fincas externo [...]. El importe de las rentas percibidas por los citados arrendamientos ha ido disminuyendo al haberse producido la transmisión de los inmuebles arrendados [...], hasta quedar 'Inmuebles Albros' SL sin inmovilizado en 2016. [...] Por lo tanto, sólo existía, a lo sumo, una rama de actividad en sede de 'Inmuebles Albros' SL, pero no una separada e independiente que pudiera haber sido objeto de transmisión por medio de la escisión parcial realizada. [...] Si realmente hubiera existido en sede la escindida una rama de actividad, con la consiguiente y necesaria organización de medios personales y humanos (sic) afectos a la misma, deberían haberse transmitido a la beneficiaria 'Ulises Inversiones y Arrendamientos' SL no sólo los inmuebles, sino también los pasivos que, en buena lógica, se deberían haber generado como consecuencia del ejercicio de la actividad empresarial desarrollada por dicha rama. [...] Lo que hay es la transmisión de los elementos individuales (inmuebles), no una reorganización empresarial mediante el traspaso de una o varias ramas de actividad que debía preexistir en 'Inmuebles Albros' SL, a la beneficiaria 'Ulises Inversiones y Arrendamientos'. Y ello con independencia de que el fin perseguido con la escisión parcial fuera efectivamente el [...] de salvar una parte del patrimonio inmobiliario u otro".

Por su lado, el TEAR a tal respecto que no apreciaba "la existencia de ramas de actividad independientes en la entidad escindida, lo que se transmite a las entidades beneficiarias no son estructuras organizativas autónomas, sino meros activos que forman parte de una actividad global desarrollada por la entidad escindida. Por lo tanto, la escisión fue una mera transmisión de elementos patrimoniales inmobiliarios y no se cumplen los requisitos para que el patrimonio aportado constituya una rama de actividad, por lo que dicha operación debe quedar al margen de la aplicación del régimen especial".

Segundo.

Don Jose Francisco -ya como parte recurrente del proceso judicial- alega:

-Explicación de la operación de escisión que pretende regularizar la Inspección. La demanda manifiesta el contexto económico en que se produjo la escisión parcial.

-Acreditación de los hechos que justifican la existencia de actividad económica y de rama de actividad, considerando idónea la operación proyectada para separar los riesgos de la actividad de producción de aceite de los de la actividad inmobiliaria. Se acredita que la operación regularizada por la inspección, se produce en unas circunstancias y ante una situación económica muy concretas, que imponen a las partes unas limitaciones específicas, que explican la forma y las condiciones en las que se ejecutó la escisión parcial, que permiten considerar que la misma sí cumplió con las exigencias que la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece al regular la escisión parcial. Las circunstancias y razones que motivaron esta operación, no evidenciaron una voluntad de fraccionar una actividad o de transmitir activos concretos, sino que se trató de racionalizar y separar dos actividades en unas condiciones económicas adversas.

-Escasa justificación de la regularización efectuada por la Inspección y por el Tribunal Económico Administrativo Regional, debiendo primar la postura que considera que la situación financiera de "Inmuebles Albros", SL y de su participada "Aceites Olisoy" SL justificaba que los inmuebles que no se transmitieron con ocasión de la escisión estaban afectos a la actividad de producción de aceites y respondían de las deudas generadas por dicha actividad, manteniéndolos en el activo de la empresa escindida para separar los riesgos de la actividad de producción de aceite de la inmobiliaria, de forma que tales inmuebles se destinaron a liquidar las deudas originadas por la actividad de la participada aceitera, manteniendo que lo transmitido a la sociedad beneficiaria constituía una actividad económica suficiente para dar por cumplidos los requisitos legales exigidos para conceptualizar la escisión parcial.

-El expediente administrativo es defectuoso por desordenado e incompleto.

Enfrente, la representación de la parte demanda TEAR opone que es firme la resolución del dicho órgano de 28-9-2018, que desestimó la reclamación de "Inmuebles Albros" SL por considerar que la escisión no cumplía el requisito de constituir una aportación patrimonial de una rama de actividad, siendo improcedente la aplicación del régimen especial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Se dice que dicha sociedad ha dividido en dos la rama de actividad de arrendamiento de inmuebles, y ambas sociedades han continuado con dicha actividad hasta 2016, sin que la escisión supusiera la entrega de una unidad económica autónoma de la entidad escindida, con vulneración del art. 83.2 1º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.

Idénticas cuestiones litigiosas que las que aquí se examinan se abordaron y resolvieron en nuestras SSTSJCV núm.918/2022, de 21 de septiembre, y núm. 1087/2022.

En la primera de las mencionadas sentencias dijimos: "Para comenzar, y desde una perspectiva formal, no encontramos defectos denunciados en el expediente administrativo, siempre que se abra de forma correcta por su índice y se utilice el programa adecuado para examinarlo, pudiendo apreciar que está bien ordenado y estructurado, con fácil acceso a los actos y documentos que lo integran.

En cuanto a los demás motivos de la demanda que afectan al fondo del litigio, la cuestión a resolver es si la escisión parcial objeto de debate puede o no acogerse al régimen especial del Capítulo VIII del TRLIS, como propugna la actora o si, por el contrario, es conforme a derecho la regularización inspectora.

El art. 83.2.1º b) del TRLIS establece, al objeto de delimitar las operaciones que pueden acogerse al régimen especial, que tendrá la consideración de escisión la operación por la cual '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 del capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior'.

La anterior norma nos debe llevar al estudio del concepto de 'rama de actividad', que viene definida en el apartado 4 del mismo art. 83 del TRLIS:

'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'.

Parece claro, pues, que tales normas legales exigen en supuestos de escisiones parciales que el patrimonio segregado constituya una rama de actividad en los términos del apartado 4 del art. 83 del TRLIS, esto es, que estemos ante una unidad económica autónoma que permita por sí misma el desarrollo de una explotación económica en sede de la beneficiaria. Tal exigencia fiscal demanda implícitamente por medio de los conceptos de 'rama de actividad' y de 'unidad económica' que la actividad que la beneficiaria pase 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, que se transmite de una a la otra. Se puede decir que sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica autónoma, diferenciable del resto de actividad de la entidad e identificable tanto en sede de la transmitente como en sede de la adquirente, podrán disfrutar del régimen especial previsto en los arts. 83 a 96 de la RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo.

No debemos olvidar que este régimen especial supone un diferimiento en la tributación de las rentas generadas en la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la escisión, y con ello el legislador pretende que las decisiones de reorganización o reestructuración empresariales no se vean afectadas por las implicaciones fiscales que pudieran derivarse del régimen general del Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF de los socios, jugando la fiscalidad en estos casos un papel neutral, de forma las rentas derivadas de las operaciones incluidas en su ámbito de aplicación no se integrarán en la base imponible del impuesto en el ejercicio en que se realiza la reorganización empresarial (art. 84 TRLIS), valorándose los bienes adquiridos, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad del transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición (art. 85 TRLIS); difiriendo, consecuentemente, la tributación hasta el momento que los bienes o derechos afectados salen del patrimonio de las sociedades beneficiarias.

En el presente supuesto, entendemos que no se puede entender que el objeto de la escisión haya sido una rama de actividad preexistente en la sociedad escindida, que se traspasa totalmente a la beneficiaria, sino que estamos ante la división en dos de una 'unidad económica autónoma' preexistente, continuando las dos sociedades con el ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles que venía desplegándose en la mercantil que se escinde, al menos desde la escisión en 2012 hasta 2016.

En efecto, la operación realizada ha consistido, en que la sociedad 'Inmuebles Albros' SL, ha escindido en dos partes la 'rama de actividad' de alquiler de viviendas, es decir el conjunto de elementos patrimoniales afectos a esa actividad que venía ejerciendo y que ha continuado hasta principio del año 2016 con los inmuebles que ha conservado. Por su parte, la sociedad 'Ulises Inversiones y Arrendamientos' SL, recibió tres inmuebles, que ha explotado en alquiler hasta 2018, sin que conste que haya desarrollado ninguna otra actividad.

Es verdad que la entidad escindida tenía problemas económicos en 2012 causados por otra sociedad aceitera vinculada, pero no podemos admitir ni la actora ha probado que el propósito de la escisión parcial, el conservar diversos inmuebles en alquiler, fuera solo para garantizar con activos las deudas pendientes, pues la

aparición de la operación litigiosa solo permite apreciar que lo que se transmite a la entidad beneficiaria no son estructuras organizativas autónomas sino activos inmobiliarios que forman parte de una actividad global desarrollada por ambas entidades.

Además, según consta en el expediente, los ingresos declarados por la sociedad 'Inmuebles Albros' SL, en los ejercicios 2012 a 2016, incluyen únicamente rentas obtenidas por el alquiler de inmuebles. Lo mismo ocurre con la sociedad beneficiaria, cuyos ingresos declarados en los ejercicios 2012 a 2016 incluyen solamente rentas por el alquiler de inmuebles.

Recordemos la doctrina que sienta sobre los requisitos de constitución de una rama de actividad en las escisiones la STS de 20-7-2014 (recurso casación 3569/2011), mencionada por las partes, que explica: 'La clave está en que la entidad resultante de la escisión adquiera un patrimonio que constituya una rama de actividad. Si es así, estaremos ante una verdadera escisión, que podrá beneficiarse del régimen de diferimiento, contemplado actualmente en el Capítulo VIII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

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

El concepto 'rama de actividad' aparece en la Directiva 90/434/CEE, que lo define en su art. 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'.

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 [...] de lo que se trata es de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados'.

Consideramos, pues, que la escisión parcial fue en realidad una transmisión de elementos patrimoniales inmobiliarios, sin que se cumplan los requisitos para que el patrimonio aportado constituya una rama de actividad autónoma, por lo que dicha operación no puede ampararse en el régimen especial pretendido, tal como demuestra de forma seria y fundada la Inspección tributaria".

Por lo que, también en el presente caso hemos de desestimar el recurso contencioso-administrativo.

Cuarto.

De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 de la LJCA, se imponen las costas del proceso a la parte recurrente, sin que puedan exceder de 800 euros por los honorarios del Letrado y otros conceptos.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

1º.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Jose Francisco.

2º.- Imponemos las costas a la parte recurrente.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA. La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de la que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico. En Valencia, a catorce de diciembre de dos mil veintidós.

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.