

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091824

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 874/2023, de 4 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1484/2021

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Escisión parcial. Rama de actividad.* Afirma la Sala que, a pesar de lo afirmado por la demanda, no se ha acreditado la existencia de una actividad de arrendamiento de inmuebles previo en la escindida, pues más bien parece que sólo existía una rama de actividad en la empresa, evidenciándose que, en realidad, lo que se ha producido es la transmisión de diversos inmuebles, que no constituían una rama de actividad separada y autónoma respecto de la propia de una agencia de seguros, que es la única rama de actividad que puede considerarse existente en la entidad escindida. Del expediente administrativo, pues, se desprende que ni en la sociedad escindida ni en la beneficiaria existieron un conjunto de elementos patrimoniales dotados de una organización separada, con utilización de medios personales y materiales propios y con un modelo de gestión diferenciado, de una actividad inmobiliaria, fuera de arrendamiento o compraventa de inmuebles, a pesar de la prueba testifical practicada en autos, que nada aclaran al respecto y cuyo testimonio no enerva los datos e indicios aportados por la Inspección de la AEAT. Tampoco se ha demostrado por la actora las alegaciones de la demanda sobre la pretensión de la escisión de obtener una reducción de costes de gestión mediante la reorganización empresarial de las dos actividades que se dicen realizadas: la de agencia de seguros en la escindida y la de arrendamiento y compraventa de inmuebles en la beneficiaria, pues solo se ha acreditado la primera de esas actividades. Por otra parte, ningún objetivo económico parece haberse conseguido, como el de reforzar la competitividad de las sociedades escindida o beneficiaria en el mercado, o mejorar su capacidad de negociación en los mercados financieros, pues solo parece perseguir el objetivo del ahorro fiscal contenido en el afloramiento de plusvalías en la transmisión de los activos con motivo de la escisión parcial. Considera la Sala, 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 o que se den motivos económicos válidos, 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 todo ello, procede desestimar la demanda.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Doña María Jesús Oliveros Rosselló.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001484/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0002972

SENTENCIA

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrado,as:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.
D^a.M^a. JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ.
D^a.BELÉN CASTELLÓ CHECA.

En la Ciudad de València, a 4 de octubre de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1484/21, en el que han sido partes, como recurrente, MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS S.L., representado por la procuradora D^a M^a del Carmen Navarro Ballester y asistido por la letrada D^a Inmaculada Muñoz-Zafrilla Ginery como demandado, el Tribunal Económico Administrativo Regional, que actuó bajo la representación del Abogado del Estado. La cuantía se fijó en 70.629,37 €. Ha sido ponente la Magistrada D^a M^a Jesús Oliveros Rosselló.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmase la resolución recurrida.

Tercero.

Habiéndose recibido el proceso a prueba, practicada la misma y presentado los escritos de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 3 de octubre de 2022, si bien la deliberación continuó el 3 y 4 de octubre de 2022 para un fallo conjunto con los recursos conexos nº 1484/2021 y 1485/2021.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS S.L., la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 28 de septiembre de 2021 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 formulada frente a la liquidación nº A23.Ref: NUM001, clave de liquidación NUM002, por importe de 70.629,37 euros, girada a efectos del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2012 .

Segundo.

En lo que interesa a la adecuada resolución del presente litigio, del expediente administrativo se deduce que la Dependencia Regional de Inspección (Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) inició el 16-5-2017 la comprobación de la escisión parcial formalizada en escritura pública del 23 de enero de 2012 de la entidad MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS, SL. referida al Impuesto sobre Sociedades de 2012

En efecto, en fecha 23 de enero de 2012, se otorga escritura de escisión parcial de MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS S.L., mediante la segregación de una parte de su patrimonio constituida fundamentalmente por inmuebles que, según se define en la propia escritura, constituye una "unidad económica". El patrimonio segregado se traspa a la sociedad ya constituida SOLERA REUNIDOS GESTION INMOBILIARIA, S.L..

A fecha de la escritura de escisión antedicha de 23 de enero de 2012, las socias son: D^a. Mercedes con 45 participaciones de nominal 2.704,55 € (90%) y D^a. Rosario, con 5 participaciones de nominal 300,51 € (10%).

El patrimonio social segregado, detallado en la propia escritura de escisión parcial (y en las páginas 6 a 8 del acta de disconformidad de 31-8-2018) se traspa en bloque por sucesión universal a la nueva sociedad SOLERA REUNIDOS GESTION INMOBILIARIA, S.L., como beneficiaria de la escisión parcial, cuyas participaciones se asignan a las socias de MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS, S.L. proporcionalmente a su participación en ésta, resultando un patrimonio neto contable transmitido de 252.991,34 euros.

El citado patrimonio, en su mayor parte, está integrado por bienes inmuebles (relacionados en las páginas 8 y 9 del acta de disconformidad), con el afloramiento de las plusvalías cuyo gravamen, al no proceder su acogimiento al régimen especial de diferimiento establecido en el TRLIS, es objeto de regularización en el Impuesto sobre Sociedades de la escindida, así como la de la ganancia patrimonial resultante en el IRPF para la recurrente.

La regularización inspectora consistió en liquidar el IS según el régimen general, por entender la Inspección que era inaplicable a la operación el "régimen especial" regulado en el Capítulo VIII del TRLIS, mediante la práctica de unaliquidación de 2-11-2018, en concepto de IS de 2012.

Tercero.

La parte actora alega que con fecha de 16-5-2017, la Dirección Regional de Inspección resolvió el Acta de disconformidad correspondiente a las actuaciones de inspección realizadas proponiendo una liquidación por importe de 168.313,64 euros. Sin embargo, sin que formulara alegaciones de ningún tipo, unilateralmente, rectificando diferentes cuestiones del acta anterior, con fecha 2-11-2018, la Dependencia Regional de Inspección dicta acuerdo de Liquidación resultando una deuda tributaria de 172,186,53 euros.

Frente a dicha liquidación se interpuso la reclamación NUM003 ante el TEAR y con fecha 29-1-2019, la Inspección, en virtud del artículo 235.3 LGT y a la vista de las alegaciones efectuadas en el escrito de reclamación ante el TEAR, procedió a dictar un nuevo acuerdo en el que, además de valorar las alegaciones efectuadas, procedió a la anulación de la liquidación anteriormente efectuada y sustituirla por otra en la que se modifican determinados aspectos y se vuelve a liquidar la deuda por un importe de 166.646,71 euros.

En la nueva liquidación, en primer lugar, se modifica el importe de la valoración aplicando la derivada de los informes emitidos por el Arquitecto de la Hacienda Pública en relación con tres plazas de garaje y, en segundo lugar, corrige los errores denunciados en el cálculo de la depreciación monetaria de los inmuebles transmitidos a efectos de determinar la renta a integrar en la base imponible.

La demanda alega como motivos de impugnación:

1-Sobre el error de hecho y vulneración del TRÁMITE DE AUDIENCIA regulado en el art. 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio: i) la omisión del trámite de audiencia, lo que le causa indefensión ii) la rectificación no responde a un mero error material o de hecho, sino a una cuestión de fondo, el error que se rectifica por la AEAT no se refiere exclusivamente a la diferencia entre los -26.347,96 euros que constan en la página 49 del acuerdo de liquidación y los -37.500,00 que figuran en la página 23 del Acta sino que, las rectificaciones realizadas unilateralmente por la Inspección modifican los hechos y argumentos jurídicos sobre los que fundamentó su valoración dictando una liquidación incluso mayor en contra de la actora y sin trámite de alegaciones.

En primer lugar, se produce el ajuste negativo en la base imponible de -37.500 euros por la diferencia entre el precio de adquisición del local de San Vicente del Raspeig (157.500 euros) y el valor adquisición comprobado por

la inspección (120.000 euros), nos encontramos ante un cambio en el criterio de valoración al modificar el valor del precio de adquisición (157.000 euros) y aplicar el valor comprobado por la inspección (120.000 euros) que es lo que genera la rectificación por parte de la Dirección Regional de Inspección. Esta modificación supone un cambio en el sistema de valoración pasando del precio de adquisición al precio del valor comprobado de la Inspección, frente al cual no se le otorgó plazo para poder formular alegaciones disfrazando el mismo como si se tratara de un simple error de hecho.

En segundo lugar, se produce un cambio de valor de mercado del local de San Vicente del Raspeig, pasando del valor neto contable (104.399 euros) al valor resultante del Gabinete Técnico (78.051,04 euros) tratándose, igual que en lo anterior, de un cambio del criterio de valoración. En el acta de noviembre se resuelve que la Inspección ha considerado como tal valor de mercado el resultante de las valoraciones solicitadas por aquella al Gabinete Técnico de esta Delegación Especial de la Agencia Tributaria, recibidas por esta Inspección Regional el 16 de mayo de 2018" (página 49), a pesar de que en el Acta anterior se resolviera que considera como valor de mercado el valor neto contable, una vez ajustado el precio de adquisición comprobado (página 23 del acta).

Es indiscutible que la motivación y hechos de las dos Resoluciones son diferentes y, habiéndose dictado una nueva Resolución donde se le imputa a la actora una liquidación mayor y, por tanto, más perjudicial por lo que se debió conceder un plazo de alegaciones y en caso de que la administración hubiera cumplido el trámite de audiencia, la inspección habría caducado. Cita la jurisprudencia sobre el carácter restrictivo de la aplicación del error de hecho o material.

Respecto a la caducidad que hubiera concurrido como la propia Administración reconoce, en el procedimiento inspector el plazo finalizaba el 15 de noviembre de 2018 y el acuerdo se dicta y notifica el día 2 de noviembre de 2018. Si se le hubiera otorgado el trámite de audiencia de quince días (hábiles), inevitablemente, la Inspección habría dictado el acuerdo de liquidación fuera del plazo máximo para concluir el expediente (18 meses del artículo 150.1.a de la LGT). Si se hubiera superado este plazo y se hubiera producido la caducidad del expediente, siendo el concepto IRPF del ejercicio 2012, desde el 30-6-2013 al 15-11-2018 habría prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, artículo 66.a LGT.

Asimismo, la falta del trámite de audiencia por el acuerdo de liquidación de 2 de noviembre de 2018 por la que se rectifica la propuesta (acta de disconformidad) ha generado la indefensión material del obligado tributario al no darle la oportunidad de alegar y ha supuesto que se dicte la Resolución prescindiendo del procedimiento establecido al efecto y vulnerando lo dispuesto en el artículo 188.3 del RGI.

2- SOBRE LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN Y LA RESOLUCION DEL ORGANO DE INSPECCION DE FECHA 29 DE ENERO DE 2.019: en el acuerdo de liquidación de 2 de noviembre de 2018 se establece que, en aplicación de los apartados 2 y 3 de artículo 15 del TRLIS " debería haber integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del año 2012 una renta constituida por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos como consecuencia de la escisión, y su valor contable." (página 16 del acuerdo). En los informes del Gabinete Técnico todas las valoraciones de los inmuebles realizadas son por el método de comparación (letra a del artículo 16.4.1o del TRLIS). Sin embargo, lo que se observa es que los valores de mercado que se han tenido en cuenta en el acuerdo de 2 de noviembre de 2018 sobre tres de los nueve inmuebles transmitidos no es ninguno de los establecidos por el artículo 16.4 del TRLIS, sino que se tiene en cuenta el PRECIO DE TRANSMISIÓN ENTRE PARTES VINCULADAS, igual al valor neto contable (páginas 19 y 20 del acuerdo).

3- SOBRE LA RECTIFICACIÓN DEL ACTA DE FECHA 29/01/19 Y SOBRE LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCIÓN. Alega la demanda que no se trata de una rectificación de errores, reiterando lo ya razonado. Añade que, dado que se anula la liquidación anterior y se sustituye por otra, esta resolución es la que pone fin al procedimiento y por ello el mismo había caducado. Por otra parte, la inobservancia del plazo de un mes para la resolución del mismo debe producir asimismo dicho efecto.

4- Se solicita la anulación del acto liquidatorio de 29-1-2019 por haberse dictado y notificado fuera del plazo de un mes previsto en el art. 235.3 de la LGT, lo que implica una duración impropia constitutiva de caducidad.

5- Resulta aplicable el régimen especial de escisiones del TRLIS, siendo improcedente su denegación por existir rama económica inmobiliaria diferenciada de la sociedad escindida, contando con un local, una empleada y diversos contratos de arrendamiento, existiendo motivos económicos válidos. Racionalización funcional y reorganización de la empresa, que dio paso a dos sociedades con actividades de agencia de seguros y arrendamiento y compraventa de inmuebles diferenciadas, siendo esta última actividad la rama de actividad de la beneficiaria de la escisión.

6- Se ha vulnerado el derecho de defensa de la actora al constatar el desorden y confusión del expediente administrativo, además de no haber podido defender sus legítimos intereses al no haber otorgado los preceptivos trámites de audiencia.

La Abogada del Estado contesta la demanday solicita su desestimación, indicando que, respecto a la rectificación por error de hecho reitera los argumentos del TEARCV, señala que en el acuerdo de liquidación (pág. 49), lo corregido obedece a la existencia de un error aritmético y no a una incorrecta apreciación de hechos o a una indebida aplicación de la norma. El ajuste negativo en cuestión se cuantificó en -26.347,96 euros, resultante de la

diferencia entre el valor de mercado determinado por el Arquitecto de la Hacienda Pública en la valoración que llevó a cabo mediante informe de valoración de fecha de fecha 9 de mayo de 2018 (de la que resultó una valoración de 78.051,04 euros) y el valor neto contable (104.399,00 euros) resultante, a su vez, de la diferencia entre el valor de adquisición comprobado de 120.000,00 euros (al no acreditarse por el obligado tributario el contabilizado de 157.500,00 euros) y la amortización acumulada contabilizada por importe de 15.601,00 euros, que fue admitida por la Inspección, siendo todos ellos datos que constan en el acta instruida (y en los documentos obrantes en el expediente).

Dicho error no ha supuesto, un juicio valorativo, una operación de calificación jurídica, se trata de la mera corrección de un error aritmético o de hecho, por lo que no se ha cometido irregularidad procedimental alguna, en particular, la omisión del trámite de audiencia, pues no resulta de aplicación el art. 188.3 del RGAT invocado, al no concurrir ninguno de los supuestos de hecho que contiene. Y de ello se evidencia que no concurre caducidad, ni en consecuencia la prescripción alegada.

En todo caso niega que se haya producido indefensión por la omisión del trámite de audiencia, pues la actora ha tenido en todo momento conocimiento de los hechos y circunstancias determinantes del acuerdo administrativo y posibilidad de formular alegaciones y aportar los medios de prueba que a su derecho convengan.

Respecto al criterio de valoración aplicado a la liquidación y la resolución de fecha 29 de enero de 2.019:alega la demandante que el valor de mercado tomado por la Inspección en relación con tres plazas de garaje no es ninguno de los indicados en el artículo 16.4 del TRLIS, pero del análisis del cuadro que figura en la página 19 del acuerdo de liquidación se desprende que se ha producido el mismo error de hecho ya que se ha trasladado a la casilla "Valor de mercado" el importe que figura en la casilla "Valor neto contable" en lugar del importe que figura en la casilla "Valoración G. Técnico", error que al amparo el art 220,1 LGT ha sido subsanado por el acuerdo del órgano de Inspección de fecha 29/01/2019.Por lo que en todos los casos se ha tomado la valoración realizada por el Gabinete Técnico.

No puede acogerse la tesis de la actora por la que ahora cuestiona los informes de valoración, pues consta en los propios informes la aplicación del método elegido, empleando testigos de mercado de inmuebles semejantes por tipología y emplazamiento y su actualización objetiva a la fecha de valoración por aplicación del índice de evolución del precio medio de la vivienda usada relativo a la Comunidad Valenciana publicado en el INE.

En cuanto al fondo señala que la Inspección regulariza la situación de la obligada tributaria negando la procedencia de la aplicación del régimen especial a la operación de escisión efectuada por considerar, en primer lugar, que no existe una actividad de arrendamiento de inmuebles que constituya una rama de actividad susceptible de ser segregada y, en segundo lugar y de manera adicional a lo anterior, por considerar que no existe un motivo económico válido que justifique la aplicación del citado régimen especial, ya que no existe ni desarrolla la sociedad beneficiaria una actividad inmobiliaria autónoma y diferenciada de la escindida, remitiéndose a la numerosa prueba indiciaria practicada en vía administrativa.

Cuarto.

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, sin que se aprecie la confusión o desorden denunciada.

Seguidamente, analizamos el primer motivo planteado que atiende a la calificación de la rectificación que realiza el acuerdo de liquidación de 2 de noviembre de 2018 en relación con la vulneración del trámite de audiencia regulado en el art. 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La actora argumenta que dicha rectificación debió seguir el cauce del citado art 188.3, que regula la tramitación de las actas de disconformidad, que establece:

"3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación.

Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

El soporte argumental de la Administración radica en afirmar que el acta de disconformidad de fecha 3 de agosto de 2018, el acta A02 núm. NUM001, fue confirmada mediante el acuerdo de liquidación de 2 de noviembre de 2018, en el que solo se introdujeron rectificaciones de errores materiales, lo que elevó la cuantía de la liquidación. Sobre ello dice el acuerdo:

"(*) se ha observado un error aritmético en el cálculo contenido en el acta; en efecto, la diferencia entre el valor neto contable (104.399,00 euros) y el valor de mercado resultante del Gabinete Técnico (78.051,04 euros) asciende a -26.347,96 euros.

Procederá así integrar en la base imponible dicha diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable (artículo 15.3 de la LIS), teniendo en cuenta la aplicación de lo establecido en el artículo 15.9 del TRLIS, esto es, el importe de la depreciación monetaria producida en los elementos patrimoniales transmitidos que tengan la naturaleza de bienes inmuebles que formasen parte del activo fijo, o bien clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta. "

La cuestión nuclear que plantean las partes en este motivo viene referida la calificación de la "rectificación" que efectúa el acta de liquidación de 2 de noviembre de 2018, respecto a la propuesta de liquidación, en cuanto la AEAT aduce que se trató de la mera rectificación de errores materiales de la propuesta y siendo así no resulta de aplicación del art 188,3 del precitado Reglamento, frente a lo cual la actora aduce que la "rectificación" responde a una variación del criterio de valoración, por lo que el trámite de audiencia era preceptivo. De resultar así, es incontrovertido que el expediente habría superado el plazo legal y la consecuencia resultante la de haber prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2012.

Analizamos, pues, la cuestionada rectificación para deslindar si resulta subsumible en la norma citada, en definitiva, para determinar si nos hallamos ante un error material o de derecho. El error material concurre según pacífica jurisprudencia, en síntesis, si su apreciación puede realizarse al margen de cualquier calificación o interpretación jurídica.

En el caso de autos, es la modificación que realiza la Inspección en el cuadro de la página 23 del acta respecto al local de San Vicente del Raspeig, al socaire de lo que califica como error (aunque no es el único error) pues se traslada la casilla "Valor de mercado" el importe que figura en la casilla "Valoración neto contable" en lugar del importe que había determinado la "Valoración del Gabinete Técnico". El acuerdo de liquidación rectifica y sustituye la cuantía - 37.500 de la página 23 del acta por la cuantía de -27.347,96 de la página 49 del acuerdo de liquidación.

Lo relevante para determinar si esta rectificación debió subsumirse en el cauce del art 188,3 precisa excluir que se trate de un " error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario". Pues bien, dado que lo rectificado por la Inspección viene referido cuantías que arrojan una superior liquidación, por razón del criterio de valoración que se toma en cuenta -valor neto contable v. valoración Gabinete técnico-, para ello es necesario atender al contexto de la propuesta, y determinar si resulta palmario que el criterio de valoración que se había establecido era el de la valoración del Gabinete y por ello reflejar la cuantía del valor contable responde a un error material.

Sobre el carácter patente o no, del criterio de valoración por el que se optó en la propuesta, dice la actora que en el acuerdo de liquidación de 2 de noviembre de 2018 se establece que, en aplicación de los apartados 2 y 3 de artículo 15 del TRLIS " debería haber integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del año 2012 una renta constituida por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos como consecuencia de la escisión, y su valor contable" (página 16 del acuerdo). Y que en los informes del Gabinete Técnico todas las valoraciones de los inmuebles realizadas son por el método de comparación (letra a del artículo 16.4.1o del TRLIS). Sin embargo, lo que se observa es que los valores de mercado que se han tenido en cuenta en el acuerdo de 2 de noviembre de 2018 sobre tres de los nueve inmuebles transmitidos no es ninguno de los establecidos por el artículo 16.4 del TRLIS, sino que se tiene en cuenta el PRECIO DE TRANSMISIÓN ENTRE PARTES VINCULADAS, igual al valor neto contable (páginas 19 y 20 del acuerdo).

Pues bien, a pesar de ello, respecto a la rectificación que nos ocupa, la del local San Vicente del Raspeig, consta en el Acta de 31 de agosto de 2018:

" Tal y como ya se ha comunicado al interesado, con el fin de determinar los valores de mercado de los inmuebles, la inspección con fecha 14/02/2018 remitió Oficio al Gabinete Técnico de la A.E.A.T., solicitando valoración de los inmuebles que son objeto de transmisión a la entidad SOLERA REUNIDOS GESTION INMOBILIARIA, SL en fecha 23/01/2012 con motivo de la escisión.

Con fecha 16/05/2018 se ha recibido las valoraciones formuladas por el Gabinete Técnico de la A.E.A.T, y han quedado incorporadas al expediente"

(...)

En contabilidad se recoge un valor de adquisición de 157.500€. Para justificar el valor de adquisición, se han aportado dos escrituras públicas:

EP Nº 695 de 31/03/2005 por la que se adquiere la finca por mitad y en pro indiviso con CIBERINMO ALICANTE, SL por un importe total de 120.000€.

EP Nº 656 de 17/03/2010 por la cual disuelven la copropiedad y se adjudica la finca a MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS, SL por su valor de 120.000€; y a su vez entrega a CIBER-INMO ALICANTE, SL 60.000€, la cual confiesa haberlos recibido dado carta de pago.

Se solicita al interesado justificación de porque el inmueble estaba contabilizado por 157.500€ (en diligencia nº 8). Si bien inicialmente aporta un cheque de 30.000€ que, según manifiesta, se entregó a CIBER-INMO ALICANTE, SL; no obstante, no queda acreditado que dicho cheque suponga un pago por la adquisición del inmueble, y se atiende al valor que figura en las escrituras; es decir, 60.000€ con fecha de adquisición 31/03/2005 y 60.000€ con fecha de adquisición el 17/03/2010. En cuanto a la dotación por amortización, en beneficio de la entidad, admitimos la que esta contabilizada de acuerdo con los cuadros de amortización aportados.

(...)

Por tanto, procede efectuar un ajuste en la base imponible resultante de considerar la diferencia entre el valor de mercado de los inmuebles, y su valor neto contable:"

En este punto, respecto al local de San Vicente del Raspeig consta "-37.500 ", cantidad que se rectifica en el acuerdo de liquidación de 2 de noviembre de 2018, por la resultante del Gabinete Técnico y por ello dicha rectificación, pese a las dudas que pueda suscitar la valoración de la prueba que realiza el acta, los valores de mercado que se han tenido en cuenta en el acuerdo de 2 de noviembre de 2018 sobre tres de los nueve inmuebles transmitidos es el del valor neto contable, sin embargo por lo que se refiere a la rectificación que no ocupa, hemos de concluir que ello no impone la subsunción de la misma en el apartado 3 del art 188 del RGAT, por lo que no era preceptivo el trámite de audiencia.

Razón por la que desestimamos el motivo.

Quinto.

Analizamos ahora el siguiente motivo que articula la actora frente a la resolución de 29 de enero de 2019. Cuestiona en primer término, que la estimación del recurso se deba a una modificación de errores, esta vez, amparada según el TEAR en el art 220,1 LGT. Hemos de señalar y ello es sustancial que la rectificación que introduce el Acuerdo de 29 de enero de 2019 se produce al amparo del art 235,3 LGT, por lo que la Inspección a la vista de las alegaciones de la actora anula la anterior liquidación y la sustituye por otra en la que aplica la valoración del Informe de la Hacienda Pública en relación con tres plazas de garaje y corrige errores de cálculo de la depreciación monetaria. La Inspección actuó amparada en el referido precepto y por ello deviene irrelevante la calificación la cuestión atinente a la subsunción de lo rectificado en el art 220,1 LG. Por lo que respecto a dichos extremos no cabe hacer ninguna objeción.

Analizamos ahora la objeción -de mayor enjundia- que la actora aduce frente a la Resolución de 29 de enero de 2019. Razona que, dado que con la citada resolución se anula la anterior liquidación y la sustituye por otra, señala que, si trata de una resolución de rectificación de errores del art 220,1 LGT, tal como señala el TEAR, sería esta la resolución que pone fin al expediente y por ello el mismo se encuentra caducado. Alegación que no ha de prosperar, pues tal como señala la propia resolución, la misma se dicta al amparo del art 235,3 LGT, cuestión distinta y no desvirtúa el cauce procedimental es la de que lo rectificado sea calificado como corrección de errores materiales.

Como tercer motivo impugnatorio de la demanda, se alega el incumplimiento -incontrovertido- por parte de la Administración del plazo de un mes previsto en la norma y a ello anuda la caducidad y por ende la prescripción.

Alegación que no ha de prosperar, pues teniendo en cuenta que tanto la competencia para resolver, que es del propio órgano que dictó el acto, como la identidad del plazo de resolución de un mes, permiten entender que lo que el legislador ha pretendido ha sido imponer indirectamente el cauce de reposición como previo al económico-administrativo, dando así al órgano administrativo la posibilidad de reconsiderar su posición, siempre que el contribuyente hubiera prescindido de la reposición potestativa para acudir directamente a la vía económico-administrativa, por lo que en consecuencia la inobservancia del plazo de resolución, no puede generar el resultado pretendido que, por otra parte, no está previsto en la norma, bien entendido que los efectos preclusivos del incumplimiento de un plazo deben estar específicamente regulados en la propia normativa para resultar aplicables.

Por ello, rechazamos estos motivos.

Sexto.

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 artículo 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 artículo 83 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 artículo 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 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 cuanto a la transmitente como respecto a la adquirente, podrán disfrutar del régimen especial previsto en los artículos 83 a 96 de la Real Decreto Legislativo 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, la Inspección aporta en la liquidación controvertida los siguientes datos e indicios que considera acreditados:

* Inexistencia en la empresa beneficiaria de una actividad de arrendamiento de inmuebles, a pesar de los contratos aportados. Así, si bien se han aportado cuatro contratos de arrendamiento, y se han contabilizado los ingresos de dichos arrendamientos de forma separada, no se ha acreditado la existencia de medios personales y materiales que, de forma autónoma, pudieran considerar existente una rama de actividad de arrendamiento de inmuebles, en los términos expuestos.

Así, en primer lugar, sobre los contratos de arrendamiento aportados, el primero de ellos, de fecha 1 de marzo de 1997, cuyo objeto es el del 25% del inmueble situado en la AVENIDA000, NUM004., de Alicante, consta formalizado entre Dª Caridad, en calidad de representante legal del arrendador, que es el obligado tributario, y FINALIN SL, CORREDURIA DE SEGUROS, representada por el Sr. Rosario; debe señalarse no obstante que en dicho contrato se hace constar a la Sra. Caridad citada como propietaria del inmueble arrendado, así como que el obligado tributario continúa percibiendo ingresos por alquiler de dicho local hasta el 30 de junio de 2012, varios meses después de formalizada la escisión parcial.

En cuanto a los restantes contratos, no se modifican tras la escisión.

* Medios personales. En la diligencia núm. 8 de 13 de junio de 2018 (núm. 91) se hizo constar inicialmente que, según escrito aportado de fecha 13 de marzo de 2018, los medios personales adscritos a la actividad de arrendamiento eran tanto Dª Mercedes como Dª Rosario, como se ha señalado socias tanto de la entidad escindida como de la beneficiaria de la escisión parcial. No obstante, en la citada diligencia, la compareciente en calidad de representante manifestó que había de " matizar" lo recogido en dicho escrito, en concreto y en lo que se refiere a los medios personales, " únicamente sería la Sra. Rosario " (con contrato laboral de auxiliar a media jornada, incluido

en documento núm. 26); debe señalarse que, sobre dicha persona, en escrito de 18 de octubre de 2017 se había señalado que sus funciones eran administrativas, contables y de relaciones con los colaboradores externos de la agencia; es decir, relativas a la actividad de seguros, no de arrendamiento de inmuebles.

* Medios materiales. Al igual que en el caso de los medios personales, se rectifica lo inicialmente señalado en el escrito de 13 de marzo de 2018, en el que se señalaba que sólo estaba adscrito a la actividad de arrendamiento el sito en AVENIDA000, 12, además de mobiliario y equipos informáticos, todos ellos contabilizados en cuentas de inmovilizado material. La rectificación consistió en afirmar que los medios materiales eran todos los inmuebles reflejados en la tabla de amortización aportada, sin aportar nada más al respecto.

* Del requerimiento formulado a D. Higinio, trabajador del obligado tributario MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS SL hasta 2011 según la documentación obrante en el expediente, ha resultado que, en diligencia de fecha 29 de diciembre de 2017, ha manifestado:

- Trabajó de 2009 a 2011 en la oficina de Elche de MANUEL SOLERA, siendo el dueño D. Jorge, y el nombre de la empresa FINALIN Correduría de seguros, desconociendo si los restantes trabajadores eran empleados de dicha sociedad u otras, o directamente del Sr. Jorge.

- La misma empresa tiene otra oficina en Alicante, también a nombre de FINALIN, siendo el gestor en la época en la que él trabajó el Sr. Jorge, ahora cree que es su hija.

* Como se ha señalado, los inmuebles transmitidos se encontraban contabilizados en el Libro Diario del obligado tributario en cuenta del subgrupo 21 del Plan General de Contabilidad, " Inmovilizaciones materiales"; si hubiesen estado adscritos a una actividad de arrendamiento, la contabilización correcta hubiera sido, como se hace constar en el acta, como " Inversiones inmobiliarias", en el subgrupo 22.

De igual forma, como resulta de la normativa anteriormente descrita, no solo debe existir dicha rama de actividad en la sociedad que se escinde, sino también en la beneficiaria SOLERA REUNIDOS GESTIÓN INMOBILIARIA SL. Sin embargo, resulta que:

1º. En lo que respecta a su domicilio, el fiscal y social se fija en calle Olimpo, 17, 9º, de Alicante, que coincide con el de su socia y administradora única Dª Mercedes, así como el de su padre D. Jorge. A efectos de notificaciones se fija el de AVENIDA000 NUM004, de Alicante, esto, es el mismo que comparten el obligado tributario y su vinculada FINALIN CORREDURIA DE SEGUROS SA. Visitado el mismo por Agente de la Hacienda Pública el 26 de junio de 2018, se hizo constar en la diligencia extendida (núm. 118), que no se observa que el nombre de la sociedad figure en el timbre o el buzón.

2º. Como se recoge en la diligencia núm. 10 de 19 de julio de 2018 (núm. 120), la sociedad beneficiaria de la escisión parcial, no constan de alta trabajadores ni retenciones sobre rendimientos del trabajo personal abonados; en el mismo sentido, en las cuentas anuales de los periodos 2011 a 2014 se hace constar que el número de trabajadores es cero.

En conclusión, y a pesar de lo afirmado por la demanda, no se ha acreditado la existencia de una actividad de arrendamiento de inmuebles previo en la escindida, pues más bien parece que sólo existía una rama de actividad en la empresa MANUEL SILERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS SL, evidenciándose que, en realidad, lo que se ha producido es la transmisión de diversos inmuebles, que no constituían una rama de actividad separada y autónoma respecto de la propia de una agencia de seguros, que es la única rama de actividad que puede considerarse existente en la entidad escindida.

Del expediente administrativo, pues, se desprende que ni en la sociedad escindida ni en la beneficiaria existieron un conjunto de elementos patrimoniales dotados de una organización separada, con utilización de medios personales y materiales propios y con un modelo de gestión diferenciado, de una actividad inmobiliaria, fuera de arrendamiento o compraventa de inmuebles, a pesar de la prueba testifical practicada en autos y en los recursos 1484/21 y 1485/21, que nada aclaran al respecto y cuyo testimonio no enerva los datos e indicios aportados por la Inspección de la AEAT.

Tampoco se ha demostrado por la actora las alegaciones de la demanda sobre la pretensión de la escisión de obtener una reducción de costes de gestión mediante la reorganización empresarial de las dos actividades que se dicen realizadas: la de agencia de seguros en la escindida y la de arrendamiento y compraventa de inmuebles en la beneficiaria, pues solo se ha acreditado la primera de esas actividades.

Por otra parte, ningún objetivo económico parece haberse conseguido, como el de reforzar la competitividad de las sociedades escindida o beneficiaria en el mercado, o mejorar su capacidad de negociación en los mercados financieros, pues solo parece perseguir el objetivo del ahorro fiscal contenido en el afloramiento de plusvalías en la transmisión de los activos con motivo de la escisión parcial.

Recordemos la doctrina que sienta sobre los requisitos de constitución de una rama de actividad en las escisiones la STS de 20-7-2014 (R. Casación 3569/2011), 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 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".

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 o que se den motivos económicos válidos, 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 todo ello, procede desestimar la demanda.

Séptimo.

La desestimación del recurso contencioso-administrativo determina, en aplicación del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la imposición a la parte recurrente de las costas procesales.

Asimismo, en uso de la facultad que confiere el apartado 3 del precitado art. 139 LJ, quedan cifradas las costas en la cantidad máxima de 1.500 € por todos los conceptos.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por MANUEL SOLERA ALBERO AGENCIA DE SEGUROS S.L., contra la resolución citada en el FJ 1º, con expresa imposición de las costas procesales a la demandante.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

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

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como LAJ de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

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.