

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092479

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 18/2024, de 10 de enero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1208/2022

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Rama de actividad.* Afirma la Sala que nos hallamos ante la transmisión de unos terrenos que, con independencia de su clasificación como suelo no urbanizable, suponen un instrumento de una real y lícita actividad empresarial; también porque, sobre dichos terrenos, atendiendo a las circunstancias que la recurrente alega -relacionadas con la tramitación no concluida del PGOU del municipio-, concurre una legítima expectativa de su nueva clasificación y calificación urbanística acorde con la promoción y construcción inmobiliaria. En la actividad empresarial de la recurrente, asimismo, se enmarcan la labor de socios administradores y su empleada, o la contratación de un equipo de arquitectos para la redacción de un proyecto inmobiliario ante una eventual reclasificación urbanística. Dicho lo anterior, no obstante el carácter empresarial de los terrenos y las actividades que se han reseñado, no puede decirse que, cuando la transmisión de los terrenos, con respecto a ellos, la hoy recurrente hubiera comenzado una real actividad empresarial, delimitada e identificable y organizada, y que trascendiera los meros actos preparatorios de limitada significación. Insuficientes, en cualquier caso, para poder hablar de una organización y una actividad empresarial a los fines propugnados, pues, en efecto, con relación a tales terrenos, la hoy recurrente se hallaba a la expectativa, una expectativa lícita, pero a la expectativa de una actividad y una organización empresarial. Por ello es que dicha transmisión, a los efectos que aquí se discuten, debe considerarse como la de un elemento patrimonial de la recurrente. Debiéndose confirmar el criterio de la Inspección Tributaria y del TEAR.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don Rafael Pérez 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] - 001208/2022

N.I.G.: 46250-33-3-2022-0002398

SENTENCIA N.º. 18 /24

En la ciudad de Valencia, a 10 de enero de 2024.

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.

1208/22, en el que han sido partes, como recurrente, "Ciseco" SL, representada por la Procuradora Sra. Marcos Filiú y defendida por el Letrado Sr. Vázquez Vázquez, 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 indeterminada. 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 anulen la resolución impugnada del TEAR y la liquidación tributaria.

Segundo.

La representación procesal 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. Evacuado el trámite de conclusiones, los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 10 de enero de 2024.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es el acuerdo de 2-7-2022 del TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional) que desestimó la reclamación núm. 46/09040/20. "Ciseco" SL planteó la reclamación frente a la liquidación por 0 euros del IS (Impuesto sobre Sociedades) del ejercicio 2014.

La liquidación la hubo dictado la Inspección Tributaria.

La reclamante había declarado, en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores regulado en los arts. 83 a 96 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo), una operación documentada mediante escritura pública de 9-12-2014 en virtud de la cual aportaba a "Área de Servicios CV 821" SL lo que se decía eran dos ramas de la actividad; una primera destinada al futuro "Resort Life Mutxamel", con el terreno correspondiente (la finca "Triángulo"); la otra rama, destinada a la construcción y explotación de un centro comercial y una estación de servicio, también con el terreno correspondiente. Siendo que valor total de los terrenos se calcula en 1858178,56 euros. Los socios de ambas mercantiles eran dos personas, las cuales las participaban en idéntico porcentaje.

Sin embargo, la Inspección Tributaria rechaza parcialmente la aplicación del referido régimen especial pues no consideró que se aportara una verdadera rama de la actividad conectada a la finca "Triángulo", considerando, más bien, que se estaba ante la mera transmisión de un elemento patrimonial, el cual no formaba parte de una unidad económica autónoma. Los terrenos de la finca "Triángulo" no constituyen por ellos mismos una "rama de actividad" ya que "no existe una gestión y una dirección diferenciada de los mismos respecto del resto del patrimonio", según la Inspección. No concurriendo en esta porción de la operación un motivo económico válido, por consiguiente.

La Inspección Tributaria tuvo en cuenta que el suelo del terreno no era para uso comercial al estar clasificado como no urbanizable y calificado para uso agrícola. "Sin que se hubiera producido alteraciones posteriores que afecten a la calificación urbanística de dichas parcelas".

Tampoco, según la Inspección, existía una organización de medios personales (había una sola empleada) que permitiera funcionar a la rama de la actividad de forma autónoma. Señala que "Ciseco" SL "está matriculada en el IAE, única y exclusivamente, en las actividades de promoción inmobiliaria de terrenos, tanto con anterioridad a al año 2014 [...] como en los años 2015 y 2016. [...] Aun cuando la cifra de negocio se sitúa en el año 2014 en 761527 euros, su actividad económica es muy reducida al imitarse única y exclusivamente a la realización de dos operaciones. [...] Tenemos presente que en los dos años posteriores a escisión, 2015 y 2016, no ha realizado

ninguna venta, siendo su cifra de negocio declarada de 0 euros. [...] Tiene una empleada por cuenta ajena y jornada completa durante el año 2014. [...] 'Ciseco' SL tenía previamente a la escisión un importante patrimonio inmobiliario".

El TEAR confirma el criterio de la Inspección Tributaria razonando que lo pretendido con la operación litigiosa era "aprovecharse del diferimiento de la tributación que supone que en el socio la ganancia patrimonial, sin haberse probado la existencia de la rama de la actividad previa a la escisión".

Segundo.

"Ciseco" SL es la parte recurrente del proceso.

Alega que con anterioridad adquirió el terreno rústico de la finca "Triángulo" al prever que obtendría la calificación de suelo terciario en el futuro. Así constaba en el avance preliminar del PGOU de Mutxamel que se estaba redactando, el cual proyectaba la construcción de un resort (complejo hotelero y centro comercial). La recurrente se dotó para tal construcción de medios materiales y personales, como el equipo dirigido por un arquitecto para redactar el proyecto del resort, lo mismo que hizo con el proyecto de la estación de servicio y el centro comercial.

Dice la recurrente que está especializada en la promoción y venta de viviendas, mientras que "Área de Servicios CV 821" SL se centraba en la gestión del suelo terciario y en el arrendamiento de locales comerciales. De ahí que con la transmisión de las ramas de la actividad se mejorase la estructura empresarial de ambas mercantiles.

Aportó el anteproyecto del complejo "Resort Life Mutxamel", encargado por la recurrente en el año 2012 a un estudio de arquitectos. El Ayuntamiento de Mutxamel, en el año 2010, sometió a publicidad la primera versión del PGOU y en el 2013 elaboró un segundo avance dando a la finca "Triángulo" la calificación de uso terciario para actividades comerciales.

Históricamente, "Ciseco" SL ha desarrollado su actividad con unos medios materiales que no iban más allá del mobiliario de oficina y equipos informáticos. Los personales consistían en una secretaria y en los dos socios, quienes dirigían y gestionaban de la empresa. Desde el año 1997 hasta el 2010, la empresa gestionó la promoción, construcción y venta de más de 300 viviendas unifamiliares; y también lo hizo indirectamente a través de terceras sociedades, todo ello en el municipio de Mutxamel. "Ciseco" SL externalizaba las diferentes facetas de su actividad: la gestión, contabilidad y asesoramiento fiscal; el estudio de arquitectura; o la ejecución de las obras.

"Área de Servicios CV 821" SL se subrogó en todos los derechos y obligaciones de "Ciseco" SL; también en lo relativo a los compromisos con el estudio de arquitectos. Así pues, "Ciseco" SL transmite una unidad económica autónoma, la realizada en el terreno "Triángulo" que estaba incluida en el epígrafe IAE 833.1. Todos los terrenos transmitidos estaban contabilizados como existencias (cuenta 300) y no como simples activos (cuenta 200). La temporal paralización del trámite administrativo previsto para el PGOU no puede privar a la recurrente de un derecho reconocido por ley.

El acta de la Inspección Tributaria adolece de ausencia de motivación real, de incongruencia y de arbitrariedad.

Tercero.

El régimen especial de los arts. 83 a 96 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD-Leg. 4/2004, de 5 de marzo), su aplicación, presupone una operación explicable desde la actividad empresarial y, más en concreto, desde su continuidad, si bien bajo otros ropajes jurídicos. De modo que, cuando se cuestione su aplicación, habrá de dilucidarse si las circunstancias evidencian la continuidad empresarial y no que se persigue la mera ventaja del diferimiento impositivo. Lo que habrá de resolverse desde las reglas de la valoración de la prueba o, en su caso, desde la carga de la prueba.

Recordamos el art. 83.4 de la citada Ley según el cual "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", concepto que es concorde con el art. 2 i) de la Directiva 90/434/CEE de 23 de julio.

Cuarto.

La Inspección Tributaria se acoge al criterio de que la rama de la actividad cuya transmisión puede beneficiarse el referido régimen especial -promulgado en desarrollo de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre- sería aquella:

1º) En que el patrimonio segregado constituya una unidad económica, determinante de una explotación económica, sin que baste la mera transmisión de elementos patrimoniales aislados.

2º) Que dicha unidad económica sea "identificable", esto es, desde el punto de vista organizativo debe constituir una división, de forma que permita el desarrollo de la actividad en sede de la transmiten y de la adquirente,

pero de forma diferenciable, con una organización diferenciada del resto de la estructura organizativa de la entidad transmitente y adquirente.

3º) Que la rama de la actividad ha de ser preexistente en la sociedad que se escinde haciéndose hincapié en que, si los elementos traspasados a los beneficiarios no formaban parte de una rama de actividad de la sociedad escindida, sino que se integran en la actividad global desarrollada por la misma, no puede hablarse de que exista una escisión de "rama de la actividad" en el sentido exigido por la norma, actividad que además ha de continuar desarrollándose por la beneficiaria".

La Inspección Tributaria, además, cita la STS de 5-4-2011 y entiende que es incompatible el concepto de rama de la actividad diferenciable a estos efectos con "la transmisión únicamente de parte de los inmuebles (suelo rústico) propiedad de 'Ciseco' SL al [...] beneficiario de la escisión parcial 'Área de servicios CV 831 SL sin que [...] se haya afirmado la existencia de dicha organización separada".

Quinto.

La parte recurrente, propiamente, no discute que una rama de la actividad societaria a los efectos por ella pretendidos tiene que incluir los elementos personales, materiales, temporales y de organización incluidos en las definiciones del anterior fundamento, Lo que sostiene es que, en atención a determinados datos y circunstancias, la finca "Triángulo" y algunos de sus derechos y obligaciones anejos deben tenerse por tal rama de actividad y su transmisión como neutral y no sujeta en su tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien; las anteriores definiciones de la "rama de la actividad" no descartan, por ejemplo, una escisión parcial; no es necesario que se transmitan todos y cada uno de los elementos patrimoniales de una empresa; sino la capacidad real o potencial del patrimonio empresarial segregado de seguir funcionando de manera autónoma. Y en ocasiones -dada la naturaleza de la actividad- la transmisión de una rama suya susceptible de continuidad empresarial no precisa sino de la mera transmisión de algunos elementos patrimoniales.

En el caso enjuiciado, nos hallamos ante la transmisión de unos terrenos que, con independencia de su clasificación como suelo no urbanizable, suponen un instrumento de una real y lícita actividad empresarial; también porque, sobre dichos terrenos, atendiendo a las circunstancias que la recurrente alega -relacionadas con la tramitación no concluida del PGOU del municipio-, concurre una legítima expectativa de su nueva clasificación y calificación urbanística acorde con la promoción y construcción inmobiliaria. En la actividad empresarial de la recurrente, asimismo, se enmarcan la labor de socios administradores y su empleada, o la contratación de un equipo de arquitectos para la redacción de un proyecto inmobiliario ante una eventual reclasificación urbanística.

Dicho lo anterior, no obstante el carácter empresarial de los terrenos y las actividades que se han reseñado, no puede decirse que, cuando la transmisión de los terrenos, con respecto a ellos, la hoy recurrente hubiera comenzado una real actividad empresarial, delimitada e identificable y organizada, y que trascendiera los meros actos preparatorios de limitada significación. Insuficientes, en cualquier caso, para poder hablar de una organización y una actividad empresarial a los fines propugnados, pues, en efecto, con relación a tales terrenos, la hoy recurrente se hallaba a la expectativa, una expectativa lícita, pero a la expectativa de una actividad y una organización empresarial.

Por ello es que dicha transmisión, a los efectos que aquí se discuten, debe considerarse como la de un elemento patrimonial de la recurrente. Debiéndose confirmar el criterio de la Inspección Tributaria y del TEAR.

Con esto desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo.

Sexto.

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 "Ciseco" SL.

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 III 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 Letrado de la Administración de Justicia de la misma, certifico. En Valencia, a 10 de enero de 2024.

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.