

UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA

Departamento de Derecho Público y Económico



UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA

TESIS DOCTORAL

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

LEGAL REGIME OF THE ACTIVITY BRANCHES IN OUR TAX ORDER

PROGRAMA DE DOCTORADO CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

Director:

Prof. Dr. D. Fernando Casana Merino

Doctorando:

Juan Francisco Romero Rey

Córdoba, 22 de octubre de 2018

TITULO: *Régimen jurídico de las ramas de actividad en nuestro Ordenamiento Tributario*

AUTOR: *Juan Francisco Romero Rey*

© Edita: UCOPress. 2019
Campus de Rabanales
Ctra. Nacional IV, Km. 396 A
14071 Córdoba

[https://www.uco.es/ucopress/index.php/es/
ucopress@uco.es](https://www.uco.es/ucopress/index.php/es/ucopress@uco.es)



UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA

DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO Y ECONÓMICO

TESIS DOCTORAL



Departamento de Derecho Público y Económico

**Facultad de Derecho y Ciencias Económicas y
Empresariales**

Plaza de Puerta Nueva s/n 14002 - Córdoba

**RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN NUESTRO
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO**

LEGAL REGIME OF THE ACTIVITY BRANCHES IN OUR TAX ORDER

PROGRAMA DE DOCTORADO CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

Tesis doctoral presentada por Juan Francisco Romero Rey en satisfacción de los requisitos necesarios para optar al grado de Doctor por la Universidad de Córdoba. Dirigida por el Prof. Doctor D. Fernando Casana Merino.

Vº. Bº. del Director

Prof. Dr. D. Fernando Casana Merino

El Doctorando

Juan Francisco Romero Rey

Córdoba, 22 de octubre de 2018

AGRADECIMIENTOS

Deseo expresar mi agradecimiento al Dr. Fernando Casana Merino, Director de la presente tesis doctoral, por su valiosa ayuda y dedicación durante la realización de este trabajo de investigación.

A mi madre, por el cariño y motivación que siempre me ha dado a lo largo de mi vida, sin los que no habría sido posible la realización de este trabajo, y a mi padre, por su ejemplo de esfuerzo y superación constante, así como por su inestimable labor de confidente que me ha servido de referencia crítica a lo largo de esta tesis.

A Rosario, a Pedrito y a Rafa por su amor y paciencia callada.

A mi familia y a mis compañeros de trabajo, en especial a Mamen, Francisco José y María Ángeles por sus palabras de ánimo y el apoyo que me han prestado a la hora de allanar el camino y eliminar dificultades.

A mis amigas queridas, a mis amigos y a cuantas personas se alegran sinceramente de los logros de los demás.

ÍNDICE

UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA	1
DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO Y ECONÓMICO	3
AGRADECIMIENTOS	7
ÍNDICE	9
RESUMEN	17
INTRODUCCIÓN Y OBJETO	20
CAPITULO PRIMERO	32
CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD	32
1.1. INTRODUCCIÓN.....	34
1.2. CONCEPTO LEGAL DE RAMA DE ACTIVIDAD	36
1.3. POSICIONES DOCTRINALES MÁS SIGNIFICATIVAS EN RELACIÓN AL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD	38
1.4. CLASIFICACIÓN DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN FUNCIÓN DE LA NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD	49
1.4.1. Enfoque general	49
1.4.2. Delimitación del alcance de la actividad económica.....	51
1.5. CARÁCTER CASUÍSTICO DEL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD	58
1.5.1. Análisis del concepto de rama de actividad por la doctrina administrativa.....	58
1.5.1.1. Definición positiva de la rama de actividad.....	59
1.5.1.2. Definición negativa de la rama de actividad.....	73
1.5.2. Análisis del concepto de rama de actividad, posiciones jurisprudenciales menores	93
1.6. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN AL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD	97
1.6.1. El concepto de la rama de actividad en sentido estricto del régimen de diferimiento de la LIS.	97
1.6.2. Tratamiento jurídico de la rama de actividad en sentido amplio.....	103
1.7. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN AL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD.....	111
CAPÍTULO SEGUNDO	114
RÉGIMEN FISCAL DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN SENTIDO ESTRICTO. RÉGIMEN DE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL DE LA LIS	114
2.1. REGULACIÓN MERCANTIL DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL	116
2.1.1. Introducción.....	116
2.1.2. Clases de operaciones societarias de reestructuración empresarial.....	122
2.1.2.1. La fusión	122
2.1.2.2. La escisión	148
2.1.2.3. Las Aportaciones no dinerarias de ramas de actividad	158
2.1.2.4. Las operaciones de canje de valores	161
2.1.2.5. Las operaciones de traslado internacional del domicilio social.....	162
2.1.3. BREVE RESEÑA DE LA NORMATIVA CONTABLE APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL	164

2.1.3.1. Precedentes de la regulación jurídica contable de las operaciones de reestructuración empresarial	164
2.1.3.2. Regulación jurídica de las agrupaciones de negocios del Plan General de Contabilidad de 2007.....	167
2.2. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN FISCAL DE DIFERIMIENTO PROPIO DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL.....	174
2.2.1. Regulación legal del régimen fiscal de diferimiento	174
2.2.1.1. Antecedentes internacionales remotos del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones	175
2.2.1.2. Origen comunitario del régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial	176
2.2.1.3. Singularidad e integración del Derecho Comunitario en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial.....	178
2.2.1.4. Evolución histórica de la regulación del régimen fiscal especial de diferimiento en el Ordenamiento Interno	182
2.2.1.5. Modificaciones posteriores al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 25/2006, de 17 de julio	208
2.2.1.6. Regulación vigente del Régimen fiscal Especial de diferimiento en el Ordenamiento interno. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.....	211
2.2.2. FINALIDAD Y PRINCIPIOS INSPIRADORES. ESPECIAL REFERENCIA AL MOTIVO ECONÓMICO VALIDO	215
2.2.2.1. Principios inspiradores y finalidad.....	216
2.2.2.2. Especial referencia al motivo económico válido	220
2.2.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.....	266
2.2.3.1. Ámbito de aplicación objetivo.....	266
2.2.3.2. Ámbito de aplicación subjetivo	273
2.2.3.3. Ámbito de aplicación territorial	276
2.2.4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE DIFERIMIENTO A LAS OPERACIONES DE FUSIÓN	277
2.2.4.1. Fusión por absorción	278
2.2.4.2. Fusión por constitución	278
2.2.4.3. Fusión impropia.....	279
2.2.5. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL A LA ESCISIÓN	290
2.2.5.1. Escisión total	293
2.2.5.2. Escisión parcial	296
2.2.5.3. Segregación	304
2.2.6. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL A LAS APORTACIONES NO DINERARIA DE RAMAS DE ACTIVIDAD	308
2.2.6.1. Análisis de la doctrina administrativa de la rama de actividad en la aportación de bienes y derechos afectos de naturaleza ganancial.....	311
2.2.6.2. Análisis crítico y consideraciones jurídicas	312
2.2.7. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL AL CANJE DE VALORES	317
2.2.8. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL AL CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UE	320
2.2.9. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL A LAS APORTACIONES NO DINERARIAS	321
2.2.10. INCIDENCIA DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	327
2.2.10.1. Enfoque general	327
2.2.10.2. Análisis de la situación de incertidumbre jurídica provocada por las Sentencias del Tribunal Constitucional	330
2.2.10.3. Propuestas de reforma del IIVTNU	337
CAPÍTULO TERCERO	341
RÉGIMEN FISCAL DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	341

3.1. INTRODUCCIÓN.....	343
3.2. JURISPRUDENCIA DEL T.J.U.E. SOBRE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL IVA	344
3.2.1. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA ZITA MODES.....	345
3.2.2. SENTENCIA SCHRIEVER	352
3.2.3. LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL POR PARTE DEL CESIONARIO	357
3.3. INFLUENCIA DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA DEL IVA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL.....	359
3.3.1. PREEMINENCIA DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN	360
3.3.2. SOBRE LA DESEABLE COORDINACIÓN DE LOS DIFERENTES RÉGIMENES IMPOSITIVOS.....	362
3.3.3. POSIBLE COLISIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA NO SUJECCIÓN REALIZADA POR LA L.I.V.A. CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO	369
3.3.4. CONCLUSIONES	371
3.4. CONEXIÓN E INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN RELACIÓN A LA REGLA DE NO SUJECCIÓN DEL IVA EN LAS TRANSMISIONES DE VALORES	373
3.4.1. SENTENCIA AB SKF. Y LA AFINIDAD DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES CON LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIVERSALIDAD DE BIENES Y DERECHOS	374
3.4.1.1. Concepto de actividad económica a los efectos del IVA en sede de las sociedades mercantiles.....	377
3.4.1.2. Asimilación de la transmisión de participaciones a la de la universalidad de bienes	384
3.4.1.3. Intrascendencia del fraccionamiento de la transmisión de la participación	387
3.4.2. SENTENCIA X BV. CAMBIO DE ENFOQUE SOBRE LA AFINIDAD DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES CON LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIVERSALIDAD DE BIENES Y DERECHOS.....	388
3.4.2.1. Transmisión múltiple de participaciones por una pluralidad de sujetos a favor de un solo transmitente.....	392
3.4.2.2. No asimilación de la transmisión de participaciones minoritarias al concepto de transmisión de la universalidad parcial de bienes.....	396
3.4.2.3. No asimilación a la transmisión de la universalidad de la totalidad del capital de una entidad cuando se realiza por parte de una pluralidad de titulares.....	398
3.4.2.4. Desvinculación del concepto de la no sujeción del artículo 5-8 de la transmisión de participaciones	400
3.4.2.5. Efectos de la Jurisprudencia del TJUE en relación a la transmisión de participaciones en nuestro Ordenamiento Jurídico Interno.....	401
3.5. RÉGIMEN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN DE RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL ITP Y AJD	408
3.5.1. ANTECEDENTES Y RÉGIMEN JURÍDICO.....	408
3.5.2. RÉGIMEN FISCAL EN EL ITP Y AJD DE LA TRANSMISIÓN DE RAMAS DE ACTIVIDAD NO SUJETAS AL IVA INTEGRADAS POR INMUEBLES.....	410
3.5.3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA	414
3.5.4. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y OTROS PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES	417
3.5.5. POSICIONES DE LA DOCTRINA CIENTÍFICA.....	421
3.5.6. CONCLUSIONES	426

CAPÍTULO CUARTO..... 429

RÉGIMEN JURÍDICO DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE RAMAS DE ACTIVIDAD. LA RAMA DE ACTIVIDAD EN LA EMPRESA FAMILIAR 429

4.1. INTRODUCCIÓN Y MARCO NORMATIVO	431
4.2. ORIGEN COMUNITARIO DEL RÉGIMEN. CONTENIDO DE LA RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, DE 7 DE DICIEMBRE DE 1994	433
4.3. DESARROLLO DE LA RECOMENDACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO EN NUESTRO DERECHO INTERNO	436
4.4. MARCO JURÍDICO DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD	439

4.4.1. BENEFICIOS FISCALES DE LA TITULARIDAD DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	442
4.4.2. BENEFICIOS FISCALES DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	451
4.5. PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA RAMAS DE ACTIVIDAD EN RELACIÓN AL RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA FAMILIAR	456
4.5.1. DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL	457
4.5.1.1. Definición y caracteres	457
4.5.1.2. Problemática de la actividad empresarial del arrendamiento de inmuebles	460
4.5.2. DEFINICIÓN OBJETIVA DE LA COMPOSICIÓN DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD. ALCANCE DE LA EXENCIÓN EN EL IP Y DE LA REDUCCIÓN EN EL ISD. EXCLUSIONES DE BIENES, DERECHOS Y DEUDAS NO AFECTOS	472
4.5.2.1. Composición objetiva de la rama de actividad	473
4.5.2.2. Problemática específica de la consideración como bien afecto de la tesorería	475
4.5.2.3. Estudio de la patrimonialidad sobrevenida	478
4.5.2.4. El problema de la aplicación de los beneficios fiscales sobre el valor de los activos en los que se materializan los beneficios de la actividad	487
4.5.3. RÉGIMEN DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN RELACIÓN A LAS SOCIEDADES HOLDING	489
4.5.3.1. Concepto y caracteres del régimen tributario de la sociedad holding	490
4.5.3.2. Doctrina administrativa en relación a la sociedad holding	496
4.6. BREVE RESEÑA SOBRE EL NUEVO RÉGIMEN DEL ISD DE LA COMUNIDAD DE ANDALUCÍA	504
4.6.1. MARCO GENERAL DE CAOS NORMATIVO	504
4.6.2. MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LA COMUNIDAD ANDALUZA EN RELACIÓN A LA FISCALIDAD DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL ISD	505
4.6.3. NUEVO RÉGIMEN DEL I.S.D. DE LA COMUNIDAD DE ANDALUCÍA EN 2016, 2017 Y 2018	507
4.6.3.1. Medidas específicamente dirigidas a la empresa agraria	507
4.6.3.2. Nuevas reducciones del ISD para descendientes, cónyuges y discapacitados	510
CAPÍTULO QUINTO.....	515
RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN SUPUESTOS PARTICULARES.....	515
5.1. RAMAS DE ACTIVIDAD EN LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS	519
5.1.1. CARÁCTER DE LA LEY.....	519
5.1.2. PRECEDENTES LEGALES HISTÓRICOS.....	521
5.1.3. DEFINICIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD EN LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS.....	526
5.1.4. SINGULAR REFERENCIA A LA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA.....	532
5.1.4.1. Explotación cuyo titular es persona física.	534
5.1.4.2. Explotaciones asociativas	537
5.1.4.3. Contenido del régimen jurídico de la explotación agraria prioritaria.....	544
5.2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	581
5.2.1. RÉGIMEN JURÍDICO PRIVILEGIADO	581
5.2.2. PARTICULARIDADES DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	584
5.2.3. TRATAMIENTO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO	588
5.2.3.1.- Enfoque general	588
5.2.3.2. Singularidades de las ramas de actividad en las entidades no lucrativas.....	593
5.2.4. ANÁLISIS BAJO LA PERSPECTIVA DEL DERECHO COMPARADO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL	596
5.2.4.1. Carácter del régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro en el Derecho Comparado Europeo	596
5.2.4.2. Tratamiento fiscal del desarrollo de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro en el Derecho Comparado Europeo	601
CONCLUSIONES FINALES.....	610
Primera. Alcance del concepto de rama de actividad.....	612

Segunda. Restrictiva apreciación temporal de los elementos integrantes de la rama de actividad en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial	614
Tercera. Validez del motivo exclusivamente fiscal a los efectos de la aplicación del régimen de diferimiento	615
Cuarta. Deseable coordinación entre las diferentes regulaciones de las ramas de actividad.....	618
Quinta. Colisión del artículo 7.1 de la LIVA con la jurisprudencia del TJUE	619
Sexta. Conveniencia del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE	621
Séptima. Paradoja de la sujeción al ITP de los inmuebles englobados en las universalidades totales y parciales de bienes determinantes de la no sujeción al IVA	622
Octava. Extensión objetiva de las ramas de actividad en el ámbito de la empresa familiar. Consideración de la tesorería como elemento afecto	623
Novena. Sociedad holding como organización adecuada para la coordinación de las ramas de actividad de la empresa familiar	624
Décima. La explotación agraria prioritaria, clara manifestación de rama de actividad	625
Décimo primera. Exclusión de la aplicación de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, a las ramas de actividad ajenas a la finalidad específica	627
BIBLIOGRAFÍA.....	630
ÍNDICE DE ACRÓNIMOS.....	643

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

LEGAL REGIME OF THE ACTIVITY BRANCHES IN OUR TAX ORDER

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

RESUMEN

El gran avance experimentado en las últimas décadas por las telecomunicaciones junto a la generalización del acceso a los medios de transporte, ha determinado un radical cambio de las condiciones sociales, culturales, científicas y económicas que nos rodean, lo que ha contribuido decisivamente a la aparición de los fenómenos conocidos como "globalización" y "digitalización" cuya onda expansiva se extiende de una manera decisiva a la esfera económica y empresarial.

No podemos desconocer que el mundo del Derecho no es ajeno a estos procesos globales, por lo que en los últimos lustros se ha visto afectado por ellos de una manera intensa y decisiva. Esta realidad social y económica despliega sus efectos de manera preeminente en el campo de la regulación jurídica de aspectos económicos entre los que destaca la regulación de la estructura productiva de los operadores económicos colectivos a las que denominamos ramas de actividad.

Estas organizaciones productivas se caracterizan por la necesidad imperiosa de adaptación a las cambiantes circunstancias referidas, por lo que se encuentran inmersas en un continuo proceso de adaptación estructural que determina efectos jurídicos muy relevantes.

Este trabajo de investigación centra su atención en el análisis del régimen jurídico tributario característico y singular que regula esta materia eminentemente económica y financiera, a través de la figura jurídica de la rama de actividad, a la luz del Derecho de la Unión Europea, y responde a la necesidad de realizar un estudio de conjunto del disperso tratamiento que nuestro Ordenamiento Jurídico-Tributario dispensa a dicha entidad.

En este trabajo se realiza un análisis exhaustivo de dicha figura con el objeto de poner de manifiesto las relaciones subyacentes entre los diferentes regímenes jurídico-tributarios a los que se sujeta, para aportar una visión jurídica integradora de una misma realidad material y económica, que haga posible la coordinación de aquéllos sobre la base de los principios jurídicos configuradores de su esencia, con la aspiración última de facilitar la ejecución

de los procesos de adaptación empresarial, sin que la fiscalidad suponga una traba o incentivo alguno sobre los mismos.

LEGAL REGIME OF THE ACTIVITY BRANCHES IN OUR TAX ORDER

ABSTRACT

The great advance experienced in recent decades by telecommunications together with the generalization of access to means of transport, has led to a radical change in the social, cultural, scientific and economic conditions that surround us, which has contributed decisively to the appearance of the phenomena known as "globalization" and "digitalization" whose expansive wave extends in a decisive way to the economic and business sphere.

We can not ignore that the world of law is not alien to these global processes, so in recent decades has been affected by them in an intense and decisive way. This social and economic reality deploys its effects in a preeminent manner in the field of legal regulation of economic aspects, among which the regulation of the productive structure of the collective economic operators, which we call branches of activity, stands out.

These productive organizations are characterized by the imperative need to adapt to the changing circumstances referred to, so they are immersed in a continuous process of structural adaptation that determines very relevant legal effects.

This research focuses on the analysis of the distinctive and unique tax legal regime that regulates this eminently economic and financial matter, through the legal status of the branch of activity, in light of European Union Law, and responds to the need to carry out an overall study of the dispersed treatment that our Legal-Tax System dispenses to this entity.

In this paper an exhaustive analysis of this figure is carried out in order to highlight the underlying relationships between the different tax-legal regimes to which it is subject, in order to provide an integrating legal vision of the same material and economic reality, which makes possible the coordination of those on the basis of the legal principles that shape its essence, with the ultimate aspiration of facilitating the implementation of business adaptation processes, without the taxation being a hindrance or any incentive on them.

INTRODUCCIÓN Y OBJETO

Las circunstancias que modulan nuestra sociedad se han visto modificadas en las últimas décadas de una manera radical debido fundamentalmente al gran avance experimentado por las telecomunicaciones y a la generalización del acceso a los medios de transporte. Dicha influencia llega hasta tal punto que la situación y realidad actual sería impensable retrotrayéndose a relativamente pocos años atrás.

La tecnología en el terreno de las comunicaciones ha experimentado un nivel de desarrollo tal que, observado con cierta perspectiva, podría ser calificado como increíble y desbordante.

Pruebas palpables de ello podemos encontrarlas por doquier de forma inmediata sin más problema que echar una mirada a nuestros utensilios de uso cotidiano; así el teléfono móvil o "celular" se ha posicionado de forma innegable en el primer puesto de los objetos que podrían calificarse de imprescindibles para el desarrollo "normal" de nuestra vida, desbancando a otros que podrían haber quedado obsoletos como el reloj de pulsera o incluso a la cartera, ya que permite no solamente la comunicación directa e instantánea con cualquier interlocutor situado en casi cualquier punto del planeta, sino que también se ha configurado como un instrumento de acceso inmediato e ilimitado a toda fuente de información disponible, sin olvidar su cada vez mayor uso como instrumento de interacción, contratación o acceso a todo tipo de servicios o adquisición de bienes.

Esta disponibilidad de información cuasi ilimitada ha venido propiciada por los grandes avances científicos y técnicos conseguidos tras la Segunda Guerra Mundial en el terreno de las telecomunicaciones, que alcanzan su máxima expresión en la red informática mundial denominada "internet".

Ésta última ha propiciado la génesis de un submundo virtual, digital y paralelo a la realidad material en el que incluso ha cobrado entidad la denominada inteligencia artificial, potenciado por la generalización del acceso y uso de las redes de comunicación de naturaleza informática.

Un dato significativo de lo expuesto anteriormente es que más del 43% de la población mundial tiene acceso directo a las referidas redes de comunicación, lo que determina una transmisión instantánea de la información que circula por la red e imprime un gran dinamismo a las relaciones sociales de toda índole.

El fenómeno de la digitalización ha determinado una radical modificación de las conductas sociales, de las que no escapa ningún ámbito de la vida cotidiana; así resulta obvio que incluso instituciones seculares y básicas de nuestra sociedad como la propia estructura familiar hayan entrado en un periodo de transformación o crisis, lo que despliega poderosos efectos en otros ámbitos conexos entre los que obviamente se encuentran el económico y financiero.

El segundo de los fenómenos apuntados anteriormente, es decir, el desarrollo de los transportes, a diferencia del primero, no han experimentado en las últimas décadas un desarrollo técnico asombroso, permaneciendo en un estadio afín al desarrollo tecnológico ya alcanzado en la Segunda Guerra Mundial; sin embargo, si ha experimentado un proceso de tremendo aumento cuantitativo que implica un importante abaratamiento de sus costes, lo que ha provocado su generalización y gran extensión, lo que despliega su influencia de una manera global.

La conjunción de las circunstancias anteriores ha contribuido decisivamente a la materialización del fenómeno conocido como la "globalización", que despliega su influencia y efectos en todos los ámbitos de la vida entre los que destacan las esferas cultural, familiar, científica o económica.

Esta onda expansiva puede observarse que se extiende a la práctica totalidad del mundo, por lo que resulta significativo a estos efectos que incluso países anclados en lo político en la más dura esfera comunista, como es el caso de la República Popular China, hayan visto modificadas sus políticas en la esfera económica hasta el punto de mimetizarse con la tónica general.

No podemos desconocer que el mundo del Derecho no es ajeno a estos procesos globales de transformación social y económica, habiéndose visto afectado en los últimos lustros por ellos de una manera intensa; así resulta evidente que se han experimentado profundos cambios en todos los ordenes jurídicos.

Precisamente nuestro país se postula como uno de los más avanzados en este sentido, destacando la introducción de profundas modificaciones de nuestro Ordenamiento Jurídico, no solo en materias de raigambre estrictamente económica como puede ser la tributaria, sino también y de forma sorprendente en otros campos como el de las propias instituciones jurídico civiles.

Dichas alteraciones jurídicas, unidas a los ya aludidos fenómenos socio-económicos propios de la nueva economía digital, han posibilitado y provocado la interrelación económica directa entre diversos operadores económicos situados en casi cualquier punto, lo que imprime un marcado carácter dinámico a las relaciones comerciales que podría incluso ser calificado de volátil.

Pues bien, esta realidad social y económica despliega sus efectos de una manera preeminente en el campo de la regulación jurídica de aspectos eminentemente económicos entre los que destaca la regulación de la estructura productiva de los operadores económicos colectivos.

Estas estructuras productivas integradas en las empresas, a las que denominamos ramas de actividad, son poseedoras de sustantividad jurídica propia, que se caracteriza por la necesidad imperiosa de adaptarse a las cambiantes circunstancias referidas, por lo que se ven inmersas de una manera incesante en un proceso de adaptación estructural que determina efectos jurídicos muy relevantes.

La consecuencia, más o menos próxima pero segura, de su falta de adaptación a ese mundo globalizado, al igual que ocurre en la naturaleza, es su desaparición o muerte individual como sujetos jurídico-económicos, con el consiguiente impacto para la economía real que ello supone.

Pues bien, en este trabajo de investigación vamos a centrar nuestra atención en el análisis del régimen jurídico tributario característico y singular que regula esta materia eminentemente económica y financiera, a través de la figura jurídica de la rama de actividad.

El objeto fundamental de nuestro trabajo de investigación se centrará en el estudio del variado y disperso tratamiento que nuestro Ordenamiento Jurídico-Tributario dispensa a las ramas de actividad, como elemento central y vertebrador que posibilita el desarrollo de las referidas actividades económicas por las empresas, ya que constituyen el instrumento fundamental mediante el que se ordena la estructura de sus diversos elementos productivos.

Este trabajo pretende realizar un análisis exhaustivo de dicha figura con el objeto de poner de manifiesto las relaciones subyacentes entre los diferentes regímenes jurídico-tributarios a los que se sujeta, con el fin de aportar una visión jurídica de conjunto sobre una misma realidad material y económica, que haga posible la coordinación de aquellos en base a los principios jurídicos configuradores de su esencia.

Desde el punto de vista metodológico el estudio de las ramas de actividad se ejecutará desde una doble perspectiva, en un primer momento, en sentido que podemos calificar de estricto, se ceñirá a los regímenes tributarios directamente asociados a los procesos de reestructuración empresarial, para en su segundo momento pasar a otra visión más amplia, que se referirá a otras singulares manifestaciones jurídicas de las ramas de actividad que se hayan dispersas en el resto de nuestro Ordenamiento Jurídico-Tributario.

Pero como eje central de dicho proceso trazaremos las líneas fundamentales que conforman la definición de dicho concepto, ya que aunque numerosas normas han incluido de manera expresa su definición, ésta se articula en función de conceptos jurídicos indeterminados, lo que en muchos casos impide apreciar con claridad su verdadera esencia, originando importantes problemas interpretativos a la hora de abordar su aplicación práctica.

De igual modo, trataremos de contribuir, dentro de la modestia de este trabajo de investigación, a aportar elementos objetivos y sustanciales que ayuden a mejorar la regulación legal de dicha figura en atención al principio de seguridad jurídica que debe inspirar de manera preeminente el régimen jurídico de estas vitales operaciones de adaptación de las empresas a las volubles condiciones económicas en las que se desenvuelven.

En el primero de los campos, el referido sentido estricto, centraremos nuestros esfuerzos en aclarar algunos aspectos controvertidos o difusos de la figura de las ramas de actividad dentro de los singulares procesos de adaptación a las circunstancias económicas que posibilita la supervivencia de las empresas, cuya firme y sólida existencia configura, en armonía con otros pilares, la estructura básica de nuestra vida en sociedad tal y como la conocemos.

Dentro de este campo posee especial entidad y relevancia el tratamiento que nuestro Ordenamiento Jurídico atribuye a esos singulares procesos de adaptación de las empresas a los que nuestra normativa mercantil y tributaria denomina operaciones de reestructuración empresarial.

A nuestro juicio estas operaciones deben ser reguladas en los diferentes ordenes jurídicos de una manera coordinada, que prime su carácter flexible y dinámico en congruencia con la naturaleza propia de dicha cambiante realidad, de tal forma que se pongan de manifiesto los estrechos lazos que existen entre las diferentes Ramas del Derecho.

Paradójicamente tras el estudio realizado de dichas figuras hemos observado que la regulación de las mismas se encuentra dispersa por nuestro Ordenamiento Tributario lo que a nuestro juicio provoca una visión miope y deformada de su verdadera esencia y naturaleza.

A través del estudio de la evolución histórica de la regulación de este peculiar régimen jurídico, podremos apreciar las evidentes relaciones directas de causa-efecto en las que encuentra su origen el incesante impulso dinamizador de la interrelación de su régimen sustantivo, propio y característico de naturaleza mercantil, y el régimen fiscal de neutralidad, que en la práctica hará posible la ejecución de estas operaciones de regeneración empresarial.

Pretendemos estudiar este dinámico proceso de evolución jurídica dentro de nuestro contexto jurídico occidental, que tiene sus precedentes remotos en diversos congresos internacionales de naturaleza económica y financiera, entre los que destaca el XVII Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, celebrado en París en 1963, cuyas conclusiones determinaron la regulación jurídica que dichas operaciones en el Derecho de la Unión Europea.

Estos postulados han ido perfeccionándose hasta alcanzar el estadio actual que encuentra su materialización normativa a los efectos de la imposición directa en la Directiva 2009/133/CEE del Consejo de 19 de octubre de 2009.

Esta regulación que inicialmente se ciñó al ámbito de las relaciones empresariales multinacionales, en un momento posterior extendió su influencia de forma paulatina pero constante a los diversos ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros, entre los que destaca el español.

Por tanto, nuestro trabajo de investigación prestará especial atención tanto a esa labor legislativa desarrollada por los diferentes órganos de la Comunidad Económica Europea, materializados en diversas y sucesivas reglamentos, directivas e instrucciones, como también al análisis de la evolución de la rica doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta materia, con el objetivo de enmarcar adecuadamente nuestra regulación jurídica interna en el ámbito de los principios que inspiran el Derecho de la Unión Europea.

Dada su preeminencia sobre el derecho interno, a Jurisprudencia del TJUE se configura como el más poderoso elemento dinamizador de esta

materia, cuya evolución se encamina a una clara eliminación de trabas y obstáculos a la ejecución de estos procesos de reestructuración empresarial.

Esta labor se postula como el más relevante instrumento para la consecución del objetivo primario que da carta de naturaleza a la propia Unión Europea, cual es la libertad de movimiento de personas, bienes y capitales dentro de un marco de libre competencia, que deberá imperar en el tratamiento de dichas instituciones.

Ejemplos de lo referido podremos encontrarlos por doquier en su Jurisprudencia de naturaleza tributaria, destacando el tratamiento asignado a los mismos tanto en el ámbito de la imposición directa como en la indirecta, lo que puede apreciarse en numerosas sentencias como las referentes a los casos Emsland-Starke en el asunto C-110/99, Komen en el asunto C-326/11, Zita modes Sarl c-497/01 o Shhriever en el asunto C-444/10

Con el objeto de aportar claridad a la concepción y aplicación práctica y real de este trascendental proceso de adaptación empresarial, centraremos especialmente nuestra atención en la regulación de la materia en el ámbito de nuestro Ordenamiento Jurídico Interno, como sujeto receptor de esa trayectoria jurídica comunitaria.

En el ámbito mercantil la regulación de estos procesos ha tenido un gran avance en los últimos años, que fundamentalmente se materializa en la Ley 3/2009, de 3 de abril, Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, cuyo análisis contribuirá de forma decisiva a perfilar y delimitar con precisión la naturaleza y características de estos diversos negocios jurídicos complejos.

Como complemento necesario de la definición de estas características operaciones, también será objeto de estudio la novedosa regulación realizada por las normas mercantiles de naturaleza contable, que los articulan y describen dentro del novedoso concepto de las "combinaciones de negocios" adoptado por el vigente Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y sus normas de desarrollo.

En nuestro Ordenamiento Tributario, estas realidades económicas despliegan sus efectos de forma directa en variados ámbitos normativos que serán objeto de estudio; en el campo de la imposición directa su regulación se encuentra presidida por el régimen de las operaciones de reestructuración empresarial del capítulo VII del título VII de la LIS, mientras que en el ámbito de la imposición indirecta se centrará en la figura la no sujeción al IVA de la

transmisión de las universalidades totales o parciales de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas, entre las que podemos apreciar identidad de razón.

El análisis de la evolución histórica de dichas regulaciones también nos permitirá poner de manifiesto la pertinaz tendencia de nuestro legislador a la creación normativa de diversos de obstáculos en relación a dichos procesos, que serán potenciados en demasiados casos por la labor interpretativa de la Administración Tributarias siempre guiada por el desafortunado principio de recaudación, que tan de moda está en nuestros tiempos.

A nuestro juicio esta actitud del Legislador y de la Administración Tributaria, supone un grave escollo para la adecuada materialización de dichos procesos, lo que ha obstaculizado gravemente la actividad económica de nuestras empresas, determinando en muchos casos una evidente potenciación de las circunstancias que determinan su ineficiencia económica y falta de competitividad.

Estos obstáculos se materializan legalmente, tanto en el común desenfoque de la verdadera naturaleza del régimen, como en la exigencia de requisitos, que normalmente van más allá de lo que sería conveniente y deseable a la hora de atribuir un tratamiento jurídico tributario neutro a estos procesos, muchas veces instrumentados por la excesiva rigidez de la apreciación del concepto tributario de las ramas de actividad.

Nuestro estudio se encaminará también a poner de manifiesto la concurrencia de estos obstáculos, con la intención de llevarlos a un estadio en el que su régimen jurídico este contenido entre parámetros razonables y congruentes con la naturaleza propia del proceso evolutivo empresarial y en todo caso acorde con la regulación primaria del Derecho de la Unión Europea y la Doctrina Jurisprudencial del TJUE.

Para ello estudiaremos de una manera destacada la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, materializada en recientes e interesantes sentencias como la número 2508/2016, de 23 de noviembre o la 2749/2016, de 22 de diciembre de 2016 que determinan una clara flexibilización en el tratamiento de dichos conceptos.

En nuestro Derecho Interno, dentro del ámbito de la imposición directa, nuestro análisis de las ramas de actividad se centrará en el estudio de las singularidades del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial de la LIS, con especial atención a los procesos de

escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores y de las aportaciones no dinerarias especiales, dada su directa influencia sobre estos.

También serán objeto de análisis los efectos que este régimen despliega en otros impuestos de nuestro Sistema Tributario, entre los que destacan el I.R.P.F., el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tan cuestionado tras las recientes Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, 37/2017 y 59/2017 por las que se declara la inconstitucionalidad de varios de sus preceptos relativos a la regulación legal de la determinación de la capacidad económica que sujeta a gravamen.

En el ámbito de la imposición indirecta, abordaremos el estudio de su régimen jurídico cuya regulación se concreta en la articulación jurídica del régimen de la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido definido inicialmente por el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, y sus interrelaciones con otros impuestos de naturaleza indirecta como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.

También será objeto de nuestro estudio el tratamiento jurídico fiscal de la transmisión indirecta de activos y pasivos empresariales, a través de la transmisión de participaciones en el capital de entidades mercantiles titulares de aquellas, con especial atención a la doctrina del TJUE concretada en importantes sentencias como la AB SKF y la X BV.

En relación al tratamiento de las ramas de actividad por el ITP y AJD centraremos nuestra atención en la paradójica sujeción a tributación efectiva por este impuesto de la transmisión de inmuebles integrados en la universalidades de bienes y derechos no sujetos al IVA, cuya crítica constructiva se configura como otro de los objetivos de este trabajo de investigación, dado su acusado desajuste con los principios de neutralidad que inspiran el tratamiento jurídico de estas operaciones de adaptación empresarial en el Derecho Comunitario.

Pero como hemos referido, el objeto fundamental de este trabajo de investigación se centrará en el análisis exhaustivo de la figura de las ramas de actividad con la aspiración de realizar un análisis global e integrador de la misma, al objeto de aportar elementos objetivos que contribuyan a dar coherencia a la aspiración de sistema tributario coordinado del que habla el artículo 31.1 de la CE.

En consecuencia también abordaremos el análisis de las ramas de actividad en un sentido más amplio y diverso, con el objeto de poner de manifiesto esa palpable afinidad entre las diferentes figuras jurídicas tributarias, que se encuentra inspirada por unos principios rectores comunes y uniformes, con la aspiración de establecer las bases que posibiliten la deseable evolución hacia un tratamiento jurídico coordinado y de conjunto que favorezca el fortalecimiento de la seguridad jurídica en este ámbito.

Formarán parte del estudio de las ramas de actividad en este sentido que calificamos de amplio por una parte del régimen propio de la titularidad y transmisión lucrativa de las mismas, regulados preferentemente por el Impuesto sobre el Patrimonio y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respectivamente.

Dentro de este apartado analizaremos las singularidades propias de las ramas de actividad en la empresa familiar, y de uno de los más útiles instrumentos jurídicos para la eficaz ordenación y coordinación de aquellas cual es la sociedad holding.

Posteriormente, se analizarán algunas manifestaciones particulares de las ramas de actividad, con atención específica al régimen de la empresa agraria prioritaria establecido por la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias, que se configura como una de las más interesantes y singulares manifestaciones de las ramas de actividad en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario.

Finalmente, dentro de este capítulo abordaremos el estudio de la problemática jurídica aparejada al desarrollo de actividades económicas por parte de las entidades carentes de ánimo de lucro, cuyo privilegiado régimen tributario es regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Resultan destacables a estos efectos las singularidades propias de las ramas de actividad económica integradas en estas entidades, dado el favorable régimen al que se sujetan y la posible colisión con los principios rectores de la libre competencia que inspiran el Derecho de la Unión Europea.

Los instrumentos que hemos utilizado para el desarrollo de nuestro trabajo de investigación, además de los textos normativos y los prolijos y casuísticos pronunciamientos doctrinales de carácter administrativo materializados fundamentalmente en las numerosas contestaciones a consultas

realizadas por la Dirección General de Tributos y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, fundamentalmente han sido los pronunciamientos jurisprudenciales del T.J.U.E. y del Tribunal Supremo apuntados, así como las diversas opiniones vertidas en esta materia por la doctrina científica.

Concluiremos nuestro trabajo con una síntesis de las conclusiones que hemos podido extraer a lo largo de nuestro estudio, con el objeto de aportar elementos que contribuyen a perfilar la verdadera significación de la figura de la rama de actividad en el conjunto de nuestro Ordenamiento Tributario, para contribuir al fortalecimiento de una concepción coordinada y de conjunto de aquella, que posibilite la necesaria y deseable cohesión y coordinación de nuestro Sistema Tributario, orientada al fortalecimiento del principio de seguridad jurídica.

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD

1.1. INTRODUCCIÓN

El concepto de rama de actividad se configura como el eje sobre el que pivota todo nuestro trabajo de investigación. La definición de las características que configuran dicha categoría jurídica en nuestro Ordenamiento Tributario constituye la aspiración fundamental sobre la que se estructura el plan de trabajo abordado por esta tesis.

A lo largo de los capítulos de esta obra iremos analizando y perfilando dichas circunstancias lo que nos permitirá, sobre la base de dicho trabajo, abordar de una manera precisa y eficaz la definición de las líneas esenciales y delimitadoras de dicha figura, así como su impacto en el régimen fiscal propio de las diversas manifestaciones de la transmisión y titularidad de los conjuntos ordenados de bienes derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas.

Desde la perspectiva metodológica debemos apreciar dos ámbitos conceptuales diferenciados, aunque estrechamente relacionados sobre el concepto jurídico de las ramas de actividad:

a) En sentido estricto, su estudio se ceñirá fundamentalmente a la regulación jurídica propia de las operaciones de reestructuración empresarial, regulada en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) En sentido amplio, abordaremos el análisis del mismo en el resto del ordenamiento tributario, poniendo de manifiesto las singularidades y relaciones jurídicas de las diferentes manifestaciones de estos conjuntos de activos y pasivos empresariales.

Resulta muy significativo que en los artículos 76 y ss de la LIS aparece claramente reflejado el concepto de rama de actividad a los efectos del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reorganización empresarial.

Esta definición expresa ha ido evolucionando a lo largo del tiempo de forma indubitada hacia una progresiva flexibilización, que estudiaremos con

detalle en este capítulo y el siguiente dedicado al régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.

En relación al régimen de operaciones de reestructuración de la LIS podemos apreciar una decisiva influencia de este concepto en la configuración de los supuestos de la aportación no dineraria de ramas de actividad regulada en el artículo 76.3, la escisión por segregación de rama de actividad del artículo 76.2.b) y las aportaciones de los sujetos del impuesto sobre sociedades que no adoptan la forma de sociedad mercantil reguladas en el artículo 76.4 de dicha norma.

Además, también despliega su influencia en relación a las aportaciones de ramas de actividad realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes con establecimiento permanente y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, reguladas en el artículo 87.2 de la LIS.

Pero paralelamente a este específico régimen tributario de operaciones de reestructuración de la LIS, también podremos apreciar y analizar en profundidad la interesante influencia que despliega en nuestro Ordenamiento Tributario la significación amplia de dicho concepto, reflejada en el mismo de forma dispersa en la mayor parte de los casos a través de otras materias conexas, cuyo análisis coordinado permitirá ofrecer una visión global y de conjunto de dicha figura.

Así pues, podemos decir que la institución de las ramas de actividad despliega sus efectos a lo largo y ancho de nuestro sistema tributario con importantes consecuencias jurídicas en el campo de la titularidad, transmisión y adaptación de las empresas o partes operativas de las mismas por lo que a nuestro juicio merecen un tratamiento coordinado y de conjunto.

Las diversas manifestaciones del concepto de ramas de actividad ponen de manifiesto el carácter expansivo de dicha figura, lo que de forma paradójica contrasta con el tratamiento disperso y descoordinado que nuestras leyes sustantivas y tributarias atribuyen a las mismas, que se deriva del desconocimiento de su verdadera significación y de la gran influencia que despliegan en nuestra realidad social y económica.

Mediante este trabajo nos proponemos poner de manifiesto esa palpable afinidad entre las diferentes figuras jurídicas tributarias, cuya regulación se encuentra inspirada por unos principios rectores comunes y uniformes, con la aspiración última de establecer las bases que posibiliten la deseable evolución

hacia un tratamiento jurídico uniforme, coordinado y de conjunto que favorezca el fortalecimiento de la seguridad jurídica en este ámbito.

1.2. CONCEPTO LEGAL DE RAMA DE ACTIVIDAD

En nuestro ordenamiento jurídico tributario podemos encontrar una definición expresa del concepto de rama de actividad, ya que éste se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dentro del capítulo VII del título VII dedicado a las operaciones de reestructuración empresarial¹.

No obstante lo anterior, debemos advertir que la regulación legal de este concepto no ha sido uniforme, ya que se ha visto sometido a un proceso evolutivo afín a su propia naturaleza.

El concepto legal de rama de actividad tiene su origen en la definición jurídica que de esta realidad económica realiza el artículo 2.i) de la Directiva 90/434/CEE² a los efectos de la aplicación del régimen fiscal de operaciones de reestructuración empresarial, que la define como “el conjunto de elementos de activo y 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 con sus propios medios”.

La plasmación inicial del concepto de rama de actividad en nuestro Derecho Tributario tiene su origen en Disposición Adicional Cuarta del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, en, dio nueva redacción a varios artículos de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas, entre los que destaca el apartado 2 del artículo 15 en el que se define por primera vez dicho concepto como el “conjunto de elementos patrimoniales activos y pasivos de una parte de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización, explotación autónoma, es decir, un todo capaz de funcionar por sus propios medios”.

¹ El concepto expreso de rama de actividad se encuentra regulado en el artículo 76.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

² Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. «DOCE» núm. 225, de 20 de agosto de 1990, páginas 1 a 5 (5 págs.) DOUE-L-1990-81108.

El artículo 24 de la Ley 12/1991, de 29 de abril, Ley de Agrupaciones de Interés Económico, mantuvo en los mismos términos esta definición del concepto de rama de actividad.

Posteriormente será la Ley 29/1991, de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, la que en su artículo 2.4 introduzca un nuevo matiz al definir dicho concepto como “el conjunto de elementos que constituyen una unidad económica autónoma”.

El artículo 94.4 de la Ley 43/1995, también integrado en dicho régimen de la LIS definió la rama de actividad como el “conjunto de elementos patrimoniales que constituyen desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica”.

En la actualidad el concepto de rama de actividad ese encuentra tipificado en el artículo 76.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³ reguladora de este régimen de reestructuraciones empresariales, que reza: “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 entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

Esta norma mantiene la definición establecida por el artículo 83.4 del Texto refundido de la Ley del IS insertada en la regulación del régimen “especial” de reestructuraciones empresariales, introducida por la la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del primero de enero de 1999.

Resulta evidente que esta disposición legal representa una clara evolución sobre la anterior definición del concepto realizada por el artículo 94.4 de la Ley 43/1995, que deriva de la influencia que sobre la legislación interna española ha ejercido la regulación que de dicha materia establece la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de

³ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 96939 a 97097 (159 págs.) BOE-A-2014-12328

diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro⁴, lo que seguidamente pasaremos a analizar con detenimiento.

1.3. POSICIONES DOCTRINALES MÁS SIGNIFICATIVAS EN RELACIÓN AL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD

Pese a la gran significación económica que poseen los conjuntos ordenados de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas, no son muchos los autores que han abordado la labor de realizar un análisis sistemático y preciso del concepto de las ramas de actividad en el ámbito jurídico-tributario.

Esta significativa ausencia de posiciones doctrinales al respecto quizás sea debida a la engañosa claridad que deriva de la expresa definición legal del mismo, pero un análisis detallado nos permitirá apreciar que dicha definición se halla repleta de conceptos jurídicos indeterminados⁵ que de forma paradójica originan múltiples y variados problemas jurídicos a la hora de precisar la significación de dicho concepto⁶.

Tras el análisis de los diferentes pronunciamientos doctrinales sobre esta materia, hemos apreciado una característica común que los impulsa hacia la necesidad de flexibilizar la definición y aplicación jurídica de dicho concepto, lo que compartimos de forma decidida.

⁴ Esta norma comunitaria precisa el concepto de rama de actividad en su artículo 2, punto i), que lo define de la siguiente manera “«rama de actividad»: 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”.

⁵ El profesor MUÑOZ MACHADO define el concepto jurídico indeterminado como el “utilizado por las normas del que no puede deducirse con absoluta seguridad lo que aquellas han pretendido exactamente, siendo difícil alcanzar una solución exacta. De esta dificultad surgió la doctrina del “margen de apreciación”, que deja cierta libertad, o al menos tolerancia jurídica, para que al concretar un concepto normativo puedan seguirse diversas opciones. La aportación fundamental de la doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados es que sostiene así como la discrecionalidad permite a la Administración elegir entre varias opciones, todas las cuales son jurídicamente indiferentes y válidas, la aplicación de aquellos remite siempre a una única solución justa, sin alternativas, que la Administración debe encontrar”.

⁶ MUÑOZ MACHADO, S.. “Libro de Estilo de la Justicia”. Editorial ESPASA LIBROS S.L.U. 2017. ISBN 978-84-670-4919-0 pág. 436.

En consonancia con lo expuesto anteriormente como objetivo de nuestro trabajo de investigación, para materializar una visión nítida y de conjunto de la figura de la rama de actividad, resulta necesario abordar el estudio de su definición desde una doble perspectiva, en primer lugar nos ceñiremos a la definición expresa referente al régimen propio de las operaciones de reestructuración empresarial, que se caracteriza por una visión dinámica de las mismas, presidida por la idea de transmisión onerosa de aquellas, para pasar, en un segundo momento, a abordar el análisis de su definición desde otra visión más amplia e integradora, que nos permita enfatizar las diversas relaciones subyacentes entre las diferentes manifestaciones que abordan la regulación jurídico-tributaria de esta realidad organizativa y económica.

Esta última perspectiva realiza un enfoque de las ramas de actividad que resulta más variado y rico en matices, ya que analizará este concepto desde múltiples puntos de vista, entre los que destacan el régimen tributario de la imposición indirecta, presidido por la institución de la no sujeción al IVA, los regímenes jurídico-tributarios derivados de su titularidad y de su transmisión lucrativa y algunas otras manifestaciones diversas de aquellas entre las que destacan la regulación de la empresa agraria prioritaria y el tratamiento de dicha figura en el régimen tributario propio de las entidades sin ánimo de lucro.

Dentro del análisis dinámico del concepto de rama de actividad sobresale por su importancia la dimensión temporal de dicha realidad económica, ya que ésta posee una influencia decisiva sobre la conformación de la definición de dicha figura a la hora de aplicar el régimen jurídico dispuesto por el título VII del capítulo VII de la LIS.

De la primera de las redacciones legales aludidas emanaba la necesidad de que dicha “organización” económica gozara de entidad con carácter previo a su transmisión, circunstancia ésta que a nuestro juicio ha sido superada por la vigente redacción del precepto, pero no podemos obviar que dicha exigencia ha dado lugar a importantes consecuencias jurídicas que aun hoy en día despliegan sus efectos sobre la interpretación y aplicación del propio régimen tributario de las operaciones de reestructuración empresarial que seguidamente analizaremos.

Resulta muy relevante que los caracteres esenciales de estas iniciales definiciones legales fueron asumidas por la doctrina administrativa⁷ en su

⁷ Resultan significativas a los efectos de definir la posición inicial de la doctrina administrativa las contestaciones de la DGT a consultas de fechas 25 de febrero de 1994, la de 4 de marzo de 1994 o la de 3 de octubre de 1994.

relevante labor conformadora del concepto, lo que tuvo su reflejo en diversas resoluciones y contestaciones a consultas vinculantes, en las que se exigió como condición adicional y previa “la existencia de una explotación económica, es decir, un conjunto de medios personales y materiales que por sí mismos constituyen una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se aporta y que permite continuar la misma en sede de la adquirente, siendo aquella organización, además autónoma del resto de la estructura organizativa de la empresa”.

Resulta significativo a estos efectos que a partir de enero de 1999 la doctrina administrativa ha interpretado dicho concepto de la forma siguiente: “del concepto legal de rama de actividad se desprende que la delimitación de la misma no está condicionada por el hecho de que no se incluya dentro del patrimonio segregado algún elemento que pudiera estar total o parcialmente afecto, en la entidad transmitente, a la correspondiente explotación económica, siempre que tal elemento no sea esencial ni relevante para el desarrollo de dicha explotación, de manera que la actividad se desarrolle en condiciones económicas equivalentes antes y después de la transmisión”⁸.

Por lo tanto mientras a la vez que permite la no inclusión de algún o algunos elementos afectos al patrimonio que se segrega, siempre que no sean esenciales para el desarrollo de la concreta actividad, por otro lado, establece la necesidad de que la actividad económica debe poder realizarse de manera equivalente a como se desarrollaba inicialmente, por lo que lógicamente exige la realización de dicha actividad económica ya en sede de la entidad transmitente.

La DGT incluso ha ido más allá, ya que en otras consultas referentes a la escisión parcial al definir exigencias que cree implícitas en la definición de rama de actividad lo que hace de la siguiente forma: “Así pues, solo aquellas operaciones de escisión parcial 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. Ahora bien, tal concepto fiscal, no excluye la exigencia implícita en el propio concepto de rama de actividad y de unidad económica, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Lo que sí permite la norma fiscal es que no se produzca una transmisión completa y exclusiva de

⁸ Ver contestación a consulta de la DGT V0007-99 de fecha 18 de marzo de 1999.

dicho patrimonio, siempre que los elementos transmitidos permitan el desarrollo de la actividad”⁹.

Estas exigencias de la doctrina administrativa han sido criticadas por numerosos autores entre los que se puede destacar a SAENZ DE OLAGOITIA¹⁰ que considera que dicha postura no es ajustada a Derecho ya que no se pueden realizar deducciones implícitas de una norma jurídica que den pie a establecer exigencias que vayan más allá de la literalidad de la misma.

Según SÁNCHEZ MANZANO¹¹ “la sedimentación del concepto se ha ido hilvanando parcialmente a través de criterios administrativos, cuyo asidero jurídico es dudoso y se han edificado a través de argumentos circunstanciales, pues parten de unos pretendidos principios rectores, evitando profundizar en la verdad material”.

Según dicho autor el concepto de rama da actividad se corresponde con un concepto jurídico indeterminado, cuya plasmación se ha realizado normalmente atendiendo a criterios claramente restrictivos, visión ésta que compartimos.

No podemos obviar que estas restricciones, derivadas fundamental aunque no exclusivamente de la doctrina administrativa, despliegan sus efectos en varios aspectos de suma importancia para la operatividad jurídica de las ramas de actividad, ya que alcanzan no solo a la definición de la composición de sus elementos integrantes, sino que determinan a una rígida encardinación en referencia tanto a la naturaleza y clasificación de la actividad realizada, como a la dimensión temporal de la apreciación de los mismos.

Por contra, tras la modificación de la definición legal operada, podemos apreciar una indudable flexibilización de su enfoque, ya que ésta pone su énfasis en la posibilidad de que el conjunto de elementos empresariales puedan desarrollar una actividad económica de forma autónoma, materializada por la elocuente expresión de “que sean susceptibles”.

⁹ Este criterio puede apreciarse, entre otras, en las contestación a consulta V56-00, de fecha 19 de mayo de 2000 ó la V61-00, de fecha 13 de julio de 2000.

¹⁰ SAENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J. El concepto de rama de actividad: ejemplo de los excesos interpretativos de la Dirección General de Tributos. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi No 11, 2004, págs. 77 a 79.

¹¹ SÁNCHEZ MANZANO, J.D.. “Análisis de determinadas soluciones administrativas en torno al concepto de rama de actividad”. Revista Aranzadi Quincena Fiscal julio 2012, número 13, pág. 84.

Esta opinión también es mantenida por LLANSO NORÉS¹² ya que a su juicio no resulta necesario que la actividad económica se realice en sede de la entidad transmitente, sino que más bien parece que la nueva redacción de la ley¹³ permite que la misma pueda realizarse en la entidad beneficiaria.

A nuestro entender dicha redacción excluye la anterior necesidad legal de preexistencia de la organización de dichos elementos, constituyéndose en una potencial aptitud de dicho conjunto, que podrá a su vez ser respaldada por la concurrencia de una efectiva actitud del sujeto beneficiario de su transmisión.

Esta definición despliega sus efectos en relación a los diferentes negocios jurídicos complejos que son regulados por el régimen de reestructuración empresarial, pero resulta innegable que donde ejerce una mayor influencia es en relación a las operaciones de escisión parcial, escisión total no proporcional y en las aportaciones de ramas de actividad, ya que la operatividad de aquel en dichos procesos se haya vinculada directamente a la concurrencia de los elementos y circunstancias integrantes de la definición que la LIS realiza de la figura de las ramas de actividad.

En apoyo de esta posición, SÁNCHEZ MANZANO destaca la decisiva influencia que despliega la calificación jurídica sustantiva de la escisión parcial, regulada en el artículo 70.1 de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles la hora de extraer las directrices básicas de la figura de las ramas de actividad y su exigencia de que en todo caso debe instrumentar la transmisión de una unidad económica¹⁴.

Pero al mismo tiempo, pone de manifiesto la quiebra existente entre dicho régimen mercantil y el concepto tributario de la “unidad económica autónoma” definido por la doctrina administrativa como una sustantividad mucho más restrictiva. Por tanto, en la realidad jurídica actual resulta claro que no toda escisión parcial será beneficiaria del régimen fiscal de reestructuración empresarial regulado por la LIS.

A diferencia de la doctrina administrativa, la doctrina mercantil mayoritaria en relación a este negocio jurídico, no asigna una relevancia

¹² LLANSO NORES, M. “El concepto de rama de actividad: el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña corregiría a la Dirección General de Tributos”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi No 4, 2005, págs.13 a 15.

¹³ Esta posición se basa en la elocuencia de la expresión “sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinantes de una explotación económica” que utiliza la vigente redacción legal del concepto de rama de actividad.

¹⁴ SÁNCHEZ MANZANO, J.D. op. cit. Págs. 84 y ss.

esencial al concepto de unidad económica, mostrándose mucho más flexible a la hora de precisar el concepto de rama de actividad y las circunstancias que lo configuran.

Ésta únicamente exige a los efectos mercantiles que el objeto transmitido constituya o pueda constituir al menos una parte de una empresa y que pueda funcionar plenamente por sus propios medios de manera autónoma y viable.

Podemos observar por tanto que dicha doctrina se mueve en el plano de la potencialidad, a diferencia de la doctrina administrativa de naturaleza tributaria que lo hace en el de la más estricta realidad material, previa a la perfección de la transmisión jurídica de dichos conjuntos de activos y pasivos afectos a la actividad económica del contribuyente.

A la luz de las posiciones anteriores podemos concluir en relación a este aspecto que en la actualidad el concepto mercantil de unidad económica en el ámbito de los negocios jurídicos determinantes de las modificaciones mercantiles estructurales no es coincidente con el concepto tributario de la rama de actividad, ya que éste se muestra claramente más restrictivo, pero en palabras de SÁNCHEZ MANZANO¹⁵ “la calificación registral debe contribuir a desmontar cortapisas, estableciendo una presunción a favor del administrado, que debiera hacer recaer la carga de la prueba de la no existencia de rama de actividad sobre la administración”.

Hemos señalado que el criterio administrativo imperante establece la necesidad de que el patrimonio segregado además de constituir una unidad económica deba permitir el desarrollo de una actividad ya preexistente en el transmitente, posibilitando solamente la transmisión parcial de los elementos afectos a la total actividad económica preexistente.

SÁNCHEZ MANZANO se muestra claramente contrario a esta cicatera actitud de la doctrina administrativa, ya que entiende que la operatividad del criterio configurador debe consistir en “trazar una frontera negativa, requerir una relativa, aunque armoniosa, diferenciación del patrimonio ya en la transmitente que impida su desagregación irracional, sin que en ningún caso pueda abarcar la necesidad de que persista una estricta continuidad en sede de la adquirente”.

A su juicio la interpretación debe centrarse básicamente en la actitud del conjunto de elementos afectos para, automáticamente, servir a la operatividad de la actividad económica encasillada en el objeto social de la beneficiaria, no

¹⁵ SÁNCHEZ MANZANO, J.D. op. cit. págs. 84 y ss.

siendo a su juicio coherente el concebir, como hace la doctrina administrativa, que si dicho conjunto de elementos afectos constituye una rama de actividad en el beneficiario de la transmisión, no lo constituyera en la entidad transmitente.

El carácter excesivamente restrictivo de este criterio administrativo ha sido también cuestionado por otros autores entre los que destacan GRACIA ESPINAR y VIÑAS RUEDA¹⁶ que al igual que el anterior aprecian una clara colisión entre el criterio seguido por la DGT y la redacción de la Ley del I.S., ya que según su opinión, su actual configuración legal permite la apreciación de dichas características en un momento posterior al de la transmisión del conjunto de bienes derechos y obligaciones.

Estos autores se inclinan claramente por considerar ajustado a Derecho y deseable desde el punto de vista ontológico la materialización de las circunstancias que definen a la rama de actividad con posterioridad a la transmisión del conjunto de elementos, es decir en sede del beneficiario de la transmisión, sin que por ello se desfigure la entidad jurídica de aquella, cuya materialización posibilita su acogimiento al régimen fiscal de las operaciones de reestructuración.

Más allá van incluso otras relevantes instituciones del ámbito del estudio jurídico y tributario como es la Asociación Española de Asesores Fiscales, que definen como válida la materialización de dicha sustantividad en el plano de la potencialidad.

La AEDAF sostiene este acertado enfoque en múltiples documentos entre los que destaca su trabajo titulado “Régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF”¹⁷.

En este trabajo pone de manifiesto la interesante problemática jurídica-tributaria de estas operaciones, al tiempo que propone las líneas maestras que según su criterio servirán de guía para abordar una profunda reforma de dicho régimen jurídico, en consonancia con los principios rectores del Derecho de la Unión Europea.

¹⁶ GRACIA ESPINAR, E. y SÁNCHEZ RUEDA, I.: “Revisión del régimen fiscal de las reestructuraciones: Propuestas de modificación”. Revista Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros. Febrero de 2010, número. 323, págs. 55 a 80.

¹⁷ Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), Régimen Fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF”. Papers AEDAF. Marzo 2011 número 3, pág. 24 a 30.

La AEDAF sostiene que la nueva redacción aludida del precepto legal se apoya en la idea deducida de la jurisprudencia comunitaria de que “no es imprescindible que la unidad económica funcione autónomamente en la entidad transmitente” por lo que “con la nueva redacción queda claro que no constituye un impedimento el hecho de que la fracción patrimonial nunca haya funcionado autónomamente y parece admisible, incluso, que nunca llegue a hacerlo”, con lo que se da un paso de gigante en la concepción de la rama de actividad.

Dicha concepción se apoya por tanto en la acreditación de la potencialidad que el conjunto de elementos afectos transmitidos posea para su funcionamiento autónomo.

Con ello se superan no solamente las exigencias de funcionamiento previas dictadas por la doctrina administrativa para dichos conjuntos de bienes derechos y obligaciones afectos, sino también la exigencia de materialización de dichas circunstancias con posterioridad a la perfección de la transmisión jurídica de aquellos en sede de la beneficiaria de la transmisión.

Como conclusión de dicho informe, en este punto la AEDAF pone de manifiesto la posible colisión que a su juicio se produce entre el Derecho de la Unión Europea y la restrictiva interpretación que realizan del concepto de rama de actividad, tanto la doctrina administrativa, como la propia Jurisprudencia del Tribunal Supremo, ya que a la luz de la Directiva 2009/133/CEE no es sostenible la exigencia de la materialización de las circunstancias aludidas con carácter previo a la transmisión de los elementos que configuran la rama de actividad.

Esta posición resulta a nuestro entender muy significativa y acertada, ya que se hace eco de las líneas maestras que ordenan e inspiran no solo de las operaciones de reestructuración empresarial en sentido estricto, sino también otras instituciones jurídicas afines a dicho concepto aludidas anteriormente, con las que existe una evidente interrelación que subyace en propia la esencia del mismo.

Estas otras figuras, que se encuentran dispersas por nuestro Ordenamiento Jurídico, son representativas de realidades jurídico-económicas equivalentes al concepto de rama de actividad del régimen de reestructuración empresarial del la Ley del Impuesto sobre Sociedades, compartiendo con éste gran parte de sus principios rectores.

Por tanto, a nuestro juicio se da paso al innovador enfoque del concepto de rama de actividad, que proponemos en este trabajo y podemos calificar de amplio, ya que pone de manifiesto la interrelación con otras figuras tributarias afines, que subyace en la misma esencia del concepto analizado.

Entre ellas sobresale por su relevancia la institución de la no sujeción al IVA del artículo 7.1 de la Ley del IVA derivada del artículo 5.8 de la Sexta Directiva¹⁸, ya que a nuestro juicio representa el reverso de una misma sustantividad jurídica y material.

Este último enfoque también es mantenido por otros autores entre los que destaca por la actualidad de su exposición el profesor DE MIGUEL CANUTO¹⁹ que considera claramente afín la noción de rama de actividad con la la transmisión de un patrimonio empresarial a los efectos del artículo 7.1 de la Ley del IVA.

Según expondremos en los sucesivos capítulos de este trabajo de investigación, las líneas maestras de ambas figuras son trazadas de manera esencialmente coincidente por la Jurisprudencia del TJUE²⁰, al compartir sus principios rectores, y todo ello, a pesar de que sus regulaciones legales se hallen formalmente separadas.

Esta separación formal y conceptual de las figuras, se materializa de una manera evidente en la la regulación sustantiva de la rama de actividad analizada en relación a la LIS y la institución de la no sujeción al IVA, discordancia que es puesta de manifiesto por los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ²¹.

Ambos definen como el principal problema que se deriva de la aplicación de la no sujeción al IVA en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial la descoordinación en la definición jurídica de ambas instituciones.

¹⁸ Actual artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE.

¹⁹ DE MIGUEL CANUTO, E. “transmisión del patrimonio empresarial a los efectos del IVA”. Revista Quincena Fiscal marzo de 2016, núm. 5, pág. 58.

²⁰ La Sentencia del TJUE Schriever abunda en este plano de la potencialidad o la objetiva actitud para constituir un conjunto de elementos con capacidad de funcionamiento autónomo.

²¹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido” Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia Tributaria. Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2007. págs. 31 a 33.

Según ellos la interpretación que de dichos conceptos realizaba la doctrina administrativa determinaba que la modalidad de no sujeción al IVA revista un carácter condicionado a la aplicación del régimen fiscal de las operaciones de reestructuración en el ámbito de la imposición directa.

La aplicación de éste último dependía de que la operación se sustentase en motivos económicos válidos, ya que la LIS impide la aplicación del régimen fiscal de las operaciones de reestructuración “cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino por la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.

A su juicio ello implicaba que la calificación que se realiza en relación al régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial reguladas por la LIS determinará la oportunidad de aplicar o no el supuesto de no sujeción al IVA, no pudiendo aplicarse ésta si la operación de reestructuración carece de motivos económicos válidos a los efectos de la imposición directa.

Lo relevante a nuestros efectos es el hecho de que, según dichos autores, el concepto de rama de actividad definido por la doctrina administrativa en el ámbito del régimen de reestructuración empresarial, es verdaderamente relevante para la aplicación de la institución de la no sujeción al IVA, reconociendo esa identidad señalada anteriormente, aunque de forma atenuada, ya que constituye el “standard mínimo exigido por la DGT²² para que la transmisión entre dentro del ámbito objetivo del art. 7.1.a) de la LIVA”.

No obstante, ambos autores mantienen que esta interpretación seguida por la doctrina administrativa debería revisarse e la luz de la jurisprudencia del

²² Este criterio es sostenido por la DGT en múltiples contestaciones a consultas vinculantes entre las que podemos citar la V0605, de fecha 31 de marzo de 2006 en la que expone que “no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad no se transmita.

Por el contrario, cualquier otra transmisión de activos empresariales que no pueda ser considerada como rama de actividad deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción que establece el artículo 7.1 de la Ley 37/1992, sujeta al tributo, en consecuencia”.

TJUE, que no admite que una vez que se ha ejercitado la opción por el régimen de reestructuración empresarial, se establezcan restricciones no previstas en la Directiva 2006/112/CEE.

A estos efectos exponen que “Es cierto que su art. 19 permite que los Estados miembros adopten las medidas necesarias para evitar que la aplicación de la norma de lugar a fraude o evasión fiscales. Pero no lo es menos que la ausencia de motivos económicos válidos en un proceso de reorganización empresarial no presupone, ni mucho menos, un posible fraude en el IVA”, criterio que afortunadamente ha sido considerado por aquella.

Una clara prueba de su aceptación por la doctrina administrativa podemos encontrarla en la contestación a la consulta vinculante de la DGT de fecha 5 de julio de 2006 ya admitió que “las operaciones que cumplan con los requisitos han de considerarse no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto si a los efectos del Impuesto sobre Sociedades cumplen los requisitos para la aplicación del régimen previsto por el capítulo VIII del título VII de su Ley reguladora como si no es así”²³.

Merece la pena también comentar la especialidad que en este aspecto posee la denominada “escisión financiera”, figura ésta que fue introducida en nuestro Ordenamiento Tributario mediante la Ley 50/1998, de 30 diciembre, permitiéndose a la misma el acogimiento al régimen de diferimiento de la LIS.

La Dirección General de Tributos en la consulta de 5 de enero de 1998 nº 172-98 no se consideraba una verdadera rama de actividad a las participaciones en otras empresas que conferían la mayoría en el capital social aun cuando se aportaran junto con los medios humanos y materiales afectos a la cartera de valores.

En este tipo de escisiones, cuando la transmisión consiste en la atribución de acciones o participaciones en otras entidades mercantiles que confieran la mayoría del capital, no es necesario, aunque si posible, que lo que se mantenga en la sociedad escindida sea una rama de actividad sino participaciones mayoritarias en otra u otras sociedades, en contra de la exigencia de mantener en la escisión parcial una rama de actividad en la escindida en el ámbito tributario.

La doctrina ha puesto de manifiesto que ésto puede dar lugar a una posible contradicción, puesto que el requisito exigido cuando se transmite una rama de

²³ DGT contestación a consulta vinculante de 5 de julio de 2006 (JT 2006. 1593).

actividad es claramente más restrictivo que cuando se transmite un paquete de acciones o participaciones mayoritarias, pudiéndose producir el caso de una escisión parcial con transmisión de rama de actividad en que la transmitente se quede con un paquete de acciones o participaciones mayoritarias en otras sociedades y este no sea considerado en el ámbito tributario como rama de actividad en la escindida.

La AEDAF de forma acertada propone²⁴ considerar como rama de actividad en la escindida el mantenimiento de acciones o participaciones en sociedades que confieran la mayoría de los derechos de voto de las mismas para evitar esta contradicción.

1.4. CLASIFICACIÓN DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN FUNCIÓN DE LA NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD

1.4.1. Enfoque general

Desde el punto de vista objetivo, a los efectos de la aplicación del régimen de reestructuración de la LIS, es opinión unánime de la doctrina científica, administrativa y de la jurisprudencia que el concepto de rama de actividad se encuentra acotado por la propia naturaleza de la actividad económica desarrollada por el conjunto de bienes, derechos y obligaciones afectos a la misma.

Por tanto, el desarrollo de actividades diferentes determinará en principio la concurrencia en un mismo sujeto de una pluralidad de ramas de actividad, siempre que estas cuenten con los elementos materiales, personales, organizativos y jurídicos suficientes para conformarlas objetivamente como tales.

Ahora bien, no ocurre lo mismo con la consideración de la definición del ámbito las ramas de actividad en el seno de cada una de dichas actividades, ya que las posiciones doctrinales resultan mucho más flexibles que la restrictiva concepción de las mismas desarrollada por la doctrina administrativa.

²⁴ Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), Régimen Fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF". Papers AEDAF. Marzo 2011, número 3, pág. 16.

Así podremos encontrar múltiples autores que sostienen con vehemencia la posibilidad de apreciar la concurrencia en un mismo sujeto de varias ramas de actividad diferentes en el desarrollo de una única actividad económica²⁵.

Por tanto, según el enfoque doctrinal mayoritario será posible y compatible con el concepto de rama de actividad la concurrencia de varias realidades empresariales diferenciadas en el desarrollo de una misma actividad económica, lo que depara interesantes consecuencias, fundamentalmente a la hora de abordar el estudio del régimen fiscal de la escisión de aquellas.

Por contra, y salvo contadas excepciones, la posición de la DGT y del TEAC en este aspecto se ciñe a la restrictiva consideración de la extensión de la rama de actividad, que se referirá con carácter exclusivo a la unidad funcional y jurídica de un único conjunto de bienes, derechos y obligaciones afectos en el ámbito de cada una de las diferentes actividades económicas desarrolladas por la empresa.

²⁵ La clasificación internacional de ramas de actividad fue aprobada por la ONU en 1948 a propuesta del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas, y originariamente tenía como objetivo el ofrecer un conjunto de categorías de la diferentes actividades económicas en torno al cual se pudiera estructurar el suministro y gestión de datos estadísticos, pero dicha clasificación a derivado consecuencias jurídicas muy importantes en la legislación de los diferentes Estados.

Dicho organismo propuso su definición en relación a una estructura general del conjunto de las actividades económicas que se encontraba inicialmente dividida en veintiuna diferentes ramas de actividad que son las siguientes:

- A. Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.
- B. Explotación de minas y canteras.
- C. Industrias manufactureras .
- D. Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado.
- E. Suministro de agua, evacuación de aguas residuales, gestión de desechos y descontaminación.
- F. Construcción.
- G. Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas.
- H. Transporte y almacenamiento.
- I. Actividades de alojamiento y servicio de comidas. J. Información y comunicaciones .
- K. Actividades financieras y de seguros.
- L. Actividades inmobiliarias.
- M. Actividades profesionales, científicas y técnicas.
- N. Actividades de servicios administrativos y de apoyo.
- O. Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.
- P. Enseñanza.
- Q. Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.
- R. Actividades artísticas, de entretenimiento y recreativas.
- S. Otras actividades de servicios.
- T. Actividades de los hogares como empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares como productores de bienes y servicios para uso propio.
- U. Actividades de organizaciones y órganos extraterritoriales.

Este enfoque de la actividad económica, definida en función de su propia naturaleza, impedirá por regla general que desde el punto de vista administrativo-tributario pueda apreciarse la concurrencia de varias realidades empresariales paralelas, merecedoras cada una de ellas de la consideración de ramas de actividad diferenciadas en el seno de una única actividad.

Resulta muy significativo que esta postura de la doctrina administrativa ha sufrido recientemente una importante quiebra, lo que imprime cierta flexibilidad a dicha concepción, ya que la DGT en recientes contestaciones a consultas²⁶ mantiene la idea de que excepcionalmente pueda ser apreciada la coexistencia de una pluralidad de ramas de actividad dentro del marco de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

La DGT mantiene esta posición en los términos siguientes “El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas”.

Para ello exige que dichos conjuntos de bienes derechos y obligaciones gocen, en sede de la entidad transmitente, de una clara independencia estratégica y funcional que permita apreciar la coexistencia de realidades empresariales diferenciadas, aspecto éste que posteriormente analizaremos con detenimiento.

1.4.2. Delimitación del alcance de la actividad económica.

Lo que ahora importa, a los efectos del esclarecimiento de las circunstancias que perfilan el concepto de rama de actividad, es la delimitación precisa desde una perspectiva jurídica de las diferentes actividades que conforman el ámbito de actividad económica en el que se desarrolla la operatividad de los diferentes conjuntos de elementos afectos.

²⁶ Véase las Consultas Vinculantes V-1945-15, de 19 de junio 2015 y la V3115-15 de fecha 16 de octubre de 2015.

Esta cuestión, en apariencia clara, constituye uno de los mayores problemas jurídicos que se presentan a la hora de definir eficazmente las características de las ramas de actividad en cualquier orden.

En función de ello, con el objeto de introducir claridad en el estudio de dicho concepto debemos precisar qué actividades económicas tienen la consideración de actividad empresarial o profesional a los efectos de catalogar la misma como merecedora del específico régimen jurídico asignado por nuestro ordenamiento a la titularidad y transmisión lucrativa de las ramas de actividad.

Este esencial concepto de actividad económica viene definido por múltiples disposiciones legales entre las que destacan por su gran relevancia las definiciones que de la misma realizan los artículos 5 de la LIS y 27 de la LIRPF.

El punto primero del artículo 5 referido dispone que “Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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 el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”.

La segunda de ellas también precisa dicho concepto al definir los rendimientos de las actividades económicas, así “1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la 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 particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto

sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

Pero a nuestro juicio dichas definiciones no resultan acertadas a los efectos de perfilar la definición jurídico-tributaria de la rama de actividad en el ámbito estricto de las operaciones de reestructuración empresarial, ya que tanto uno como otro lo enfocan de una manera excesivamente general y abstracta.

A nuestro juicio la regulación jurídica oportuna a estos efectos viene definida por el tributo que en nuestro ordenamiento jurídico tributario realiza la más amplia y precisa definición de las actividades económicas, cual es el Impuesto sobre Actividades Económicas, en adelante IAE, regulado en los artículos 78 a 92 de la Ley de Haciendas locales ²⁷.

Esta opinión es compartida por el profesor Vaquera García, ya que según su criterio “el único tributo que contiene una definición en si de lo que entiende por actividad económica es el Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ocupa de lo que considera como rendimientos íntegros de dichas actividades”²⁸.

La Ley de Haciendas Locales²⁹, en su artículo 79.1, si nos ofrece una precisa regulación legal de dicho concepto brinda la definición de actividad económica en los términos siguientes: “Se considera que una actividad se

²⁷ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 59, de 9 de marzo de 2004, páginas 10284 a 10342 (59 págs.) BOE-A-2004-4214.

²⁸ VAQUERA GARCÍA, A. “Régimen Tributario de la Empresa Familiar” Dykinson, Madrid, 2004, Pág. 91

²⁹ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 59, de 9 de marzo de 2004, páginas 10284 a 10342 (59 págs.) BOE-A-2004-4214.

ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la 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 términos generales esta definición de actividad económica es compartida por el citado artículo 27 de la LIRPF y el artículo 5 de la LIS, pero a nuestro juicio aquella resulta más adecuada que aquella dada la especificidad y concreción de aquel tributo.

Debemos señalar además que esta definición del concepto de actividad económica del IAE goza de una mayor precisión y riqueza de matices que la establecida por el IRPF, ya que se ve completada por la remisión expresa que se realiza a las propias tablas de desarrollo de las tarifas contenidas en el tributo, lo que hace en los términos siguientes: “2. El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto”.

Esta especificación y concreción de las diferentes actividades económicas que nos brinda el IAE, a diferencia de la generalidad característica de las otras regulaciones legales, es la que adquiere una singular relevancia a la hora de acotar y definir las diferentes ramas de actividad.

Por tanto, habrá que acudir en último término a la definición que realizan dichas tablas tarifarias, para determinar de forma concreta la concurrencia en cada caso concreto de la naturaleza de actividad económica, por lo que a nuestro juicio será ésta y no otra la tabla de medir adecuada a los afectos de enmarcar y delimitar las diferentes ramas de actividad que pueden coexistir en un sujeto.

Concretamente estas tarifas se encuentran reguladas en el anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas³⁰.

Este reglamento desarrolla las previsiones de la Ley de Haciendas Locales perfilando aun en mayor medida la propia definición del concepto de la actividad económica ya realizada por el artículo 79 de la LHL antes citado.

³⁰ Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. «BOE» núm. 234, de 29 de septiembre de 1990, páginas 28318 a 28343 (26 págs.) BOE-A-1990-23930.

Curiosamente podemos encontrar de nuevo la definición del concepto de actividad económica en la regla tercera del capítulo segundo de su anexo II que la precisa en el sentido siguiente: "1. Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la 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".

Este precepto puntualiza que, a los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de actividades empresariales, las actividades las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la Sección 1.^a de las Tarifas.

Pero las actividades económicas no se agotan con las actividades de naturaleza empresarial, sino que también gozarán de esta naturaleza las actividades profesionales que sean realizadas por personas físicas clasificadas como tales en la Sección 2.^a de las Tarifas referidas.

El reglamento aclara que cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.^a de las Tarifas como actividad profesional, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de su Sección 1.^a, es decir como actividad empresarial.

La norma atribuye también la naturaleza de actividad económica a las actividades artísticas a las que clasifica dentro de la Sección 3.^a de las Tarifas.

Por último, cabe aclarar que según dicha normativa

Por tanto serán estos parámetros jurídicos los que acotaran con carácter máximo el ámbito de actuación y la extensión objetiva de cada conjunto de elementos configuradores de cada una de las diferentes ramas de actividad.

Resulta igualmente destacable que en la mayor parte de los casos la claridad y pormenorizada especificidad de la definición de la actividad económica que realizada la normativa del IAE, no depara problemas a la hora de definir la naturaleza empresarial de la actividad económica, pero en la actualidad existe un ámbito económico en el que dicha circunstancia no resulta clara, determinando por tanto la pérdida de la consideración de dichos conjuntos organizados de elementos como ramas de actividad.

Esta singular problemática se centra en la consideración de la actividad empresarial desarrollada en relación a los arrendamientos de inmuebles, a los que vamos a ludir, tanto por su importancia cuantitativa, como por la relevancia jurídica de la cuestión controvertida.

Esta litigiosidad se deriva de un ámbito jurídico ajeno a la regulación contenida en el IAE, ya que dicho tributo no establece requisitos específicos para su consideración como actividad económica de las actividades de arrendamiento inmobiliario, limitándose a catalogar su descripción³¹.

El problema tiene su origen en la regulación inicial contenida en el artículo 27.2 de la LIRPF, ya que mediante éste se establecieron unos requisitos adicionales para este tipo de actividades que en la actualidad han sido también acogidos por la LIS en su artículo 5.1³².

³¹ La actividad económica de arrendamiento inmobiliario viene definida en la sección primera del anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre a la que se refiere la Agrupación 86 que bajo el título Alquiler de Bienes Inmuebles agrupa dos modalidades diferentes cuales son:

Grupo 861. Alquiler de Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana.

- Epígrafe 861.1.- Alquiler de viviendas.

Cuota nacional de: 0,10 por 100 del valor catastral asignado a las viviendas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Notas:

- 1.^a El presente epígrafe comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda.
- 2.^a Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas (601,012104 euros) tributarán por cuota cero.
- Epígrafe 861.2.- Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.

Cuota nacional de: 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los locales industriales y demás bienes comprendidos en este epígrafe a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Notas:

- 1.^a El presente epígrafe comprende el arrendamiento de terrenos, locales industriales, de negocios y demás bienes inmuebles de naturaleza urbana no clasificados en el epígrafe anterior.
- 2.^a Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas (601,012104 euros) tributarán por cuota cero.

Grupo 862. Alquiler de Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica.

Cuota nacional de: 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los bienes de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Notas:

- 1.^a El presente grupo comprende el alquiler con o sin opción de compra de toda clase de bienes inmuebles de naturaleza rústica.
- 2.^a Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas (601,012104 euros) tributarán por cuota cero.

³² El artículo 5.1 de la Ley IS dispone: “Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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.

La cuestión litigiosa no se plantea en relación a la naturaleza de actividad empresarial de dichas actividades, sino a los requisitos que ha de cumplir el arrendamiento de inmuebles para que pueda gozar de dicha catalogación a los efectos jurídico fiscales.

En la actualidad estos requisitos comunes a ambas regulaciones fundamentalmente son la concurrencia en la actividad de una persona contratada con contrato laboral a jornada completa exclusivamente dedicada a la gestión de la actividad de arrendamientos y la suficiencia de la organización productiva para justificar la ocupación a tiempo completo de dicha persona.

Esta regulación es en la actualidad fuente de numerosos conflictos, ya que los límites entre la catalogación de dichas actividades y sus rendimientos como actividad económica o no, son difusos, lo que deparará efectos muy diferentes en las principales figuras tributarias de nuestro Ordenamiento Fiscal.

La cuestión ha sido estudiada en numerosas obras doctrinales, entre las que destaca por su rigor y claridad conceptual la labor realizada por el profesor ADAME MARTÍNEZ³³, pero que dado el objeto de nuestro estudio resulta excesivamente preciso para ser expuesto en su totalidad.

Baste ahora, una llamada de atención sobre la singularidad e importancia jurídica de dicha cuestión, que será analizada con mayor profundidad en otro apartado de este trabajo³⁴, ya que el incumplimiento o ausencia de dichos requisitos puede determinar la pérdida o la no consideración como actividad económica a los efectos tributarios de la actividad realizada, y por tanto, la imposibilidad de que un conjunto de bienes ordenado adscrito a la misma llegue a alcanzar la consideración jurídica de rama de actividad.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.”

³³ ADAME MARTÍNEZ F.D. “Fiscalidad de la Transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Editorial Comares, Granada 2008, págs. 15 y ss.

³⁴ En el capítulo dedicado al estudio de la transmisión lucrativa de las ramas de actividad.

1.5. CARÁCTER CASUÍSTICO DEL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD

Una de las ideas más relevantes que podemos extraer del concepto de rama de actividad y que habrá de guiar nuestra labor de estudio de dicho concepto, es la necesaria consideración de dicha realidad fáctica y jurídica desde la óptica de su carácter casuístico y pormenorizado.

La mayor parte de los autores encuentra en esta característica una de las reglas básicas por las que se define dicha institución jurídica.

En función de dicha concepción, podemos exponer que será la realidad fáctica concreta de cada caso, la que combinada con su configuración jurídica permita apreciar la concurrencia en cada conjunto de bienes, derechos y obligaciones afectos a la actividad económica de las circunstancias determinantes de su ajuste al concepto jurídico de rama de actividad definido por la Directiva de Fusiones y modulado por la jurisprudencia del TJUE.

Por tanto, esta apreciación casuística se configura, por tanto como una de las características fundamentales que conforman el concepto de la rama de actividad analizado, no resultando una particularidad exclusiva del enfoque que de dicho institución ha realizado la doctrina científica.

Como podremos observar, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han modulado dicha figura mediante el análisis pormenorizado de la misma, perfilando de forma concreta los rasgos definitorios de dichos conjuntos ordenados de bienes derechos y obligaciones.

Esta labor no mantiene un carácter uniforme sino que ha ido adaptándose progresivamente a las sucesivas modificaciones que en dicha definición han sido introducidas por las reformas legales señaladas con anterioridad y la jurisprudencia del TJUE que seguidamente pasamos a analizar.

1.5.1. Análisis del concepto de rama de actividad por la doctrina administrativa

La labor realizada por la DGT a este respecto, aún incurriendo en algunas ocasiones en enfoques que conceptualmente no podemos compartir, en líneas generales resulta muy significativa y aclaradora dada la gran variedad de los

supuestos que analiza, así como el pormenorizado tratamiento que asigna a los mismos en su análisis, lo que nos ofrece una visión rica en matices cuyo análisis resulta imprescindible a la hora de definir el concepto de las ramas de actividad.

Este organismo y el TEAC han puesto de manifiesto la concurrencia de las características que configuran a estos conjuntos ordenados de elementos afectos a las actividades económica anteriores, contribuyendo con ello de una manera decisiva a perfilar dicha figura desde esta perspectiva casuística.

El principal instrumento a estos efectos lo constituye la emisión de numerosas contestaciones a consultas vinculantes realizadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.

La gran variedad de estos interesantes pronunciamientos ayudan a crearnos una clara idea de los rasgos definatorios que caracterizan la materialización real de las ramas de actividad, pero resulta muy significativo que dicha labor se realiza en un doble plano, tanto desde la perspectiva afirmativa y declarativa de la coincidencia práctica de las características de un conjunto ordenado de bienes derechos y obligaciones con dicho concepto, como también desde la negación de esta naturaleza de dicho conjunto.

1.5.1.1. Definición positiva de la rama de actividad

Como ejemplos significativos de dicha labor, en los que la DGT y el TEAC han apreciado la naturaleza de rama de actividad podemos citar una serie de contestaciones a consultas vinculantes y resoluciones que por su interés y relevancia pasamos a analizar.

La contestación a la consulta vinculante de 29 de octubre de 2003³⁵, resulta muy importante en esta labor, ya que aun cuando no está directamente vinculada con el concepto de rama de actividad definido por la LIS en relación al régimen de reestructuración empresarial, sin embargo analiza de forma concreta y pormenorizada las pautas que habrán de seguirse para apreciar si un conjunto de elementos personales y materiales puede gozar de la sustantividad que le permita acceder a la consideración de conjunto funcional apto para el desarrollo de la actividad económica propia, que es exigida por dicha normativa.

³⁵ DGT contestación a la consulta vinculante V0120-03, de 29 de octubre de 2003.

Esta consulta, que se plantea en relación al régimen especial de la entidades de tenencia de valores extranjeros, en adelante ETVE, regulada en el capítulo XIII del título VII de la LIS, realiza en su punto primero un detallado análisis de los requisitos que configuran la organización de medios materiales y humanos que permiten acceder a dicho régimen.

Resulta revelador que la DGT expone de forma expresa que las consideraciones vertidas en esta contestación a consulta vinculante resultan directamente aplicables en referencia al régimen de las sociedades patrimoniales del IS, y por tanto también a las antiguas sociedades transparentes.

Con ello se enfatiza el ineludible carácter de esta organización de bienes, derechos y obligaciones como medio de desarrollo de la actividad económica, sin la cual no podremos contemplar la figura de la rama de actividad.

Comienza precisando dicha consulta que el punto primero del artículo 129 de la LIS, hoy artículo 107, en la redacción dada por el artículo 30 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales Urgentes de Estímulo al Ahorro Familiar y a la Pequeña y Mediana Empresa, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del día 25 de junio de 2000, dispone que podrán acogerse al régimen especial de la ETVE las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Por tanto, la ETVE deberá gestionar y administrar una cartera de valores y, para ello, será necesario que disponga de la correspondiente organización, siendo este aspecto el relevante para nuestro análisis.

Expone la consulta que la Ley del IS “no establece a estos efectos un umbral concreto de medios materiales o personales mínimos para ejercer la función anterior, pero sí requiere que la entidad gestora no sea un ente "vacío", un mero remanso de elementos patrimoniales”, al tiempo que precisa que “No basta, a estos efectos, la mera existencia de un consejo de administración, circunstancia impuesta por la legislación mercantil”.

Tampoco será trascendente que uno de los miembros del órgano de administración “lo sea, a su vez, de las entidades participadas, por cuanto la Ley exige medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las

obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación”.

La contestación es sumamente precisa ya que a su juicio tampoco se entenderá cumplido el requisito de organización de medios materiales y personales exigido por la LIS “si la totalidad de la gestión y dirección de sus participaciones se contrata con una empresa externa de servicios, cediéndose así a una organización ajena las actividades que deberían corresponder a la entidad de tenencia o bien cuando parcialmente se contratan medios personales y materiales ajenos atribuyéndoles las facultades de gestión y dirección de las participaciones”.

Esta circunstancia resulta muy relevante desde el punto de vista práctico, ya que resulta muy común, que dado el carácter eminentemente técnico y especializado de dichas funciones, el ejercicio efectivo de éstas se contrate con operadores económicos especializados de carácter profesional.

De ahí que si se ejercen dichas funciones de gestión y dirección exclusivamente mediante estos profesionales independientes, la estructura organizativa carecerá de las condiciones necesarias para alcanzar la consideración de rama de actividad.

El centro directivo precisa que el hecho de que un Letrado se ocupe del seguimiento de la actividad, vinculado mediante "un contrato de servicios con un despacho de profesionales (...) encargado de la gestión de la propia sociedad y de su patrimonio inmobiliario" hace presumir la inexistencia de una adecuada organización de medios materiales y humanos a los efectos señalados en el artículo 129.1 de la LIS, separándose de este modo dicho conjunto de elementos personales y materiales de la noción de rama de actividad que pretendemos definir.

Por el contrario, la DGT considera que “sí puede entenderse que existen medios personales y materiales adecuados, a estos efectos, cuando algún miembro del consejo de administración se ocupe asimismo de la adecuada dirección y gestión de las participaciones”.

Es decir, que según su criterio, resultará ajustado al concepto de rama de actividad en el ámbito de las sociedades holding, al que según nuestra opinión resultan directamente extrapolables dichas conclusiones, una organización de elementos materiales suficiente, que como personal cuente al menos con un administrador de la sociedad, que se encargue directa y personalmente del ejercicio material de dichas funciones de gestión y dirección de participaciones.

Pero a nuestro juicio esta exigencia es el umbral mínimo aceptable de dicha estructura, que debería ser convenientemente completada con los recursos humanos necesarios para permitir cumplir dichas funciones de dirección y gestión de participaciones en otras entidades de manera adecuada.

Los ejemplos en este orden positivo de la apreciación de la rama de actividad según hemos expuesto son múltiples y variados, a título de ejemplos podemos citar la contestación a la consulta vinculante de fecha 25 de mayo de 2006, en la que la DGT consideró ajustado al concepto de rama de actividad un hotel en funcionamiento con los elementos que lo integran entre los que se encuentran el inmueble, el mobiliario, existencias y el personal al servicio del mismo.

En la contestación a la consulta vinculante de fecha 21 de junio de 2006, la DGT considera que también resulta ajustado al concepto de rama de actividad el conjunto de bienes, derechos y obligaciones integrantes de un área de negocio diferenciada y específica de una entidad financiera, dedicada a la intermediación y colocaciones en mercados financieros, a la que pueden sumarse tanto los elementos materiales y personales, como los activos y pasivos financieros propias de la misma.

Otra de los pronunciamientos relevantes a los efectos de perfilar dicha definición casuística del concepto de rama de actividad lo encontramos en la contestación a la consulta vinculante de la DGT, de fecha 31 de marzo de 2006³⁶, que analiza el caso de la transmisión de una licencia de taxi junto al vehículo afecto a dicha actividad.

En dicho pronunciamiento la DGT curiosamente considera que dicho conjunto de elementos constituye una rama de actividad ya que según su criterio dicho concepto a los efectos de la imposición directa “coincide sustancialmente con el que establece el TJUE en la Sentencia de fecha 27 de noviembre de 2001, dictada en el asunto C-497-01 Zita Modes Salr”.

Resulta muy significativa esta posición de la DGT, ya que despoja a este concepto de la habitual rigidez que asigna a su tratamiento y considera que será “factible la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del derecho comunitario, establecido igualmente de forma reiterada por el Tribunal.

En consecuencia, no cabe exigir la transmisión de la totalidad del

³⁶ DGT contestación a la consulta vinculante V0605, de 31 de marzo de 2006.

patrimonio, para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad no se transmita.”

Por el contrario, la DGT considera que “cualquier otra transmisión de activos empresariales que no pueda ser considerada como rama de actividad deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción que establece el artículo 7-1º de la Ley 37/1992, sujeta al tributo, en consecuencia”.

En esta contestación a consulta vinculante la DGT adopta una posición muy cercana a la concepción de la rama de actividad en el IVA que después será analizada en profundidad en este trabajo, quizás como consecuencia del gran impacto jurídico que la citada sentencia del TJUE produjo en nuestro Ordenamiento Tributario.

Otro ejemplo de dicha posición lo encontramos en la contestación a consulta vinculante de fecha 4 de septiembre de 2006, en la que la DGT consideró ajustado al concepto de rama de actividad la transmisión a una persona física de un puesto de frutas en un mercado municipal acompañado de la correspondiente licencia de actividad.

Sin embargo, esta posición no fue mantenida por dicho órgano durante mucho tiempo, ya que posteriormente la endureció de una manera acusada y a nuestro juicio desafortunada, con la exigencia de requisitos adicionales que determinaron un claro alejamiento de la referida doctrina del TJUE.

Esta rigidez que la DGT imprimió a dicho concepto va en detrimento de la flexibilidad propia de dichas operaciones de reestructuración empresarial, por lo que a nuestro juicio resulta inadecuada como posteriormente exponremos.

Resulta destacable que el TEAC también adoptó la misma rígida postura pudiendo encontrarse ejemplos de ello en múltiples resoluciones entre las que podemos citar las de fechas Resoluciones de 14 de mayo de 2008, de 26 de

junio de 2008, de 10 de julio de 2008, de 5 de abril de 2011 y de 1 de marzo de 2010³⁷.

Concretamente en el fundamento de derecho tercero de esta última Resolución, dicho Tribunal expone que “para poder afirmar la existencia de una rama de actividad se requiere: Que el patrimonio segregado constituya una unidad económica determinante de una explotación económica, sin que baste la mera transmisión de elementos patrimoniales aislados”.

Resulta también ilustrativo el caso de una sociedad mercantil que plantea a la DGT una posible escisión parcial de dos ramas de actividad. Este caso es analizado por aquella en la contestación a la consulta vinculante de fecha 11 de junio de 2013 resultando ajustada al concepto de rama de actividad según vamos a exponer.

La sociedad consultante desarrolla dos actividades diferenciadas: la compraventa y alquiler de inmuebles y la promoción inmobiliaria de terrenos.

Con carácter previo a la operación de reestructuración empresarial su activo estaba compuesto por inmuebles destinados a su alquiler o a su venta, concretamente poseía unas parcelas destinadas a la venta, y otras parcelas que formaban parte de un proyecto de desarrollo urbanístico, estando pendiente éste de la aprobación definitiva por parte de las autoridades municipales.

La consultante plantea la concurrencia de dos ramas de actividad diferenciadas, una dedicada al desarrollo de la actividad de compraventa y alquiler de inmuebles para lo que la consultante cuenta con un local dedicado exclusivamente al ejercicio de la misma y con una persona contratada laboralmente a jornada completa encargada de llevar a cabo su gestión, y otra dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria a cuyo cargo estaban las parcelas en desarrollo urbanístico.

La sociedad consultante planteó llevar a cabo una operación de escisión parcial mediante la cual se segregarían y transmitirían a una sociedad, de nueva creación o preexistente, todo el patrimonio social afecto a la actividad de promoción inmobiliaria, permaneciendo los activos dedicados al arrendamiento y compraventa en la entidad consultante.

³⁷ Resoluciones del TEAC de fechas 14 de mayo de 2008 (RG 210/07), de 26 de junio de 2008 (RG 33/07), de 10 de julio de 2008 (RG 755/07), de 5 de abril de 2011 (RG 2973/10) y de 1 de marzo de 2010 (RG 1243/10).

Las participaciones de la entidad beneficiaria de la escisión parcial se atribuirían a los socios de la sociedad consultante en la misma proporción en que participan en la entidad escindida.

La operación de escisión parcial sobre la que se ciñe la consulta tendría la finalidad de independizar las dos actividades diferenciadas (la compraventa y alquiler de inmuebles y la promoción inmobiliaria), con el fin de impedir que los riesgos empresariales de los inmuebles destinados a la actividad de alquiler o venta pudieran contaminar a las parcelas que forman parte de un desarrollo urbanístico, teniendo en cuenta la circunstancia de que las parcelas y los inmuebles afectos a la actividad de compraventa y alquiler estaban hipotecados, lo que originaba un alto grado de endeudamiento para la sociedad.

La DGT realizó en esta consulta una importante labor de análisis sobre la concurrencia de las circunstancias que permitieran catalogar a dichos conjuntos de bienes derechos y obligaciones como ramas de actividad, dada la necesidad de materialización de aquellas, como requisito imprescindible³⁸ para permitir el acogimiento de esta operación de escisión parcial al régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.

El centro directivo aprecia la concurrencia de la sustantividad necesaria para constituir ramas de actividad en ambos casos, argumentando su posición de la manera siguiente:

En primer lugar, en relación con la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles, manifiesta que de los datos aportados por la consultante aprecia que “desarrolla ambas actividades de manera conjunta, de manera que los medios personales y materiales con cuenta (local y empleado) están afectos al desarrollo de ambas actividades”.

³⁸ La redacción del antiguo artículo 83.2.1.ºb) del TRLIS, considera 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 de capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior"

Por lo que en atención a lo dispuesto en el artículo 27³⁹ de la LIRPF, “la actividad de compraventa inmobiliaria constituye una actividad económica, en la medida en que exista una ordenación por cuenta propia de medios productivos, por lo que no es necesario cumplir los requisitos previstos en el apartado 2 de dicho precepto, al ser la actividad de compraventa actividad distinta del arrendamiento inmobiliario. De acuerdo con los hechos recogidos en el escrito de consulta, dado que la entidad consultante cuenta con medios materiales y humanos para llevar a cabo su actividad de compraventa, junto con la actividad de arrendamiento inmobiliario, parece contar con una organización de medios productivos destinada a intervenir en la producción de bienes y servicios en el mercado, por lo que la actividad de compraventa desarrollada tiene la consideración de actividad económica.

Respecto a la actividad de arrendamiento inmobiliario, cabe señalar que la finalidad del artículo 27.2 de la LIRPF consiste en establecer unos requisitos mínimos (local y empleado) para que dicha actividad pueda entenderse como una actividad empresarial; requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales para que dicha actividad tenga tal carácter. En el supuesto concreto planteado, no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF, dado que el

³⁹ La antigua redacción del artículo 27 de la LIRPF definía la actividad económica en los términos siguientes: “1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la 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 particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

local y el empleado con que cuenta la consultante son empleados, ambos, en el desarrollo de ambas actividades (arrendamiento y compraventa inmobiliaria)”.

Por tanto concluye que de los hechos expuestos aprecia que este conjunto de bienes, derechos y deudas constituye una rama da actividad.

En segundo lugar, en relación con la actividad de promoción inmobiliaria expone que “constituye una actividad económica, en la medida en que existe una ordenación por cuenta propia de medios productivos”, por lo que no es necesario cumplir los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, al ser esta actividad promotora una actividad distinta del arrendamiento inmobiliario. “Por tanto en la medida en que la entidad consultante realice de manera habitual dicha actividad, los activos afectos al desarrollo de la misma conformarán una rama de actividad”.

Concluye diciendo en relación a la operación de escisión parcial planteada que el “patrimonio transmitido, conformado por los activos y pasivos afectos al desarrollo de la actividad promotora, determina la existencia de una explotación económica, en sede de la sociedad transmitente, determinante de una rama de actividad, que se segrega y transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de tal manera que ésta pueda seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas” por lo que esta operación sería beneficiaria del régimen dispuesto en el capítulo VII del título VII del TRLIS.

Otra manifestación destacada de la casuística propia del concepto de rama de actividad lo encontramos en la contestación a la consulta vinculante de 26 de febrero de 2018⁴⁰.

En esta consulta se perfilan los elementos que son considerados adecuados para conformar el conjunto de bienes derechos y obligaciones, poniendo la DGT su atención en estas últimas.

El supuesto analizado se refiere a una operación de reestructuración consistente en la aportación no dineraria de una rama da actividad actividad de arrendamiento inmobiliario desarrollada por la sociedad consultante a una NEWCO⁴¹.

⁴⁰ DGT contestación a consulta vinculante V0545-18, de 26 de febrero de 2018.

⁴¹ Término genérico con el que se suele designar a la sociedad vehículo de nueva constituida *ad hoc* por los inversores para llevar a cabo operaciones de adquisición en las que existe un componente muy elevado de apalancamiento financiero, esto es, en las que los fondos para financiar el precio de adquisición se obtienen fundamentalmente a través de deuda bancaria, que es garantizada con los activos de la sociedad adquirida.

Ésta plantea la cuestión de si es posible traspasar a la entidad beneficiaria de la aportación la parte de la deuda financiera genérica contraída no de forma específica para financiar ninguna rama de actividad concreta, sino para financiar el conjunto de las ramas de actividad desarrolladas por la entidad consultante, que razonablemente pudiera atribuirse a la rama patrimonial transmitida.

Lo relevante de esta cuestión es que permite a la DGT definir el alcance objetivo de los elementos que configuran la rama de actividad en las operaciones de reestructuración empresarial a los efectos de la aplicación del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Paralelamente a dicha cuestión la entidad consultante define con precisión los parámetros que a su juicio deberían ser los moduladores del alcance de dicha integración en dos dimensiones diferentes.

a) Que la determinación del saldo a traspasar a la NEWCO, integrante de dicha rama de actividad, se efectuase mediante la aplicación al importe de esa deuda financiera genérica del porcentaje o fracción que representase el valor contable de los activos que conforman la rama patrimonial respecto del valor contable de la totalidad de los activos de la entidad consultante, excluyéndose de ambos términos de la fracción el importe íntegro de la financiación específica con la que pudiera contar cualquiera de los bienes o derechos integrantes de aquella.

b) Que la aportación o traspaso de dicho saldo deudor lo fuese a efectos puramente internos, esto es, sin efectos liberatorios, asumiendo la NEWCO frente a la consultante el pago o devolución de una cantidad equivalente, lo que comportaría el reconocimiento entre ambas sociedades del correspondiente crédito/débito de naturaleza recíproca.

La respuesta de la DGT aunque obvia no debe ser pasada por alto a los efectos de precisar el alcance de la composición de dichas entidades jurídicas, ya que en consonancia con lo dispuesto en el artículo 76.4 de la LIS admite la posibilidad de que formen parte de la rama de actividad las deudas que se vinculan directamente a la financiación de los bienes y derechos que integran la rama de actividad en los términos siguientes “podrá atribuirse a la sociedad adquirente la deuda financiera que esté directamente vinculada a los activos transmitidos con la rama de actividad y, por el contrario, la deuda financiera que esté directamente vinculada a los activos que no son objeto de aportación

no podrá ser atribuida a la sociedad adquirente conjuntamente con la rama de actividad aportada”.

Pero lo verdaderamente relevante de dicha respuesta es la precisión que realiza en relación a la atribución de las deudas que financian de forma genérica la actividad total de la empresa, ya que no se corresponden con elementos singulares de la misma a los que puedan ser vinculadas de forma específica.

La DGT admite la consideración como parte integrante de la rama de actividad transmitida de una fracción de esas deudas genéricas asumidas por la sociedad consultante para su financiación global, lo que realiza en los términos siguientes: “Respecto de la deuda financiera genérica no vinculada directamente a activos transmitidos, en la medida en que la misma necesariamente debe financiar parte del resto de activo de la sociedad transmitente, podrá ser atribuida a la rama de actividad aportada”.

También precisa el criterio que debe ser tomado para la cuantificación del importe atribuido a la rama de actividad segregada, inclinándose por una definición proporcional del mismo ya que estima que puede tomarse “criterio de distribución la proporción de los valores contables de los activos aportados o cualquier otro que razonablemente permita la asignación de dicha deuda”.

Esta contestación precisa a su vez la forma que puede adoptar dicha asignación ya que permite que “ el saldo de la deuda financiera genérica atribuible a la rama de actividad podrá ser objeto de aportación a efectos puramente internos, registrándose entre adquirente y transmitente el correspondiente débito/crédito recíproco”.

Por tanto esta resolución resulta muy significativa a la hora de perfilar la composición objetiva de las ramas de actividad, constituyéndose a nuestro juicio como otra importante referencia en la labor de definición del concepto de rama de actividad.

Por último, debemos citar por su marcado carácter ilustrativo la contestación a la consulta de fecha 19 de junio de 2015⁴², que trata el caso de una sociedad residente en que poseía una gran variedad de actividades entre las que destacaban el arrendamiento de inmuebles de su propiedad, la promoción inmobiliaria, la urbanización de terrenos y la tenencia y participación en otras sociedades con más del cincuenta por ciento del capital.

⁴² DGT contestación a la consulta vinculante V1945-15, de 19 de junio de 2015.

Esta sociedad hacia cabeza en un grupo de empresas que tributaban en régimen de consolidación fiscal en el IS dedicadas fundamentalmente a la actividad inmobiliaria, que como consecuencia de la crisis había sufrido una drástica disminución de su actividad empresarial, por lo que su actividad había quedado reducida prácticamente al arrendamiento de inmuebles propios con carácter empresarial, previamente construidos por el mismo.

La sociedad cabecera del grupo se proponía realizar una operación de escisión parcial de los inmuebles arrendados y los suelos susceptibles de construir viviendas en el futuro, que se destinarían a alquiler, manteniéndose las participaciones de control en otras entidades y un solar disponible para la venta, que no se aportaba al no contar con la aprobación de la entidad financiera que era titular de la hipoteca que lo financiaba y que el propio consejo de administración había descartado para su promoción inmobiliaria por sus difíciles condiciones.

La DGT apreció en esta operación la coexistencia de dos ramas de actividad diferenciadas que posibilita el acogimiento de la operación planteada al régimen fiscal de diferimiento lo que justifica de la forma siguiente: "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 entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."

Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión parcial 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, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de "rama de actividad" de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

También resulta muy significativa la apreciación que realiza la DGT en relación al enmarcamiento de la rama de actividad dentro de cada actividad

económica desarrollada por la empresa, que según su criterio el concepto de rama de actividad “requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama”.

Sin embargo es en este punto donde se introduce una significativa modificación del criterio seguido anteriormente, al contemplar desde el punto de vista conceptual la posibilidad de coexistencia de varias ramas de actividad dentro de una única actividad económica.

Dicha posibilidad la establece en los términos siguientes: “o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas”.

La DGT señala que debe tenerse en cuenta que el concepto de "rama de actividad" no es un concepto acuñado autónomamente por el legislador español, sino que se deriva de la transposición de la Directiva 2009/133/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

En este sentido la letra j) del artículo 2 de la referida Directiva considera "rama de actividad" 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.

Esto significa a juicio de la DGT que el concepto de "rama de actividad" no debe ser equiparado, en todos sus sentidos, al concepto de actividad económica, tal y como lo define el artículo 5.1 de la LIS, y tampoco restringirse a los criterios establecidos en el párrafo 2 del referido artículo, para considerar que, en el caso concreto de una actividad de arrendamiento de inmuebles, deba cumplirse el referido requisito como condición sine qua non para que la misma tenga la consideración de rama de actividad a los efectos que aquí nos ocupan,

teniendo en cuenta que dicho requisito en ningún caso viene establecido en la citada Directiva.

Por tanto, la DGT señala que “una interpretación razonable y acorde con los principios y conceptos reconocidos en la Directiva 2009/133/CEE respecto del concepto de "rama de actividad" requiere analizar, caso por caso, la posible existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente (criterio éste último que no podemos compartir según hemos expuesto) y que, desde el punto de vista organizativo, constituya una explotación autónoma, pero sin que, en el supuesto concreto de la realización de una actividad de arrendamiento, se considere imprescindible la aplicación de lo señalado en el artículo 5 de la LIS.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido (conjunto de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles promoción del suelo) determine la existencia de una explotación económica, en sede de la sociedad transmitente, determinante de una rama de actividad, que se segrega y transmite a la entidad adquirente D, manteniéndose en ésta igualmente participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, la operación de escisión parcial cumpliría los requisitos formales del artículo 76.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley”.

La DGT añade que “el concepto legal de "rama de actividad" se desprende que la delimitación de la misma no está condicionada por el hecho de que no se incluya dentro del patrimonio segregado o del patrimonio persistente, algún elemento que pudiera estar afecto en la entidad transmitente a la correspondiente explotación económica, siempre que dicha actividad se desarrolle en condiciones análogas antes y después de la transmisión.

Según la DGT esta circunstancia se cumple en el caso planteado puesto que la entidad consultante señalaba que disponía de los medios necesarios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles (en los términos dispuestos por el artículo 5 de la LIS) y promoción del suelo, y siempre que aportaran a la misma los activos, pasivo y recursos humanos adscritos a dicho negocio, la operación de aportación consultada a su juicio podría acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, también aprecia que no se desvirtúa la existencia de rama de actividad, por el hecho de que un inmueble no fuera objeto de aportación como consecuencia de la negativa de la entidad financiadora del mismo.

Además, el hecho de que la entidad consultante mantuviese en su patrimonio participaciones de control en el capital de otras entidades resultaba muy significativo, por lo que a juicio de este órgano directivo la operación de escisión planteada podría acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, a juicio de la DGT la apreciación casuística de la concurrencia de gestión y organización diferenciada para la existencia de varias ramas de actividad, eran cuestiones de hecho que el sujeto pasivo debería acreditar y cuya valoración correspondería, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

1.5.1.2. Definición negativa de la rama de actividad

Como hemos señalado anteriormente la labor de la DGT en relación a la definición de los elementos que configuran la rama de actividad no queda reducida a la apreciación positiva de los mismos, sino que resulta muy enriquecedor a estos efectos el estudio de los límites que perfilan dicha figura, constituidos por múltiples pronunciamientos en los que este órgano directivo no aprecia la concurrencia de dicha singularidad jurídica.

Desde el punto de vista sistemático, esta labor puede ser enfocada atendiendo a tanto a las combinaciones de elementos objetivos que pueden ser consideradas aptas para conformar dichas singularidades, como también a los factores funcionales y temporales de las mismas, lo que ayuda a extraer claras conclusiones en relación a la esencia del concepto de la rama de actividad.

1.5.1.2.1. Definición negativa de la rama de actividad en relación a su composición objetiva

La primera de las cuestiones que se presentan a la hora de definir el concepto de rama de actividad es la concerniente a la composición objetiva de las mismas en relación a los elementos materiales y jurídicos cuya presencia dará contenido y carta de naturaleza a estos conjuntos ordenados de bienes derechos y obligaciones que conforman dicha sustantividad.

La idea principal que define la rama de actividad es que ésta deberá estar constituida por una pluralidad suficiente de bienes y derechos afectos a la actividad económica desarrollada por ésta.

Resulta muy significativo que la definición legal de dicho concepto contemple de forma expresa la posibilidad de que en dichos conjuntos ordenados de bienes afectos se incluyan también las obligaciones vinculadas a los mismos.

La apreciación singular de la entidad de estos elementos combinada con la idea de suficiencia atribuye a dicha figura este carácter netamente casuístico que hemos expuesto, cuya determinación jurídica ha sido materializada fundamentalmente por la doctrina administrativa.

Una de las ideas más relevantes que podemos extraer del estudio del concepto de rama de actividad y que habrán de guiar nuestra exposición, es la necesaria consideración de dicha realidad económica desde la óptica de su claro carácter casuístico y pormenorizado que la práctica totalidad de las posiciones doctrinales que hemos analizado encuentran en esta característica una de las reglas básicas por las que se define dicha institución jurídica.

Tampoco podemos obviar en nuestro análisis que la definición legal del concepto de rama de actividad está repleta de conceptos jurídicos indeterminados, lo que imprime un innegable carácter bago e impreciso al mismo, que la labor de la doctrina administrativa ha tratado de precisar.

Según hemos expuesto este análisis pormenorizado de esta rica doctrina se configura como el instrumento más adecuado para realizar la labor de definición de las concretas circunstancias y de los límites que configuran materialmente dichos conjuntos.

Este Organismo ha contribuido a precisar la materialización de esos conceptos jurídicos indeterminados en sucesivos pronunciamientos, uno de los más significativos es relativo a la definición de los rasgos esenciales que debe poseer el conjunto de elementos patrimoniales que constituyen desde el punto de vista de la organización una unidad económica para alcanzar esa suficiencia señalada por la definición legal inicial.

Entre otras, resulta muy significativa a estos efectos la contestación a la consulta vinculante de 27 de septiembre de 1994, en la que precisa la noción de explotación económica, ya que considera necesario además que en el conjunto de elementos “la existencia de una explotación económica, es decir, un

conjunto de medios personales y materiales que por si mismos constituyen una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se aporta y que permite continuar la misma en sede de la adquirente, siendo aquella organización, además autónoma del resto de la estructura organizativa de la empresa”.

En consecuencia, será la materialización de esta conjunción de elementos la que definirá sustantividad necesaria para alcanzar la consideración jurídica de rama de actividad. Esta posición ha sido también mantenida en otras contestaciones a consultas como las de fechas 25 de febrero de 1994 y 4 de marzo de 1994.

Este proceso de evolución legal fue asumido por la doctrina administrativa definiendo cambios significativos en el enfoque del concepto, así tras la modificación operada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en el concepto de rama de actividad, la DGT modificó su posición imprimiendo cierta flexibilidad al mismo, al permitir que la rama de actividad no pierda su consideración aun en el caso de que no incluya algunos elementos aislados, siempre que estos no sean esenciales para el desarrollo de la actividad económica, según se ha señalado.

La DGT trata esta cuestión relativa a la composición objetiva de los conjuntos ordenados de activos y pasivos afectos a la actividad económica en numerosas contestaciones a consultas, entre ellas destaca la contestación a la consulta vinculante de fecha 9 de mayo de 2006, en la que este órgano directivo considera que no concurren los elementos constitutivos del concepto de rama de actividad en la transmisión de los diferentes elementos integrantes de una bodega de elaboración de vinos.

Esta opinión se basa en el carácter disperso y desconectado de dichas operaciones, en las que no concurre el necesario carácter de conjunto, asemejándose a una verdadera liquidación de los diferentes elementos que componían la rama de actividad originaria.

A juicio de la DGT, esta descoordinación se manifiesta claramente, tanto desde el punto de vista temporal, ya que la transmisión de los mismos estaba proyectada realizarla en sucesivas operaciones independientes, a lo largo de un dilatado periodo de tiempo, como también subjetivo, ya que cada una de aquellas se perfeccionaría con personas beneficiarias diferentes.

Por tanto, dicho órgano directivo utiliza el criterio negativo de la transmisión de elementos aislados del inmovilizado para denegar la consideración de rama de actividad a cada transmisión de los mismos.

Este criterio también es utilizado por la DGT en el análisis de la transmisión singular de terrenos e inmuebles arrendados, formalizado, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante de fecha 28 de marzo de 2006.

La contestación a la consulta de fecha 8 de mayo de 2006, la DGT utiliza este criterio para denegar la entidad de rama de actividad a la transmisión onerosa de equipos técnicos afectos a la actividad de extinción de incendios, realizada por una empresa adjudicataria de un contrato administrativo de gestión de dicho servicio público, una vez concluida la vigencia del mismo.

También resulta significativa a estos efectos la contestación a la consulta vinculante de fecha 31 de marzo de 2006⁴³, que deniega la consideración de rama de actividad a la transmisión de dos inmuebles afectos parcialmente a la actividad de hostelería dado que según su criterio “se trata de una simple transmisión de activos empresariales, no susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma”.

Otros de los criterios utilizados de forma recurrente por la DGT para definir la falta de aptitud de los conjuntos de bienes y derechos es la consideración de los mismos como exiguos o inoperativos, lo que se deriva en el primer caso de su falta de entidad y en el segundo de funcionalidad o ineficiencia.

Ejemplos de ambas catalogaciones los tenemos entre otras en las contestaciones a consultas vinculantes de fechas 24 de febrero de 2011 y 29 de octubre de 2003⁴⁴ respectivamente.

En la primera de ellas la DGT pone énfasis en la falta de consistencia del nexo de coordinación y organizativo del conjunto, que se deriva directamente de la exigüidad de los bienes que lo componen, que las asimila a la transmisión de elementos aislados definidas anteriormente como no aptas.

Podemos encontrar un significativo ejemplo de la falta de funcionalidad del conjunto en la contestación a la consulta vinculante V019-03, de 29 de octubre de 2003, formulada en relación al Impuesto sobre Sociedades.

⁴³ DGT contestación a la consulta vinculante V0605-06, de 31 de marzo de 2006.

⁴⁴ DGT contestación a consulta vincualnte (V0109-03) de 29 de octubre de 2003.

El capital social de la entidad mercantil consultante estaba integrado por cinco socios, desarrollando ésta una actividad empresarial de naturaleza agraria a la que tenía afectas varias fincas rústicas que contaban con una dotación de medios materiales y personales adecuada para el desarrollo de la misma.

Debido a las diferencias existentes entre los accionistas de la sociedad para la toma de decisiones, se pretendía realizar una operación de escisión total de la sociedad mediante su disolución, y con aportación a cinco sociedades mercantiles diferentes, en las que cada socio fuera titular de la totalidad del capital social de una de las sociedades beneficiarias de la escisión.

Tras la escisión total cada una de las sociedades beneficiarias podría continuar realizando de manera separada e independiente la actividad agraria, pero referida ésta a fincas rústicas concretas que serían adjudicadas a aquellas.

La consultante preguntaba por la posibilidad de acoger dicha operación de escisión total al régimen especial de las operaciones de reestructuración del TRLIS.

La DGT señalaba que al ser una operación de escisión no proporcional el antiguo artículo 97.2.2º del TRLIS exigía que los patrimonios adquiridos por cada una de las entidades beneficiarias constituyeran ramas de actividad, según la definición de la misma que realiza el capítulo VII del título VIII de dicha norma.

La DGT puso de manifiesto que en la operación definida no se respetaba la regla de proporcionalidad cualitativa, porque las acciones de cada una de las distintas entidades mercantiles beneficiarias de la operación de escisión total no se repartirían entre cada socio de la entidad consultante en proporción a la participación que ostentan en la misma, sino que cada socio participará exclusivamente en el capital de una de las sociedades beneficiarias de la escisión.

Por tanto, sería necesario para aplicar el régimen fiscal especial de diferimiento, que cada una de las partes segregados constituyera una rama de actividad independiente, lo que expuso en los siguientes términos: “Así pues, cuando el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por si mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente se estará ante una rama de actividad. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de “rama de actividad” y de “unidad económica”, de que la actividad económica que la adquirente

desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

Por consiguiente, sólo en la medida en que cada patrimonio a escindir constituya una unidad económica diferenciable del resto del patrimonio a escindir, la escisión planteada podría acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”.

En la contestación a esta consulta, de una manera cicatera, la DGT consideró que al caso objeto de la consulta no le era aplicable el régimen especial referido dada la falta de acreditación por la consultante de la sustantividad necesaria para que cada uno de los conjuntos de bienes de naturaleza rústica, que iban a ser objeto de las transmisiones a las entidades beneficiarias, determinaran la existencia autónoma de una actividad económica.

Esta conclusión deniega el carácter de rama de actividad con apoyo en el citado criterio de la ineficiencia, pero lo hace de una forma cuestionable e infundada, ya que no justifica la pertinencia del mismo sino que presume la falta de aptitud funcional e dichos conjuntos resultantes de la escisión total, achacando la deficiencia a la consultante.

A nuestro juicio, con ello la DGT cierra el paso a la posibilidad de realizar importantes escisiones no proporcionales sobre los conjuntos empresariales necesitados de adaptación a la realidad funcional que se deriva de la natural evolución de la composición del accionariado en sus entidades titulares, con criterios puramente recaudatorios carentes de apoyo normativo.

Por su parte el TEAC, en la Resolución de fecha 5 de noviembre de 2013 que resuelve un caso similar consistente en la escisión parcial no proporcional, también mantiene una posición afín a la anterior.

En el Fundamento de derecho Cuarto de ésta se deniega la consideración de rama de actividad a la transmisión de varias fincas rústicas en base a los argumentos siguientes: “Según el acuerdo de liquidación no se cumple este requisito porque no se aprecia la existencia ni contable ni económica de las dos ramas de actividad referidas en la entidad escindida. Frente a esta afirmación, la entidad no aporta ante la inspección ni en vía económico-administrativa prueba alguna de la existencia de tales ramas de actividad. Según la argumentación de la reclamante, únicamente podemos deducir la segregación de la actividad de producción del hecho de que tres fincas, que suponen según la entidad la mayor parte de la actividad productiva de la misma, fueran transmitidas a la entidad

beneficiaria de la escisión, que es la que según la interesada recibe la rama de actividad productiva.

Sin embargo, debemos resaltar el hecho de que, siendo estas fincas transmitidas el único elemento que nos podría permitir identificar las supuestas ramas de actividad existentes, puesto que no existe contable ni económicamente otra muestra de tal segregación de la actividad de la entidad, Frutas Ponche SL no transmite todas las fincas, puesto que conserva una de ellas, que había recibido previamente de sus socios en la aportación no dineraria acordada con anterioridad a la escisión, la DIRECCION003 ", que aunque según alega la entidad ante el TEAR, su producción es insignificante, desvirtúa el único elemento de prueba en el que sustenta la entidad su argumentación”.

Esta resolución considera dicha transmisión no como un todo orgánico, sino como una transmisión de bienes dispersos integrantes previamente de una organización mayor, por lo que deniega dicha consideración y con ello la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento a dicha operación de reestructuración.

En la contestación a la consulta vinculante de fecha 14 de septiembre de 2006 la DGT tampoco reconoce dicho estatus a la transmisión de un inmueble arrendado por sus dueños, ya que echa en falta tanto la concurrencia de la necesaria combinación de elementos exigida por el antiguo artículo 83-4 del TRLIS, como la ausencia de actividad económica derivada del incumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 25.2 de la LIRPF.

Incluso carece de la consideración de rama de actividad, a juicio de la DGT, la transmisión de un hotel que se encontraba arrendado a un tercero por sus propietarios ya jubilados, lo que manifiesta en la contestación a la consulta vinculante de fecha 26 de julio de 2006, al considerar que se trata de la liquidación del remanente de un activo anteriormente afecto a la actividad económica de aquellos.

1.5.1.2.2. Definición negativa de la rama de actividad en relación a su ámbito de actividad

En nuestra opinión el análisis de la dimensión funcional de la rama de actividad resulta el más interesante, por cuanto la DGT adopta una posición excesivamente restrictiva guiada por el “principio de recaudación”, imposibilitando en consecuencia en la mayor parte de las operaciones de

reestructuración empresarial la aplicación del régimen de diferimiento del capítulo VII del título VII de la LIS a multitud de operaciones que a nuestro juicio se encuentran amparadas tanto por la definición legal de rama de actividad, como por la doctrina del TJUE.

A estos efectos la DGT ha venido considerando tradicionalmente en relación a cada contribuyente, que dentro de una misma actividad económica no pueden coexistir diferentes ramas de actividad.

Esta postura, carente de apoyo legal supone según nuestra opinión una extralimitación de los parámetros que la Directiva de fusiones y su transposición normativa interna reflejada en el punto 4 del artículo 76 de la LIS, que no hace mención alguna al respecto de la exigencia de que son pueda haber una rama de actividad por cada actividad económica desarrollada, en el sentido que aplica la DGT.

En este punto, conviene recordar la definición legal del concepto de rama de actividad definido en el artículo 76 referido. “ 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 entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

Tras un análisis detallado de dicha definición, no puede extraerse razonablemente la exigencia de que no quepa la confluencia de varios conjuntos de elementos susceptibles de constituir una unidad económica determinante de una explotación económica en una misma actividad económica, más bien la redacción de dicho precepto inclina a pensar que es plenamente compatible con el mismo la coexistencia de varias realidades económicas funcionales e independientes dentro de un mismo titular.

Pues bien, según hemos adelantado la DGT no comparte esta apreciación y cierra el paso a la consideración anterior de una manera a nuestro juicio injustificada y alegal.

Ejemplos de la postura anterior podemos encontrarlos por doquier, pero con el objeto de no dispersar nuestra atención, centraremos nuestro análisis en la contestación a la consulta vinculante V0063.04, de 10 de junio de 2004 que resulta muy significativa a estos efectos.

En este caso este centro directivo aun cuando reconoce la concurrencia de la sustantividad de rama de actividad en la organización productiva de la consultante, sin embargo deniega la posibilidad de que las organizaciones empresariales paralelas de elementos personales, bienes, derechos, obligaciones afectos y a una misma actividad económica puedan considerarse como ramas de actividad diferenciadas.

Este caso se refería a una sociedad que se dedicaba a la actividad de arrendamiento de inmuebles, estando participado su capital a partes iguales por dos personas físicas.

Según la consultante la actividad de arrendamiento estuvo siempre gestionada en dos bloques de inmuebles perfectamente diferenciados que poseían una gestión individualizada por parte de cada uno de los socios.

Esta gestión independiente se veía materializada en dos ramas de arrendamientos, que contaban con su propio personal de forma específica a lo que se sumaba la llevanza de dos contabilidades de forma independiente, por lo que la consultante apreciaba dos ramas que funcionan de manera autónoma e independiente como unidades económicas capaces de continuar con la explotación de forma separada.

Con el objeto de solventar las diferencias existentes entre los dos socios, se planteó a la DGT la posibilidad de realizar, alternativamente, algunas operaciones de reestructuración empresarial entre las que destaca a nuestros efectos la posible operación de escisión total, traspasando cada rama de actividad a una entidad beneficiaria, junto con los medios materiales y humanos que dependen de ella. Y recibiendo cada socio en la entidad beneficiaria la totalidad de su capital social.

Por tanto, dicha operación debía encardinarse en el concepto de escisión total no proporcional regulada por el antiguo artículo 252 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que establecía, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión, según se analizará en apartados posteriores de este trabajo.

En consecuencia, según la DGT “si el supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta se realizaba en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 252 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, cumpliría, en principio, las condiciones

establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de escisión total del capítulo VIII del título VIII”.

No obstante, el apartado 2.2º del antiguo artículo 97 de la LIS, vigente en aquel momento, señalaba que “en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquellas constituyan ramas de actividad”.

La DGT precisa a estos efectos que la escisión que pretendía realizarse requería que los patrimonios escindidos constituyeran necesariamente cada uno de ellos una rama de actividad independiente y diferenciada, poseedora de sustantividad propia.

A lo que añade que “en el caso de escisión total con atribución a los socios de la entidad escindida de valores representativos del capital social de las entidades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la que tenían en aquella, los patrimonios segregados deben constituir cada uno de ellos una unidad económica que permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la entidad adquirente. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de «rama de actividad» y de «unidad económica», de que la actividad económica que las entidades adquirentes desarrollarán existan también previamente de manera autónoma en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinada a cada una de las actividades”.

De igual modo expone que en el escrito de consulta se afirma que “la actividad de arrendamiento...ha estado desde el principio gestionada en dos bloques de inmuebles perfectamente diferenciados como consecuencia de la gestión individualizada que de los mismos han venido realizando los dos únicos socios.....Dicha gestión se ha visto materializada en dos centros de administración de cada una de las ramas de arrendamiento, así como en el personal adscrito.....En definitiva, cada conjunto patrimonial funciona de manera autónoma e independiente como unidad económica.....”.

Así que según dicho centro directivo, en la medida en que los elementos patrimoniales cumplieran lo expuesto por la consultante y, por tanto, determinasen la existencia de dos explotaciones económicas autónomas en sede de la entidad transmitente, cada una de las cuales se transmitiese a otra entidad, de tal manera que ésta pudiera seguir realizando la misma actividad en

condiciones análogas, la operación proyectada podría acogerse al régimen de diferimiento de la LIS, al cumplir los requisitos establecidos su artículo 97.

Pero matiza, que si por el contrario en “la entidad escindida existe una única actividad económica, que como indica la consultante es la de arrendamiento, a la que están afectos todos los inmuebles, y dispone de una sola organización económica, esta circunstancia imposibilitaría considerar la existencia de dos ramas de actividad diferenciadas en sede de la transmitente, por lo que la primera alternativa planteada no tendría cabida en el régimen fiscal del capítulo VIII del título VIII de la LIS.”.

Por tanto, y salvo la excepción que analizaremos posteriormente el criterio seguido por la doctrina administrativa en relación a la definición de la rama de actividad, ciñe la definición de la misma, en toda su extensión, al desarrollo de una única actividad económica diferenciada.

Este desacertado criterio constituye un requisito adicional no señalado por la ley (a nuestro juicio contrario a la misma) que incide en un claro agarrotamiento del concepto, lo que a todas luces parece claramente contrario a la idea de flexibilidad que debiera conformar su articulación jurídica en consonancia con la realidad económica que conforma a las ramas de actividad.

Otro ejemplo de esta postura de la DGT los encontramos en la contestación a la consulta vinculante de fecha 28 de octubre de 2004 referente a una entidad dedicada principalmente a explotar apartamentos turísticos de un apartahotel en la que se postura en la misma línea⁴⁵.

En ella este centro directivo también adoptó la posición anterior ya que consideró que en el desarrollo de una única actividad económica no pueden coexistir en el seno de un mismo contribuyente una pluralidad de ramas de actividad.

A nuestro juicio, dicho criterio que carece de apoyo legal, constituye una clara extralimitación sobre la regulación legal del precepto del la LIS referido, que no puede ser sostenida si no es con la intención de denegar la aplicación del régimen fiscal de diferimiento a multitud de operaciones de reestructuración absolutamente necesarias y fundamentadas económica y jurídicamente para el mantenimiento de la capacidad productiva y competitiva de las empresas.

⁴⁵ DGT consulta vinculante V0139-04, de 28 de octubre de 2004.

Nuestro análisis de la posición doctrinal administrativa no sería completo si no nos detuviéramos en el análisis de una significativa quiebra, ya apuntada, que se ha producido recientemente en este criterio administrativo.

Dicha modificación se aprecia fundamentalmente en el seno de la actividad de arrendamiento de inmuebles; en ellos la DGT aun cuando deniega la aplicación del régimen de diferimiento por el excesivo fraccionamiento de las dos actividades en cuatro sociedades diferentes, se inclina por la posibilidad de apreciar la coexistencia paralela de varias ramas de actividad cuando se poseen estructuras empresariales funcionalmente adecuadas orientadas por una parte al desarrollo de la actividad de arrendamiento de viviendas, y por otra parte, al resto de arrendamientos inmobiliarios según puso de manifiesto en la contestación a la consulta vinculante de fecha 16 de octubre de 2015⁴⁶.

Esta apreciación cobra una especial significación en estos momentos, al tiempo que cuenta con la justificación de un sólido apoyo legal a su materialización, tras la regulación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas⁴⁷ regulado por los artículos 48 y ss de la LIS.

Dicho régimen dota de una especial consideración fiscal a la actividad de arrendamiento de viviendas, estableciendo unos parámetros objetivos que diferencian esta última actividad fáctica, económica y jurídicamente del resto de las actividades de arrendamiento de otro tipo de inmuebles.

A nuestro juicio, la modificación de la postura referida sin duda obedece a ese impulso dinamizador que según hemos expuesto caracteriza este proceso evolutivo en la caracterización de las ramas de actividad en consonancia con su dinámica y esencialmente mutante naturaleza, y determina una significativa aunque limitada flexibilización del restrictivo criterio analizado.

La resolución aludida estudia un caso de una entidad mercantil que tenía dos hermanos como únicos socios al cincuenta por ciento, como consecuencia de la adquisición de la herencia del padre de ambos, que era el anterior titular de la totalidad de las acciones.

Dicha sociedad tenía por objeto fundamental la adquisición de inmuebles y su explotación directa o por arriendo de bienes inmuebles y otras actividades

⁴⁶ DGT contestación a consulta vinculante V3115-15 de 16 de octubre de 2015.

⁴⁷ Introducido por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de, del Impuesto sobre Sociedades, otorga un régimen privilegiado (bonificación del 85% de la cuota del IS) a las entidades cuya actividad económica principal es el arrendamiento de viviendas sitas en el territorio nacional bajo el régimen de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

de índole inmobiliario, siendo propietaria de un importante número de fincas urbanas de diversa tipología que se encontraban destinadas al arrendamiento con carácter empresarial.

Resultaba también significativo que muchas de ellas se encontraban gravadas por hipotecas, en garantía de distintos préstamos hipotecarios necesarios para la financiación de su adquisición.

La entidad consultante con la finalidad de realizar una reestructuración empresarial de dicho patrimonio familiar tenía la intención de realizar una operación de escisión mediante la cual se proyectaba escindir en cuatro sociedades diferentes, dos de ellas propiedad exclusiva de uno de los hermanos y las otras dos propiedad en su totalidad del otro hermano.

En dichas sociedades resultantes de la escisión se proponían diferenciar viviendas por un lado y pisos y locales dedicados a usos distintos al de vivienda por el otro, y la valoración de los inmuebles se realizaría asignando a cada rama familiar la mitad del valor de la sociedad antes de la escisión.

Como consecuencia de la escisión dos de las sociedades beneficiarias pasarían a ser entidades de arrendamiento de viviendas y las otras dos arrendadoras de locales y plazas de garaje, contando con personal contratado al efecto para la gestión de las mismas.

Como consecuencia de la escisión proyectada, se crearían por tanto cuatro nuevas sociedades de cuyo capital social sería titular en su totalidad cada una de los hermanos poniéndose de manifiesto importantes plusvalías tácitas en la transmisión de los inmuebles que conforman el patrimonio empresarial a las nuevas sociedades.

Por tanto, como ocurre en la mayor parte de los casos, dichas plusvalías originarían unas deudas fiscales inasumibles por la estructura empresarial, cuyo gravamen impediría la ejecución misma de la operación con los consiguientes perjuicios para la capacidad productiva de aquella.

La consultante respalda dichas operaciones de escisión en los motivos económicos siguientes:

"- Conseguir la racionalización en la gestión del patrimonio familiar, diferenciando la toma de decisiones en función de los activos empleados en cada una de las sociedades, adoptando las decisiones empresariales que en cada caso sean más convenientes a juicio de cada una de las dos socias sin necesidad

de obtener la unanimidad de ambas.

- Simplificar la estructura contable, financiera y de gestión, de acuerdo con cada uno de los grupos de activos empresariales, eliminando las cargas que entorpecen la propia actividad, permitiendo racionalizar las obligaciones formales de las entidades.

- Facilitar la toma de decisiones de inversión empresarial, con la reducción de las cargas financieras en algunas de las nuevas sociedades producto de la escisión, mejorando los ratios de endeudamiento y solvencia para conseguir una óptima posición negociadora respecto a la financiación bancaria.

- Reducir el endeudamiento y permitir la movilización de los recursos financieros”.

Pues bien, aunque la contestación de la DGT deniega la aplicación del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración según hemos apuntado, sin embargo resulta a nuestro juicio muy acertada y destacable, ya que a diferencia de su criterio general antes expuesto en relación a estas operaciones, en este supuesto conceptualmente admite la coexistencia de dos ramas de actividad diferentes aún dedicadas a la misma actividad de arrendamiento de inmuebles urbanos lo que expone en los términos siguientes: “El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama” a lo que añade “o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas”.

Por tanto, según el criterio administrativo referido podrán apreciarse diferentes ramas de actividad en el ámbito de una única actividad siempre que cada una de ellas cuente con entidad y autonomía propias de tal forma que requiera desde el punto de vista organizativo empresarial una estructura específica sustentada en la realidad económica subyacente.

Otro significativo ejemplo del cambio de orientación analizado lo constituye la reciente contestación a la consulta vinculante de fecha 26 de febrero de 2018⁴⁸.

Mediante esta consulta se analiza el caso de una sociedad mercantil que pretende separar dos ramas de actividad diferentes de una preexistente para facilitar a cada uno de los dos grupos familiares que componen su accionariado el repartir o no dividendos, o en su caso solicitar préstamos hipotecarios limitando la responsabilidad derivada de los mismos exclusivamente a los elementos que componen una sola de las ramas.

Todo ello tiene por finalidad el facilitar la sucesión de casa grupo familiar de accionistas, favoreciendo un relevo generacional exento de conflictos entre ambos grupos familiares, que posibilite el ejercicio diferenciado de dos políticas diferentes de gestión empresarial.

La sociedad tiene por objeto de actividad el arrendamiento de bienes inmuebles propiedad de la misma, y para ello, según expone la consultante, dispone de dos ramas de actividad diferentes integradas cada una de ellas por una organización de medios personales y materiales adecuada.

La primera de dichas estructuras posee dieciséis inmuebles dedicados al arrendamiento y es administrada por un consejero delegado; la segunda de las ramas está integrada por once locales comerciales siendo administrada por el otro consejero delegado.

Ambas ramas disponen a su vez de un empleado contratado laboralmente a jornada completa, dedicado de forma exclusiva a la gestión de los arrendamientos de los inmuebles de cada organización productiva.

La consultante plantea a la DGT de forma alternativa la ejecución de diferentes operaciones de reestructuración consistentes en escisiones, en las que destaca la necesidad de que los patrimonios transmitidos y conservados constituyan ramas de actividad diferenciadas para posibilitar la aplicación del régimen de diferimiento de la LIS.

En resumen puede decirse que en el supuesto concreto planteado, se pretende llevar a cabo una operación de escisión parcial mediante la cual se producirá la segregación de la rama de actividad de arrendamiento de una serie de inmuebles, que el consultante considera que su gestión se lleva a cabo de forma diferenciada.

⁴⁸ DGT contestación a consulta vinculante V0536-18, de 26 de febrero de 2018.

Pero, sin perjuicio de la consideración por la DGT de los motivos anteriores como económicamente válidos a los efectos de la aplicación del régimen de operaciones de reestructuración de la LIS, está no aprecia en dicha empresa la coexistencia de dos ramas de actividad diferenciadas ya que dicha organización patrimonial no posee las características que permitan apreciar que “existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas”

Dicha denegación es apoyada por la DGT en que “tal y como se ha señalado en relación a la operación de escisión total no proporcional, la entidad consultante no desarrolla dos ramas de actividad diferenciadas, En efecto, la entidad consultante dispone de una serie de inmuebles destinados al arrendamiento y estos se encuentran gestionados de forma separada por personas distintas, pero esto no implica la existencia de una rama de actividad susceptible de constituir una unidad económica autónoma en el sentido recogido en el artículo 76.4 de la LIS anteriormente reproducido. Por tanto, la mera aportación de una serie de inmuebles arrendados y gestionados por distintas personas no implica la existencia de dos ramas de actividad diferenciadas”.

O dicho de otra manera, a juicio de dicho organismo, para que las organizaciones productivas referidas pudieran constituir ramas de actividad diferenciadas necesitarían de una mayor separación funcional sustentada en las exigencias de la realidad económica subyacente.

1.5.1.2.3. Definición negativa de la rama de actividad en relación a su dimensión temporal

A lo largo de la exposición precedente, hemos podido observar en relación a la estructura temporal de las ramas de actividad una referencia constante, que aparece de forma inexorable en las sucesivas contestaciones a las consultas vinculantes planteadas a la DGT que es la siguiente: “Así pues, cuando el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por si mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente se estará ante una rama de actividad. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de “rama de actividad” y de “unidad económica”, de que la actividad económica que la adquirente

desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma”.

Ello nos permite apreciar con meridiana claridad la idea que la doctrina administrativa define sobre la dimensión temporal del concepto que constituye el objeto específico de nuestro análisis.

En relación a las operaciones de reestructuración empresarial definidas en la LIS, la DGT concibe la existencia de la rama de actividad de forma continua y constante a lo largo del proceso, siendo necesaria su entidad en todos los estadios temporales de dichas operaciones.

Así pues, podemos sintetizar dicha posición bajo la idea de continuidad, debiendo manifestarse ésta característica, tanto en la conformación de la misma, como en su efectiva funcionalidad.

En virtud de dicho criterio, no será posible por tanto, ni la transmisión dispersa de sus elementos, en los casos de preexistente entidad de la rama de actividad, ni la conformación *a posteriori* en ausencia de materialización previa de la misma.

Lo anterior determina importantes consecuencias jurídicas y económicas en relación al desarrollo efectivo de estas operaciones de adaptación empresarial a las cambiantes circunstancias fácticas y económicas. Resulta innegable el hecho de que dichas exigencias imprimen un claro halo de rigidez al concepto en evidente contraste con su necesario y esencial dinamismo.

Los ejemplos de la materialización en la doctrina administrativa de dicha concepción son múltiples, entre otros podemos citar la ya analizada contestación a consulta vinculante V0109-03, de 29 de octubre de 2003 en la que este organismo recalca el referido enfoque precisándolo casuísticamente en los términos siguientes: ”Por consiguiente, sólo en la medida en que cada patrimonio a escindir constituya una unidad económica diferenciable del resto del patrimonio a escindir, la escisión planteada podría acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”.

Este criterio también ha sido mantenido de forma estable por el TEAC, ofreciéndonos ejemplos de ello en multitud de resoluciones entre las que cabe

citar las Resoluciones de 14 de mayo de 2008, de 26 de junio de 2008, de 10 de julio de 2008, de 5 de abril de 2011 y de 1 de marzo de 2010⁴⁹.

Concretamente en el fundamento de derecho Cuarto de la Resolución de fecha 5 de noviembre de 2013 el TEAC concreta los requisitos que debe cumplir un conjunto ordenado de bienes y derechos y obligaciones para poder ser considerado como rama de actividad en los términos siguientes: “Para poder afirmar la existencia de una rama de actividad se requiere:

-Que el patrimonio segregado constituya una unidad económica determinante de una explotación económica, sin que baste la mera transmisión de elementos patrimoniales aislados.

-Que dicha unidad económica sea "identificable", esto es, desde el punto organizativo debe constituir una división, de forma tal que permita el desarrollo de la actividad en sede de la transmitente y de la adquirente, pero de forma diferenciable, con una organización diferenciada del resto de la estructura organizativa de la entidad transmitente y adquirente.

-Y que la rama de actividad ha de ser preexistente en la sociedad que se escinde haciéndose hincapié en que si los elementos traspasados a las beneficiarias no formaban parte de una rama de actividad de la sociedad escindida, sino que se integraban en la actividad global desarrollada por la misma, no puede hablarse de que exista una escisión de "rama de actividad", en el sentido exigido por la norma”.

Tras el análisis de dicha exposición podemos observar como el TEAC también se inclina claramente por la necesidad de que la rama de actividad posee una entidad patente y diferenciada con carácter previo a la ejecución de la operación de reestructuración.

A nuestro juicio tras esta opinión de nuestra doctrina administrativa subyace una posición cicatera y claramente restrictiva, opinión que es compartida por la doctrina científica mayoritaria según ha quedado expuesto en los apartados anteriores de este capítulo, ya que resulta evidente que dicha exigencia no solo va más allá de la redacción del nuevo precepto legal vigente, sino que también parece resultar contraria al mismo.

⁴⁹ Resoluciones del TEAC de fechas 14 de mayo de 2008 (RG 210/07), de 26 de junio de 2008 (RG 33/07), de 10 de julio de 2008 (RG 755/07), de 5 de abril de 2011 (RG 2973/10) y de 1 de marzo de 2010 (RG 1243/10).

La citada redacción del artículo 76.4 de la LIS expresamente establece la posibilidad de que la materialización de los elementos objetivos y funcionales que conforman la rama de actividad puedan configurarse *a posteriori*, por lo que dicha evolución temporal derivada de la literalidad del precepto legal bajo la fórmula “sean susceptibles de constituir”, representa una manifiesta contradicción con la posición expuesta que es mantenida a estos efectos por la DGT⁵⁰.

Esta postura obedece a nuestro juicio a la restrictiva actitud que tradicionalmente ha mostrado nuestra Administración Tributaria a la hora de interpretar y aplicar la regulación de estas operaciones de reestructuración empresarial, influida por la conveniencia cortoplacista de obtener una cuantitativamente importante recaudación, olvidando la acuciante necesidad de adaptación de las empresas a sus duras y cambiantes circunstancias económicas.

Pero resulta llamativo que este centro directivo en algunas ocasiones trate de justificar esta cicatera postura, a nuestro juicio contraria a la regulación jurídica comunitaria y a los principios rectores de dicha materia, precisamente en base a los mismos.

Así, en la contestación a la consulta vinculante de fecha 19 de junio de 2015⁵¹ señalaba que “una interpretación razonable y acorde con los principios y conceptos reconocidos en la Directiva 2009/133/CEE respecto del concepto de “rama de actividad” requiere analizar, caso por caso, la posible existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, constituya una explotación autónoma, pero sin que, en el supuesto concreto de la realización de una actividad de arrendamiento, se considere imprescindible la aplicación de lo señalado en el artículo 5 de la LIS.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido (conjunto de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles promoción del suelo) determine la existencia de una explotación económica, en sede de la sociedad transmitente, determinante de una rama de actividad, que se segrega y transmite a la entidad adquirente, manteniéndose en ésta igualmente participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, la operación de

⁵⁰ La DGT explícitamente mantiene la exigencia de que la rama de actividad se encuentre materializada en la entidad transmitente con carácter previo a su transmisión.

⁵¹ DGT contestación a consulta vinculante V1945-15, de 19 de junio de 2015.

escisión parcial cumpliría los requisitos formales del artículo 76.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley”.

Este restrictivo enfoque supone un evidente escollo a menudo insalvable para la ejecución de estas operaciones, a nuestro juicio claramente contrario a los principios de neutralidad impositiva que deben guiar la regulación y aplicación de dicho régimen en consonancia con lo dispuesto en la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009⁵², en lo sucesivo Directiva de Fusiones, que en su apartado 2 establece este principio de neutralidad bajo la siguiente alocución: “Las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el buen funcionamiento de dicho mercado. Dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional”.

Por tanto esta exigencia de requisitos temporales adicionales debiera ser suprimida en consonancia con lo dispuesto en el apartado 3 de dicha Directiva que reza: “Las disposiciones de orden fiscal penalizan en la actualidad dichas operaciones en relación con las de sociedades de un mismo Estado miembro. Es necesario eliminar dicha penalización”.

Pero lo más preocupante es que por desgracia este problema resulta persistente en la doctrina administrativa española, configurándose como una tendencia peligrosa tendencia para el mantenimiento de la capacidad productiva de nuestro tejido empresarial, ya que sus efectos no se circunscriben exclusivamente al ámbito del régimen de diferimiento de la LIS, sino que muy al contrario se expanden por todo nuestro ordenamiento tributario.

Su reflejo podemos apreciarlo claramente en relación a la aludida conceptualización amplia de las ramas de actividad que constituirá quizás el más importante de los los ámbitos de estudio de esta tesis, en clara colisión con los

⁵² Directiva 2009/133/CE del consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

principios del derecho de la Unión Europea y la jurisprudencia del TJUE, según se analizará posteriormente.

Un ejemplo muy significativo del mismo lo podremos apreciar, si cabe con más virulencia, a la hora de realizar el análisis de la regulación de las ramas de actividad⁵³ en el ámbito de la imposición indirecta; nos referimos concretamente a la regulación legal que nuestro derecho interno realiza sobre la institución de la no sujeción al IVA establecida en el vigente artículo 7.1 de la LIVA.

Tras nuestro estudio de dicha materia hemos apreciado que en dicha redacción legal, a diferencia de la regulación que de dicho concepto realiza el punto cuatro del artículo 76 de la LIS, de forma expresa se exigirá la concurrencia de los requisitos que conforman el conjunto ordenado de bienes derechos y deudas afectos, en el estadio anterior a la perfección de su transmisión, incurriendo a nuestro juicio en una clara contradicción con las directrices marcadas en dicho ámbito por la jurisprudencia del TJUE⁵⁴ según se expondrá en su momento.

1.5.2. Análisis del concepto de rama de actividad, posiciones jurisprudenciales menores

Aunque las posiciones doctrinales analizadas hasta el momento nos permiten apreciar de una manera bastante clara las características que configuran y conforman el concepto de rama de actividad, el análisis del mismo no quedaría completo sin hacer referencia expresa a la posición que sobre dicha materia han adoptado los tribunales de justicia.

Por tanto, con el objeto de completar dicha labor, a continuación vamos a abordar el estudio de los pronunciamientos jurisprudenciales más significativos que hemos encontrado en relación a esta materia.

⁵³ En nuestra opinión resulta muy preocupante la gran influencia que la doctrina administrativa ejerce sobre los mecanismos de creación de la Leyes, ya que en los últimos tiempos más bien podemos decir que es la DGT la que legisla, en vez de hacerlo las Cortes Generales; incluso nos ha resultado impactante, que tras escuchar en sucesivas conferencias a miembros del referido órgano directivo enfocar las posibles modificaciones legales de una determinada materia, bajo la coletilla “atentos a las pantallas”, posteriormente hayamos visto transcritas *ad pedem literae* sus disquisiciones y comentarios en un texto legal.

⁵⁴ Sentencias del TJUE Zita Modes Sarl y Schiever.

A estos efectos resulta muy relevante la Sentencia de 29 de septiembre de 2016, de la Audiencia Nacional, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2^a⁵⁵.

En esta Sentencia se enjuicia el caso de una escisión parcial no proporcional de una sociedad mercantil cuyo capital estaba participado a partes iguales por dos ramas familiares.

Esta sociedad mercantil dedicada a la actividad de elaboración y comercio de frutas poseía una serie de activos entre los que destacaban cuatro fincas rústicas sobre las que se venía ejerciendo una actividad agraria.

Mediante dicha operación de escisión parcial se aportan tres de las fincas rústicas a una sociedad de nueva creación que pasará a estar participada íntegramente por una de las ramas familiares aludidas quedando tras la escisión la totalidad del capital social en manos de la otra rama familiar que conservará la actividad de elaboración y comercialización de frutas y una de las cuatro fincas rústicas aludidas.

Dicha operación fue revisada por la Inspección de Tributos de la AEAT y le fue denegada la aplicación del régimen fiscal de diferimiento del capítulo VII del título VII de la LIS en base a que dicha operación no podían apreciarse la existencia de dos ramas de actividad diferentes, dado que ello constituye un requisito necesario para la aplicación de dicho régimen a las operaciones de escisión parcial no proporcional, razón esta por la que dicha Sentencia se muestra muy interesante para nuestro estudio.

La anterior consideración fue a su vez respaldada por el TEAC, que apuntaló la consideraciones vertidas por la Inspección de Tributos.

Pues bien, la Audiencia Nacional se muestra en esta sentencia claramente a favor de considerar necesario, al igual que lo hace la doctrina administrativa comentada anteriormente, que la rama de actividad transmitida posea su configuración con carácter previo a la transmisión referida.

Tal postura la apoya en la necesidad de que la rama de actividad tenga una operatividad previa, pero a diferencia de los argumentos expuestos por la doctrina administrativa, la Audiencia Nacional la sostiene a los efectos de evitar que las operaciones de reestructuración escondan verdaderos repartos de bienes

⁵⁵ Sentencia número 416/2016, de la Audiencia Nacional, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2^a, de fecha 29 de septiembre de 2016(Recurso 334/2014)

entre socios desfigurando con ello los objetivos perseguidos para cuya consecución fue creado el régimen de diferimiento de la LIS, atribuyendo un carácter netamente finalista a dicho enfoque.

Concretamente la Audiencia Nacional expone su postura el fundamento de derecho cuarto, en base a los razonamientos siguientes: 1) No consta acreditada en autos la existencia de las ramas de actividad en la hoy recurrente, tal como postula.

No existen como precisa el Acuerdo de Liquidación de 26 de diciembre de 2007 (pág. 22 /26, folio 34 del expediente) sedes diferenciadas para el ejercicio de las mismas, ni personal adscrito a las mismas con carácter exclusivo, acreditación que conforme al artículo 1005.1 de la LGT DE 2003, correspondía a la recurrente.

2) La DIRECCION003 ", indica el Acta de Disconformidad NUM001 (pág. 20/35), de 15 de noviembre de 2007, es una finca de más de 4 Ha de extensión con un valor catastral en 2006 de 45.454,49 euros y respecto de la cual se solicitó el 19-9-2002 la exención del IBI Rústica por "pérdidas en la cosecha de naranja, debido a las lluvias", indicándose en dicha Acta a pesar de que el contribuyente haya manifestado que es una "finca rústica, sin valor agrícola específico, que se utiliza básicamente ante distribuidores".

3) Es difícil aceptar que exista una actividad agrícola cuando dos de las tres fincas que constituían presuntamente aquella, " DIRECCION001 " y " DIRECCION000 ", ingresaron en el patrimonio de la sociedad recurrente, procedentes de una aportación no dineraria, el 10-12-01, es decir, 20 días antes de la fecha de efectos contables de la escisión (1-1-2002).

y 4) La concatenación de las operaciones, la aportación no dineraria de capital (10-12-2001), y la posterior escisión con una diferencia temporal de 6 meses, la escritura pública es de 1-07-2002, conducen claramente a pensar que más que un proceso de racionalización empresarial, estamos en presencia de un proceso de reparto de patrimonio común de los hermanos Sres. Tomás Landelino.

Y es que la aportación a una sociedad, la recurrente, de tres fincas agrícolas que pertenecían por mitad y pro indiviso a los dos hermanos Sres. Tomás Landelino para, a continuación y en un plazo de 6 meses, segregar dos de ellas y atribuir las junto con otra preexistente, a uno solo de ellos, no indica la existencia de reestructuración empresarial alguna, sino únicamente que ha

existido una separación de los socios y el reparto entre ellos del patrimonio común”.

Este criterio también es mantenido por la Sentencia de la AN de fecha 26 de febrero de 2015, rec. 448/2011, que en un caso de escisión parcial no proporcional de un conjunto de inmuebles dedicados al arrendamiento inmobiliario incluidos en una sociedad mercantil dedicada a la construcción, admite la consideración de dicho conjunto como rama de actividad, al apreciar la sustantividad del mismo ya en la entidad transmistente con carácter previo a su transmisión.

Así en el punto 5 de su Fundamento Jurídico Cuarto manifiesta que “Llegamos así a la conclusión de que, para que una escisión parcial de rama de actividad pueda acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento, 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.

La escisión parcial es un concepto fiscal que incluye la exigencia implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica" de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma”.

Sin embargo el criterio anterior no ha sido homogéneo en la jurisprudencia emanada de la AN, así en la Sentencia de 15 de diciembre de 2011 se enfoca la cuestión desde un punto de vista diferente, inclinándose claramente por la consideración de que la sustantividad de la rama de actividad puede producirse a posteriori de la transmisión del conjunto de bienes derechos y obligaciones.

Este criterio fue adoptado en función del cambio normativo que se produjo en nuestro ordenamiento como consecuencia de la promulgación de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, que puso el acento en la susceptibilidad de formar un conjunto ordenado de bienes derechos y obligaciones afectos a la actividad económica, lo que arrastraba consecuencias materiales muy relevante a juicio de dicho Tribunal “porque no puede ser casual que la Ley 50/1998 haya sustituido la expresión del artículo 97-4 de la Ley 43/1995, que definía el concepto de rama de actividad como un conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, por la de que "sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma

determinante de una explotación económica", porque el precepto pretende enfatizar la vocación de futuro del conjunto patrimonial y su aptitud objetiva para constituir una unidad económica autónoma".

Este último criterio analizado nos parece mucho más acertado que el seguido en la actualidad por la Audiencia Nacional, como consecuencia del enfoque atribuido a la cuestión por la a nuestro juicio desacertada jurisprudencia del Tribunal Supremo que seguidamente pasamos a analizar.

1.6. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN AL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD

En función de la gran relevancia del concepto de rama de actividad la jurisprudencia del Tribunal Supremo nos ofrece múltiples ejemplos en los que el alto Tribunal ha abordado de forma expresa la definición del mismo en relación tanto a las operaciones de reestructuración empresarial, a los efectos de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento establecido por el capítulo VII del título VII de la LIS, como a las manifestaciones que denominamos amplias de dicho concepto.

1.6.1. El concepto de la rama de actividad en sentido estricto del régimen de diferimiento de la LIS.

En relación a la primera de dichas consideraciones, los pronunciamientos del TS en relación al tratamiento de las operaciones de reestructuración empresarial de la LIS de esta materia son múltiples, entre otros podemos destacar la Sentencias del TS de fecha 29 de octubre de 2009, RC 7162/2004, la STS de 21 de junio de 2010, RC 5045/2005, la STS de fecha 19 de junio de 2013, n.º 3231/2013, RC 4665/2010, la STS de 15 de octubre de 2015, n.º 4904/2015 RC 1872/2013, la STS de 15 de octubre de 2015 n.º 4804/2015, RC 1872/2013, o la STS de 17 de marzo de 2016, RC 2581/2014.

La definición expresa del concepto de rama de actividad se puede encontrar en múltiples Sentencias del TS, entre ellas podemos citar la STS de 15 de octubre de 2015, n.º 4904/2015, RC 1872/2013, que en su Fundamento Jurídico Quinto refiere en relación a la redacción dada por el artículo 83-4 del TRLIS que "Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica 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".

Así pues, 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. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma".

La exposición anterior denota la cercanía del enfoque del TS a las posiciones doctrinales de la DGT y del TEAC expuestas en los apartados anteriores, que queda corroborada por la transcripción casi literal de lo manifestado por la DGT en sucesivas consultas analizadas; así continua diciendo el alto Tribunal que "El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas".

También podemos apreciar que el TS pone de manifiesto la determinante influencia del Derecho Comunitario en la elaboración del concepto analizado lo que realiza en los términos siguientes: "Debe tenerse en cuenta que el concepto de "rama de actividad" no es un concepto acuñado autónomamente por el legislador español, sino que se deriva de la transposición de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o un SCE de un Estado miembro a otro. En este sentido la letra j) del artículo 2 de la referida Directiva considera "rama de actividad" 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”.

Pero influenciado de manera excesiva a nuestro juicio por el peso de la doctrina administrativa apuntada, incide en la exigencia de la materialización *a priori* de dicha sustantividad al decir que “por tanto, una interpretación razonable y acorde con los principios y conceptos reconocidos en la Directiva 2009/133/CE respecto del concepto de "rama de actividad" requiere analizar, caso por caso, la posible existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, constituya una explotación autónoma”.

Dicha consideración mantenida de forma reiterada en otras Sentencias, como las de fechas 20 de julio de 2014, RC 5175/2005 y la de 2 de enero de 2015, nos parece desacertada por los motivos expuestos en relación a la posición de la doctrina administrativa, ya que la flexibilidad propia de la naturaleza de dichas operaciones requiere que sean despojadas de estos lastres, circunstancia que a su vez se apoya la propia literalidad de la LIS bajo la expresión “que sean susceptibles”, lo que de forma llamativa parece ser obviado tanto por aquella como por la Jurisprudencia de éste.

A la hora de perfilar las características que configuran la rama de actividad resulta importante destacar la STS de fecha 29 de octubre de 2009, RC 7162/2004, en la que después de transcribir el apartado 4 del artículo 97 de la LIS 43/1995, su Fundamento Jurídico Tercero analiza las características definitorias del concepto de rama de actividad y expone que “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”.

La discrepancia entre las partes de este proceso radicaba en que la recurrente, a diferencia de la Administración, entendía que para que pueda hablarse de rama de actividad no es preciso que los elementos aportados constituyeran una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente siempre que fueran susceptibles de determinar dicha explotación de forma autónoma en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad, posición que compartimos decididamente.

Pero del análisis de los requisitos anteriores expuestos por el TS resulta evidente desde la perspectiva temporal éste se muestra claramente favorable a la necesidad de que la rama de actividad tenga entidad propia y diferenciada en sede de la entidad transmitente con anterioridad al momento de la transmisión del conjunto de elementos afectos.

Lo anterior es remarcado al exponer que “sólo 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”.

Otro ejemplo de ello lo podemos apreciar en la STS de 22 de diciembre de 2014, RCUD 812/2013⁵⁶ en su Fundamento Jurídico Tercero, con referencia a la modificación del artículo 97.2.2 de la LIS realizado por la Ley 14/2000, lo siguiente: " En el presente recurso, la cuestión litigiosa -recuérdese, la pertinencia o no de la existencia de una rama de actividad preexistente a los efectos de disfrutar de los beneficios fiscales derivados del régimen de diferimiento- ha generado una doctrina -cuyos votos particulares no merman su consideración- que coincide con la fijada por la sentencia impugnada y que, en

⁵⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de diciembre de 2014, Recurso para unificación de doctrina número 812/2013.

síntesis, considera como requisito ineludible la existencia previa de una rama de actividad o unidad económica reconocible y cierta. Así lo disponen las recientes Sentencias de 20 de julio de 2014 , dictadas en los RRCC 3569 y 5175/2011” .

A mayor abundamiento también encontramos reflejo de esta postura en la STS de fecha 17 de marzo de 2016, RC 2581/2014, trata dicha cuestión en su Fundamento Jurídico Tercero definiendo el concepto de rama de actividad en los siguientes términos: “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".

En el ordenamiento interno el apartado 4 del artículo 97 de la LIS, según redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que: "4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios...".

Así pues, y atendiendo al precepto transcrito, sólo aquellas operaciones de escisión en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica" de que la actividad económica que la adquirente vaya a desarrollar de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio segregado determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, dicha operación cumpliría los requisitos formales del artículo 97 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VIII. Es necesario, pues, que exista una organización empresarial diferenciada en la transmitente para llevar a cabo la

gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

A la luz de la exigencia ahora analizada, la DGT, en su consulta vinculante de fecha 27 de diciembre de 2002 (V0073-02), afirma que "...cuando el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente se estará ante una rama de actividad a los efectos que aquí nos ocupan.

Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica" de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Por consiguiente, sólo en la medida en que cada patrimonio a escindir constituya una unidad económica autónoma diferenciable del resto del patrimonio de la entidad a escindir, la escisión subjetiva planteada podría acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores...".

La jurisprudencia de esta Sala y Sección se ha pronunciado ya sobre la cuestión aquí controvertida de si para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente o si basta que sean susceptibles de determinar dicha explotación de forma autónoma en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad".

Esta restrictiva postura es sostenida por el TS con un marcado carácter finalista que éste apoya dicha exigencia en la necesidad de evitar la utilización abusiva del régimen de diferimiento para su aplicación a operaciones que no tienen la naturaleza de reestructuraciones empresariales lo que justifica en la aludida Sentencia del TS de 29 de octubre de 2009 en los términos siguientes: "Los requisitos enunciados resultan tanto del tenor de la Directiva Comunitaria como de la legislación interna aplicable a las operaciones consideradas. Téngase en cuenta que de lo que se trata es de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados.

Si aplicásemos la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los Impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas

operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada. Siguiendo el razonamiento de la parte recurrente, cualquier empresa que adquiera uno o varios elementos patrimoniales aislados, lo hace para incorporarlos a su proceso empresarial, esto es, a su actividad social; de modo que como potencialmente esos elementos patrimoniales aislados pueden llegar a acoplarse a la actividad principal, o a una de las ramas de actividad de la sociedad o empresa adquirente, bastaría con ello para aplicar la exención pretendida; lo que obviamente no constituye el fundamento ni la finalidad de la exención que estamos examinando.

Téngase en cuenta, además, el principio de interpretación estricta de las normas reguladoras de las exenciones tributarias, como la que aquí nos ocupa”.

Pero a nuestro juicio dicho criterio no debiera centrarse sobre la naturaleza propia de las ramas de actividad según hace el TS, ya que lo que consigue es precisamente un efecto pernicioso que desdibuja las mismas haciéndolas excesivamente rígidas; más bien, este criterio finalista debiera operar sobre la justificación de la aplicación misma del régimen de diferimiento en el plano de los motivos económicos válidos que posibilitan la utilización del mismo configurándose pues como una garantía que impide el abuso de derecho.

1.6.2. Tratamiento jurídico de la rama de actividad en sentido amplio

En claro contraste con la postura anterior el TS ha establecido una posición mucho más flexible en relación a la definición del concepto de rama de actividad en el sentido que hemos definido como amplio, es decir en relación no a las operaciones sujetas al régimen de diferimiento del IS, sino a otras variadas manifestaciones de dicha realidad jurídica y económica que estudiaremos a lo largo de este trabajo.

Por su gran significación, entre ellas cabe destacar el tratamiento que el alto Tribunal asigna a la transmisión de dichos conjuntos organizados de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas en el ámbito de la imposición indirecta.

En este momento nuestra atención se fijará en el tratamiento asignado a dicho concepto en el ámbito de la no sujeción al IVA, regulada en el artículo 7-1 de la LIVA. Ahora nos limitaremos a realizar una exposición somera del mismo que posteriormente nos permitirá situar correctamente dicha figura en el

contexto jurídico tributario, sin perjuicio de que este asunto sea tratado con especial atención en los apartados específicos de este trabajo de investigación.

En términos generales debemos decir que la posición del TS está claramente influida por la gran significación que la Jurisprudencia del TJUE despliega en este campo tras las sentencias *Zita Modes Sarl* y *Schriever*.

Esta posición resulta claramente contradictoria con la analizada en el apartado anterior en el plano de la imposición directa, ya que admite la materialización de dichas circunstancias que definen la rama de actividad *a posteriori* de la perfección de la transmisión, es decir, en sede de la entidad beneficiaria de la misma.

Este criterio ha evolucionado desde la inicial postura mantenida por el TS de la necesidad de apreciar la entidad de la rama de actividad “amplia” en sede de la entidad transmitente mantenida entre otra en su Sentencia de fecha 13 de febrero de 2007, RC367/2002 que con base en la jurisprudencia comunitaria y en la redacción del artículo 97 LIS, señalaba que para que una operación quede al margen de su sujeción al IVA no es necesaria la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sin que "...basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de la 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...".

Hemos de analizar, por tanto, si la operación a que nos referimos supuso la transmisión de "...una rama de actividad empresarial...", en los términos del artículo 7.1 LIVA, o "...un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios...", en palabras de la STS que hemos citado.

Desde la perspectiva de la sociedad transmitente, esto es, de...., sus inmuebles no constituían una rama de actividad con anterioridad a la transmisión, pues el negocio de es el comercio al por menor de productos alimenticios, y no el arrendamiento de inmuebles.

Es más, sin perjuicio de que destinase sus inmuebles a sede social y plantas de venta, también tenía cedidos a terceros mediante contraprestación espacios en sus plantas de venta y dicha actividad continuó siendo desarrollada por la recurrente tras la operación que comentamos, lo que abunda en la idea de que no hubo transmisión de rama de actividad.

En efecto, en la diligencia de inspección nº 46, de 9 de junio de 2005 (folios 704 a 711 del expediente), reconoció a la inspección que desarrollaba

una actividad de arrendamiento antes de la operación de escisión, y que después de la escisión de los inmuebles continuó tal actividad y realizó nuevos contratos, si bien los arrendamientos ya no los realizó a título de arrendador sino de subarrendador.

Por otro lado, si consideramos con la STS citada una rama de actividad como "...un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios...", la transmisión de los bienes inmuebles debe incluir los medios personales y materiales para su gestión. En este caso, de acuerdo con la diligencia nº 46 antes citada, la recurrente tenía abiertos, en los ejercicios objeto de inspección, un total de 287 centros, con una superficie total de venta de 262.996 m² y 7410 trabajadores, si bien, como consecuencia de la escisión no se traspasó ningún trabajador de, para la gestión, administración y explotación del patrimonio inmobiliario transmitido, de acuerdo con las manifestaciones de la recurrente recogidas en la indicada diligencia. Así las cosas, parece difícil sostener que los bienes inmuebles de la recurrente transmitidos constituyan un conjunto patrimonial que pueda funcionar de forma autónoma o por sus propios medios, cuando la transmisión no incluye ningún elemento personal.

Por tales razones, coincidimos con la liquidación tributaria y Resolución del TEAC impugnada en la consideración de que el patrimonio inmobiliario escindido de la recurrente no es una rama de actividad, lo que supone que no sea de aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7 LIVA examinado y que, por tanto, la operación quede sujeta al IVA."

Resulta muy llamativa la vinculación⁵⁷ que el alto Tribunal realiza entre el concepto de rama de actividad y la no sujeción al IVA, criterio que nos parece adecuado en pro de la coordinación del tratamiento jurídico de un misma realidad jurídica y económica, pero a la que asigna el criterio restrictivo analizado con lo que ya no podemos estar de acuerdo.

Debemos poner de manifiesto a estos efectos que la nueva redacción del artículo 7.1 de la LIVA, es fruto de la facultad que la Sexta Directiva confiere a los legisladores de los diferentes Estados miembros para eximir de tributación

⁵⁷ Hay que tener en cuenta que la disposición adicional octava de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que "las referencias a que el artículo 7º-1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace a las operaciones del art. 1º y a la definición de rama de actividad del art. 2) apartado cuatro, de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el título primero de la citada ley, se entenderán hechas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de rama de actividad y canje de valores definidos en el art. 97 de la presente ley"

en el ámbito del IVA a la transmisión de la totalidad, o de una parte autónoma, del patrimonio empresarial o profesional, en virtud de lo dispuesto en el artículo art. 5.8 de la Sexta Directiva.

En este sentido resulta fundamental enfatizar la importancia que la jurisprudencia del TJUE ha desplegado en este campo tras la sentencia Zita Modes Sarl⁵⁸ como después analizaremos en profundidad en el capítulo correspondiente de este trabajo.

Pues bien, con posterioridad a este momento el Tribunal Supremo modifica su postura en este campo adaptando su criterio a las directrices que emanan de la Jurisprudencia del TJUE de una manera decidida.

Reflejo de esta nueva postura podemos encontrarlo, entre otras, en las Sentencia del TS de fechas 14 de mayo de 2012, RC2803/2008 y la de 19 de junio de 2013, n.º 3231/2013, RC 4665/2010.

La primera de ellas en su fundamento Jurídico Séptimo expone “siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un tributo armonizado en la Unión Europea, las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las interpreta forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional ha de tomar en consideración para fijar la exégesis y para aplicar las normas internas sobre la materia.

Esta sentencia enjuicia un caso de escisión total con transmisión del patrimonio empresarial, y tras analizar diversas exposiciones del TJUE establecidas en la sentencia de 27 de Noviembre de 2003, Zita Modes Sarl (asunto C-497/01) en relación con el artículo 5.8 de la Sexta Directiva" se expone lo siguiente: "El Tribunal de Justicia no utiliza el concepto de rama de actividad para delimitar el ámbito de aplicación del artículo 5.8 de la «Sexta Directiva»; proclama que la regla de no sujeción contenida en ese precepto es un concepto autónomo de derecho comunitario y considera que la segunda frase que incluye («llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total») precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que ha de actuar un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en la primera frase [«los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente»].

⁵⁸ Sentencia del TJUE Zita Modes Sarl, de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01.

El TS continua la exposición diciendo: “Por consiguiente, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, en el sentido del artículo 5.8 de la «Sexta Directiva» y, por ende, en la interpretación y aplicación que el juez nacional debe hacer del artículo 7-1. b) de la Ley 37/1992, requiere «que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma» [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, Schriever (asunto C-444/10 , apartado 25)], resultando indiferente si la operación de reestructuración empresarial que motivó la transmisión, en este caso una escisión total, tenía derecho o no al régimen especial del impuesto sobre sociedades , porque el inciso final de la letra b) del artículo 7-1. b) de la Ley 37/1992, en la redacción aplicable *ratione temporis*, era contrario al derecho comunitario.

Tras lo anteriormente referido el TS define con claridad su postura asumiendo sin reservas los postulados derivados de la Jurisprudencia del TJUE por lo que expone que “ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial”.

El propio TS ya definió este enfoque en el Fundamento Jurídico Tercero de su Sentencia de 30 de junio de 2011, RC 5654/09 al referir que “no cabe, a efectos de la no sujeción al IVA, exigir la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, sino que es suficiente la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, siempre y cuando sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Cualquier otra transmisión no podrá ser considerada como rama de actividad y, por tanto, constituirá una operación sujeta al IVA”.

Pero en el Fundamento Jurídico Tercero la Sentencia analizada de 14 de mayo de 2012 precisa en mayor medida su posición en relación a la conexión existente entre los regímenes tributarios de diferimiento de la LIS y el de la no sujeción de la LIVA al decir que “habida cuenta de la definición de rama de actividad contenida en el artículo 97.4 de la Ley 43/1995 [«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»], y (b) que «el art. 7.1.b) de la LIVA[...] posee un ámbito de aplicación propio y persigue una finalidad específica y distinta de la del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

En fin, como reconoce el apartado VI de la exposición de motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre), la modificación del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que incorpora, dándole su redacción vigente [«Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto . No estarán sujetas al impuesto : 1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios , con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley (...))»], pretende «adecuar la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes, resolviendo las diversas dudas planteadas en aplicación del precepto”.

A la luz de las anteriores consideraciones el fundamento jurídico octavo de dicha Sentencia concluye diciendo que “Esta doctrina impide aceptar el criterio de la Sala de instancia que exige que el conjunto de elementos transmitidos deben constituir una rama de actividad en sede de la entidad transmitente para que pueda aplicarse el supuesto de no sujeción previsto en la ley”.

La sentencia insiste en que la actual redacción del artículo 7.1 de la LIVA con motivo de los criterios asentados por la jurisprudencia comunitaria “excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose sólo a la

transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, lógicamente en sede de la entidad adquirente”, lo que representa un giro copernicano sobre la posición jurisprudencial mantenida por el TS hasta ese momento.

A mayor abundamiento el TS expone que “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en la sentencia referida de 27 de Noviembre de 2003 , y en otras posteriores, como las de de 29 de abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World, y que obligó a modificar la redacción inicial del art. 7 de la Ley 37/1992, considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada”.

Además el TS aclara que el precepto referido desconecta su operatividad del régimen especial de la reestructuración de la LIS ya que “la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicación en el ámbito de otros tributos, por lo que con independencia del tratamiento que se de a la operación en el Impuesto sobre Sociedades , en el Impuesto sobre el IVA resulta aplicable el supuesto de no sujeción de la Ley 37/1992 a fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros”.

En esta Sentencia el TS reconoce el carácter netamente casuístico de la apreciación de dicha entidad lo que realiza en los términos siguientes: “la existencia o no de cesión de una organización para continuar en la actividad del transmitente o iniciar una nueva es de valoración casuística,.....siendo patente que en este caso no resulta necesaria la transmisión de una especial estructura y organización para el desarrollo de la actividad escindida por los beneficiarios de la transmisión”, criterio que también es mantenido en la STS de 22 de noviembre de 2012, RC. 1577/2010.

A nuestro juicio, esta interpretación resulta mucho más ajustada a la verdadera naturaleza de la rama de actividad, por lo que debiera inspirar la posición del TS de manera global al enfocar dicha realidad jurídica con la consecuente extrapolación del mismo al ámbito del régimen de diferimiento de la LIS, todo ello por motivos de coherencia, ya que según nuestro criterio nos encontramos ante dos visiones convergentes de una misma realidad jurídica y económica, que no pueden mantenerse separadas de forma absolutamente contradictoria en virtud del principio de estanqueidad de los tributos.

Pero la STS de 14 de mayo de 2012 resulta muy relevante a nuestros efectos ya que pone de manifiesto la posición que el TS adopta en referencia a la relación que existe en la apreciación de la rama de actividad en los dos ámbitos referidos inclinándose claramente por la desconexión de los mismos; así en su Fundamento Jurídico Décimo Primero manifiesta que “De este pronunciamiento se desprende que con la escisión parcial se ha desprendido de su "rama de actividad inmobiliaria", que, desde la perspectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, supone la "no sujeción" a dicho Impuesto, de forma que no se grava la "liquidez del adquirente", y desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, a dicha operación de escisión de "rama de actividad", le es aplicable el régimen especial previsto en el Tít. VIII, Cap. VIII, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, régimen de diferimiento sustentado en la neutralidad fiscal de dicha operación societaria, como así pone de relieve la citada sentencia del Tribunal Supremo, al declarar: " Además el precepto desconecta su operatividad del régimen especial de la reestructuración aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicación en el ámbito de otros tributos, por lo que con independencia del tratamiento que se de a la operación en el Impuesto sobre Sociedades , en el Impuesto sobre el IVA resulta aplicable el supuesto de no sujeción de la Ley 37/1992, a fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros.

En consecuencia, no se puede, a los efectos de la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, negar el sustento fáctico al que se aplica el referido régimen especial de tributación, es decir, la existencia de una "rama de actividad" que se ha escindido de la entidad ...en favor de la sociedad,si bien, a diferencia de lo que sucede con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la liquidez obtenida porestá sujeta al régimen de neutralidad fiscal, regulado en el Tít. VIII, Cap. VIII, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades” lo que a nuestro juicio no parece acertado dada la necesidad de dotar de coherencia al tratamiento jurídico de dicha realidad jurídica y económica en pro de conseguir una mayor seguridad jurídica en el tratamiento de dichas operaciones.

Por tanto, la flexibilidad alcanzada en la concepción de la rama da actividad en sentido amplio atribuida por la Jurisprudencia del TJUE que ha sido acogida por el TS, debiera ser aplicada al tratamiento de dicha singularidad en el plano del régimen de diferimiento de la LIS según ha

quedado expuesto en el apartado que analiza las posiciones doctrinales de dicha materia⁵⁹.

1.7. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN RELACIÓN AL CONCEPTO DE RAMA DE ACTIVIDAD

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha tratado el concepto de rama de actividad en múltiples pronunciamientos dada la singular importancia jurídica de la conformación de la misma, y lo ha hecho en los dos planos referidos anteriormente.

En relación al sentido estricto derivado del régimen de diferimiento de las operaciones de reestructuración empresarial el TJUE se pronuncia en numerosas Sentencia entre las que resalta por su importancia la Sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00).

En ésta el TJUE recordó que la aplicación de la Directiva 90/434/CEE a una aportación de activos exige, quizás con cierta posición restrictiva, que ésta se refiera al conjunto de los elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad (apartados 24 y 25).

En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales) y sólo en segundo lugar desde el punto de vista financiero, tarea que corresponde a los jueces nacionales (apartados 35 y 37).

Esta misma idea también está la encontramos en la Sentencia de 13 de octubre de 1992, Commerz Credit Bank, donde se alude al concepto de rama de actividad como a cualquier parte de una empresa que constituya un conjunto organizado de bienes y de personas que contribuyan a realizar una actividad

⁵⁹ Recuérdese a estos efectos la posición mantenida por la AEDAF en su estudio titulado “Régimen Fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF” que lleva el concepto de rama de actividad incluso al plano de la potencialidad del conjunto de elementos afectos de constituir un conjunto organizado con capacidad de funcionamiento autónomo.

determinada, añadiendo nada más que para ello no resulta menester que esa parte goce de personalidad jurídica propia (apartados 12 y 16).

En consecuencia podemos concluir que la idea clave que ha de presidir el enfoque de esta materia es la de “autonomía operativa”, como se cuidó de precisar el propio Tribunal de Justicia en la Sentencia de 13 de diciembre de 1991, *Muwi Bouwgroep* (asunto C.164/90), apartado 22), en el que se analiza la naturaleza de la rama de actividad dentro del ámbito de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

En este punto pone de manifiesto que la rama de actividad debe consistir en “diversos elementos que, ya constituyan la totalidad de su patrimonio, ya constituyen solo una parte del mismo, forman un conjunto capaz de funcionar de manera autónoma”.

Dicha idea nos lleva de forma clara a enlazar las directrices que la TJUE establece en relación al concepto de rama de actividad en el ámbito del régimen de neutralidad y diferimiento de la LIS con los flexibles postulados establecidos en por dicho Tribunal en relación a la no sujeción al IVA de la transmisión onerosa de las universalidades totales o parciales de bienes, derechos y obligaciones definidos en las sentencia *Zita Modes Sarl y Schriever*, como podremos apreciar con mayor precisión en los sucesivos capítulos de este trabajo.

Los postulados de estas últimas sentencias han determinado una evidente flexibilización de las circunstancias que configuran el concepto jurídico de la rama de actividad, en el ámbito de la imposición indirecta, que se extiende a sus elementos subjetivos, objetivos y temporales.

A nuestro juicio, según se analizará posteriormente, estos postulados debieran ser directamente extrapolables a la regulación del régimen de diferimiento de la LIS, dado que aunque desde perspectivas diferentes, dichas normas tributarias regulan una misma realidad fáctica y jurídica, al amparo de los mismos principios ordenadores.

CAPÍTULO SEGUNDO

RÉGIMEN FISCAL DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN SENTIDO ESTRICTO. RÉGIMEN DE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL DE LA LIS

2.1. REGULACIÓN MERCANTIL DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

2.1.1. Introducción.

Aunque este capítulo tiene como objeto primordial de estudio el régimen fiscal y tributario de las ramas de actividad operaciones de reestructuración empresarial, no podemos pasar por alto la trascendental importancia que ejerce la regulación mercantil en la conformación y configuración del marco jurídico y económico sobre el que se asienta la aplicación del régimen jurídico-tributario de las operaciones de reestructuración empresarial.

La mayor parte de la doctrina científica⁶⁰ entre la que destacan SALTO GUGLIERI Y ROMERO DE LA VEGA tiende que ambas esferas jurídicas se encuentran estrechamente vinculadas entre si, existiendo una profunda interrelación que va mas allá de la propia coincidencia fáctica del sustrato material que las enlaza.

De este modo, consideramos que se hace obligada una exposición previa de las líneas fundamentales y de las instituciones básicas que la normativa mercantil posee en referencia al objeto fundamental del estudio que se realiza en este trabajo de investigación.

Conviene resaltar que las definiciones y estructuras que adopta la legislación tributaria en relación a esta materia, en la mayor parte de los casos serán las mismas que las reguladas en las normas de naturaleza mercantil, por lo que se hace imprescindible para realizar un análisis preciso de la materia y abordar el estudio de dichas normas sustantivas con carácter previo a la legislación tributaria, dado el marcado carácter estructural y configurador que la norma mercantil posee en este ámbito.

Todo ello debe ser a analizado, a la luz del principio de unidad del ordenamiento jurídico, el cual influye decisivamente a la hora de analizar los poderosos efectos que las calificaciones jurídicas existentes en una de sus ramas despliegan en el resto del Ordenamiento Jurídico, máxime cuando el enfoque y definición de dichas operaciones posee un marcado carácter

⁶⁰ SALTO GUGLIERI. J. Y ROMERO DE LA VEGA,A. “Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”. Editorial CISS. grupo Wolters Kluwers, Primera Edición. Madrid, julio de 2010, pág. 21.

económico y financiero, cuya regulación le corresponde al Derecho Mercantil en primer término.

Parece lógico en tal sentido, que una misma realidad fáctica reciba un tratamiento equivalente desde las perspectivas jurídicas mercantil y tributaria; ello determinará que en los supuestos en que se aprecien algunos de los elementos de la regulación tributaria, pero que no sea clara la calificación sustantiva, la propia doctrina administrativa tributaria acuda en primer término a la calificación mercantil, en pro del principio de calificación unitaria.

Así pues, la calificación fiscal de la operación, se subordinará a su verdadera naturaleza mercantil, por lo que los efectos del régimen fiscal se desplegarán solo en el caso de que se cumplan todas las circunstancias exigidas por la legislación mercantil.

En tal sentido se hace obligado destacar que la Dirección General de Tributos en numerosas consultas condiciona la efectividad y aplicación del Régimen Fiscal Especial regulado en el título VII, capítulo VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁶¹, a las calificaciones sustantivas de naturaleza mercantil.

Entre estos pronunciamientos destaca la reciente consulta vinculante CV 2033-15, de 30 de junio de 2015, en la que este Órgano Directivo subordina la calificación tributaria de la operación, a su previa calificación jurídica mercantil, pronunciándose en el sentido siguiente "si el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple lo dispuesto en el artículo 76-2 de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII título VII de la LIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo".

Como resulta evidente, esta consulta se postula como un claro ejemplo de lo expuesto, ya que reconoce expresamente el peso de la regulación jurídica mercantil de la figura, como base sobre la que se asentará la regulación tributaria de dichas operaciones.

Por tanto, resulta obvio que las referencias a las calificaciones jurídicas de naturaleza mercantil, constituyen el origen y la base necesaria para realizar un acertado encuadre y comprender la verdadera naturaleza del régimen fiscal

⁶¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 96939 a 97097 (159 págs.). BOE-A-2014-12328

especial de diferimiento de naturaleza tributaria, haciendo de este modo factible su aplicación a las diferentes operaciones de reestructuración empresarial.

Lo anterior determina igualmente la necesidad de realizar una sistemática exposición de los aspectos mercantiles más destacados de dichas operaciones, a la luz de la regulación que de esta materia contiene la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, Ley 3/2009, de 3 de abril⁶², en la que se han introducido modificaciones muy significativas sobre la anterior regulación mercantil, que como se podrá apreciar determinarán una decisiva influencia sobre la configuración y aplicación del régimen fiscal de diferimiento de la LIS.

Esta Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles transpone al Ordenamiento Jurídico Interno la regulación Comunitaria de esta materia recogida en diversas Directivas, en lo que supone un intento de armonización de los regímenes jurídicos de los diferentes Estados miembros.

Esta norma se ocupa específicamente de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles que superan el ámbito y alcance de las simples modificaciones de los estatutos sociales, ya que afectan a la propia estructura personal, económica y patrimonial de la entidad mercantil, por lo que supone una modificación de la regulación sustantiva de las sociedades mercantiles anónimas, comanditarias por acciones y de responsabilidad limitada, dejando al margen a las sociedades cooperativas, cuya regulación no se ve afectada.

Entre estas modificaciones estructurales pueden citarse las operaciones de transformación, fusión, escisión y la cesión global del activo y pasivo, homogeneizándose a su vez mediante dicha norma un procedimiento jurídico propio y común para estas operaciones, que deja a salvo sus respectivas peculiaridades.

Al mismo tiempo esta Ley también se ocupa de la regulación jurídica en el ámbito mercantil del traslado del domicilio social en el ámbito internacional justificando dicho tratamiento su exposición de motivos en el siguiente sentido: "aunque no siempre presenta las características que permitan englobarlo dentro de la categoría de modificaciones estructurales, sus relevantes consecuencias en el régimen aplicable a la sociedad aconsejan su inclusión en el mismo texto legal".

⁶² Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.«BOE» núm. 82, de 04/04/2009. Entrada en vigor:04/07/2009. BOE-A-2009-5614.

Destaca igualmente esta Ley por la sistematización y unificación que realiza de la normativa sobre transformación de sociedades mercantiles, que adolecía hasta este momento de una gran dispersión y desconexión entre los diferentes textos legales que regulaban la materia, destacaban entre ellos las antiguas leyes de Sociedades Anónimas y de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

La norma actual dilata el perímetro de dichos procesos de reestructuración en función de las necesidades reales y prácticas del momento actual, determinando una mejor adecuación de la regulación jurídica a la realidad económico-financiera de las empresas, que deriva en una mayor utilidad práctica para las mismas.

Además la norma incorpora a Ordenamiento Jurídico Español diferentes preceptos comunitarios entre los que destaca la Directiva 2007/63/CE del Parlamento Europeo y del Consejo⁶³, de fecha trece de noviembre de dos mil siete, de modificación de la Directiva 78/855/CEE y la Directiva 82/891/CEE del Consejo Reguladora del requisito de elaboración de un informe de perito independiente para los casos de fusiones y escisiones de las sociedades anónimas.

De igual modo, se introduce en el ámbito interno la regulación de la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo⁶⁴, de fecha veintiséis de octubre de dos mil cinco, reguladora de la fusiones transfronterizas de las sociedades de capital.

Entre otros aspectos destacables, esta norma pone fin al debate doctrinal relativo al verdadero encuadre de las operaciones de cesión global de activo y pasivo de las sociedades mercantiles, que giraba en torno a la posibilidad de ser entendida como una auténtica técnica de modificación estructural, o bien, como una actuación encardinada exclusivamente en el estricto ámbito de la liquidación de las entidades mercantiles.

De igual modo, esta ley mercantil aclara aunque no resuelve definitivamente la difusa e imprecisa regulación jurídica de las denominadas

⁶³ Directiva 2007/63/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, por la que se modifican las Directivas 78/855/CEE y 82/891/CEE del Consejo por lo que respecta al requisito de presentación de un informe de un perito independiente en caso de fusión o escisión de sociedades anónimas.«DOUE» núm. 300, de 17 de noviembre de 2007, páginas 47 a 48 (2 págs.) DOUE-L-2007-82062

⁶⁴ Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital. «DOUE» núm. 310, de 25 de noviembre de 2005, páginas 1 a 9 (9 págs.) DOUE-L-2005-82336

fusiones simplificadas realizada por la legislación anterior, cuya materialización en la práctica jurídica planteaba serias dudas sobre la posibilidad de aplicación a las mismas del Régimen Fiscal de diferimiento, lo que será analizado posteriormente de una manera detallada a lo largo de este capítulo, dada su especial transcendencia práctica.

Conviene destacar en relación a este controvertido aspecto, la decisiva influencia que la regulación comunitaria de la Directiva 2005/56/CE reguladora de las fusiones transfronterizas, que se ha plasmado en la referida norma a la hora de regular las operaciones de fusión por absorción de sociedades íntegramente participadas, las de sociedades participadas al noventa por ciento o las de que consisten en la extinción de una sociedad preexistente con la transmisión en bloque de su patrimonio a otra sociedad que posee la totalidad de las acciones, cuotas o participaciones que componen su capital social a la extinguida.

La novedosa y precisa regulación realizada por esta Ley de la figura de la segregación, en el ámbito de las operaciones de escisión societaria, se configura como otra de sus importantes y más destacadas aportaciones al régimen jurídico mercantil de las operaciones de reestructuración empresarial.

Resulta igualmente relevante la introducción en nuestro ordenamiento interno de una serie de nuevas figuras que están diseñadas para agilizar las relaciones comerciales y empresariales en el ámbito de la Unión Europea, en congruencia con los principales principios inspiradores del proyecto común europeo.

Así pues, la figura de la fusión transfronteriza intracomunitaria es regulada por la ley 3/2009 como aquella fusión de "sociedades de capital constituidas de conformidad con la legislación de un Estado parte del Espacio Económico Europeo y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro del Espacio Económico Europeo, cuando interviniendo al menos dos de ellas sometidas a la legislación de Estados miembros diferentes, una de las sociedades que se fusione esté sujeta a la legislación española, debiendo ser sociedad anónima, comanditaria por acciones o sociedad de responsabilidad limitada", regulando de una forma original la posibilidad de que estas operaciones puedan someterse a controles por parte del estado por razones de interés público.

Otra novedosa actuación es la regulación que se hace del Traslado Internacional del Domicilio Social, ya que el traslado de domicilio de sociedades españolas a otro territorio dentro de la Comunidad Europea, va a

quedar condicionado a que el país en el que se pretenda fijar el nuevo domicilio, permita el mantenimiento de la personalidad jurídica propia de la sociedad cuyo domicilio se traslada.

En el supuesto inverso, cuando sea una sociedad extranjera comunitaria quien pretenda establecer su domicilio en nuestro territorio, ésta deberá cumplir con las reglas de constitución propias del Ordenamiento Jurídico Español aplicable al tipo de sociedad en cuestión, en atención al principio de reciprocidad que preside las relaciones internacionales.

Entre las disposiciones las disposiciones finales de la Ley 3/2009, se encuentra recogido de forma expresa el acatamiento del Estado Español a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 18 de diciembre de 2.008, en virtud de la cual el Reino de España se ha visto obligado a modificar las normas reguladoras del derecho de suscripción preferente en las ampliaciones de capital realizadas con aportaciones dinerarias.

Hasta este momento, en estas operaciones las acciones se emitían en igualdad de condiciones a accionistas y titulares de obligaciones convertibles, pero en lo sucesivo deberán ejecutarse con preferencia a los accionistas únicamente por emisión de nuevas acciones, ya que, según dispuso el TJUE, la normativa comunitaria europea tiene como objetivo último la garantía de los derechos de los accionistas, que son los verdaderos titulares del capital social de la entidad, a los que habrá de dirigirse la nueva oferta accionarial, frente a los demás potenciales accionistas.

Debemos concluir que la regulación establecida por la Ley 3/2009, de 3 de abril de Modificaciones Estructurales, se configura como el marco jurídico general y básico de carácter mercantil que sustenta y vertebrará la regulación fiscal; normativa ésta que será directamente aplicable a cualquier operación societaria reorganizativa de naturaleza mercantil, con independencia de la clasificación, forma o tipo de la entidad interesada en aquella, y todo ello, aun cuando el régimen jurídico de dichas actuaciones tenga a su vez como modelo primario, el definido en la Ley de Sociedades de Capital, salvo que una norma con rango de ley establezca lo contrario.

En este sentido, con el objeto de complementar y armonizar la normativa mercantil en esta materia, a nuestro juicio sería deseable que se dictara lo antes posible un Texto Refundido, tal y como vaticina la propia Ley 3/2009, en el que se reúna en un único cuerpo legal la dispersa y a veces caótica normativa mercantil en materia de sociedades que conforma nuestro Ordenamiento Jurídico Mercantil.

2.1.2. Clases de operaciones societarias de reestructuración empresarial

2.1.2.1. La fusión

2.1.2.1.1. El concepto y las tipologías de las operaciones de fusión

Aún cuando el Código de Comercio⁶⁵ no contiene ninguna definición del concepto de fusión, su regulación básica venía establecida fundamentalmente por dos normas, los artículos 233 y SS., hoy derogados, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre⁶⁶ y el artículo 94 de la Ley 2/1995 reguladora de las Sociedades de Responsabilidad Limitada⁶⁷, en función de la naturaleza de las sociedades que intervinieran en el proceso de fusión, resultando analógicamente aplicable dicha regulación a cualquier otra entidad de naturaleza diferente.

La regulación actual de la fusión está recogida en la Ley 3/2009, de 3 de abril, Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, pudiendo ésta ser entendida como un negocio jurídico complejo mediante el cual dos o más sociedades mercantiles integran sus patrimonios por sucesión universal, mediante la extinción de una o varias de ellas en otra que subsiste o se crea en la que se integran la totalidad de sus respectivos socios⁶⁸.

La finalidad económica fundamental de estas operaciones societarias es sin duda la "concentración empresarial", que persigue en primer término el fortalecimiento y optimización de la situación económica del conglomerado preexistente de entidades que con dicho negocio jurídico se agrupan, por lo que cobran especial relevancia en este ámbito las normas de defensa de la competencia, que se configuran como garantía y obstáculo a la formación de una situación fáctica tal que incida decisivamente en una pérdida de eficiencia y competencia del mercado en el cual operan las entidades fusionadas.

⁶⁵ Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. «BOE» núm. 289, de 16 de octubre de 1885, páginas 169 a 170 (2 págs.) BOE-A-1885-6627

⁶⁶ Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. [Disposición derogada] «BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 1989, páginas 40012 a 40034 (23 págs.) BOE-A-1989-30361

⁶⁷ Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.[Disposición derogada] «BOE» núm. 71, de 24 de marzo de 1995, páginas 9181 a 9206 (26 págs.) BOE-A-1995-7240

⁶⁸ La Fusión se encuentra regulada en los artículos 22 a 67 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

Este negocio jurídico no puede ser entendido como un supuesto de extinción sin liquidación como tradicionalmente era considerado, ya que la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, tanto en su disposición derogatoria, como en el punto décimo octavo de su Disposición Final Primera, establece una modificación del artículo 266 de la Ley de Sociedades de Capital⁶⁹, que precisa que el periodo de liquidación se abre por la propia liquidación de la sociedad mercantil.

La propia Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles ofrece en su artículo 22 el concepto de fusión, al definirla de la forma siguiente: "En virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan".

De la anterior definición legal de la fusión podemos extraer las características siguientes:

- 1.- Implica inexorablemente la extinción de una o de varias sociedades preexistentes.
- 2.- Determina la integración en la entidad resultante de los socios de las entidades interesadas en el proceso.
- 3.- Supone la integración por sucesión universal de sus patrimonios.

Estas características van a permitir diferenciar la fusión de otras figuras similares que pueden tener efectos similares o coincidentes desde la perspectiva económica, como pueden ser las operaciones de toma de control de sociedades mediante la adquisición por diversos medios de la totalidad de los derechos políticos y económicos de las mismas, o de las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Regional, Ley 18/1982, de 26 de mayo⁷⁰.

⁶⁹ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. «BOE» núm. 161, de 03/07/2010. BOE-A-2010-10544

⁷⁰ Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional. «BOE» núm. 137, de 9 de junio de 1982, páginas 15642 a 15646 (5 págs.) BOE-A-1982-13818.

Esta diferenciación se fundamentará en la exigencia de que en la fusión se deberá producir la ineludible extinción de al menos una de las sociedades consideradas en la operación, lo que no sucederá en aquellas.

La unificación de los socios de las diferentes sociedades en cuestión, es otra de las características esenciales de la fusión que la diferencia de otras figuras similares como pueden ser la cesión global del activo y del pasivo, o la adquisición de activos y pasivos de otra entidad.

Respecto de la primera de estas figuras, la fusión se diferencia fundamentalmente en que la contraprestación no podrá consistir nunca en acciones, no derivando la misma además necesariamente hacia los socios de la entidad cedente, como si ocurre en la fusión; respecto de la segunda figura, es decir, la adquisición de activos y pasivos, la diferencia estriba en que en ésta se produce una integración de patrimonios, pero no de socios, dirigiéndose la contraprestación a la entidad cedente, pero nunca la recibirán directamente sus socios.

En la mayor parte de los casos, en virtud de la fusión, los socios de las entidades que se fusionan y extinguen deben recibir acciones de la entidad subsistente de forma proporcional; solo excepcionalmente, como en los casos de autocartera, la ley prohíbe el canje por acciones de la sociedad absorbente, en este último supuesto la sociedad absorbente no puede emitir acciones o participaciones para canjear por las que ella misma poseía en la sociedad que absorbe.

De igual modo, los socios de las entidades que se extinguen no reciben generalmente dinero, sino participaciones en la entidad de nueva creación o absorbente, solo se permite una compensación dineraria que no podrá superar en ningún caso el diez por ciento del valor nominal de las acciones o participaciones entregadas, según dispone el artículo 25.2 de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

La tercera característica analizada de la fusión implica una transmisión en bloque de la totalidad del patrimonio de las sociedades fusionadas, entendida en sentido estricto, ya que se configura como un supuesto jurídico de sucesión universal entre personas jurídicas, que implica la transmisión en un solo acto de la totalidad de los bienes y derechos de las sociedades que intervienen en dicha operación, por lo que mediante ella, se produce la transmisión de la totalidad de las situaciones con transcendencia jurídica de las que son titulares o partícipes las sociedades interesadas, como pueden ser contratos, garantías, responsabilidades, etc...

Una vez precisada la definición y precisados los caracteres de la fusión, se deben analizar las clases que puede revestir dichas operaciones, que pueden adoptar la forma, según se establece en el artículo 23 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de la fusión por creación, o bien, de la fusión por absorción.

En la primera de ellas, la totalidad de la entidades preexistentes se extinguen transmitiéndose en bloque a una sociedad, que nace, la totalidad de sus patrimonios sociales por sucesión universal; esta entidad beneficiaria deberá ser constituida de nueva planta como consecuencia de la fusión y serán los socios de las entidades extinguidas los que reciban directamente las acciones o participaciones de la misma.

A diferencia de la anterior, la fusión por absorción, aún cuando determina al igual que en la anterior la inexorable extinción de una o varias entidades mercantiles preexistentes y la transmisión en bloque por sucesión universal de sus patrimonios a otra sociedad, no implica la creación de una nueva entidad, sino que origina una ampliación de capital de una de las sociedades interesadas en el proceso que se fusionan, con entrega de las acciones o participaciones emitidas por esta última a los socios de las entidades que se extinguen como consecuencia de la fusión.

En este punto hay que destacar la problemática en la aplicación práctica y la polémica doctrinal que originó la previsión legal contenida, en relación a las fusiones simplificadas reguladas en el antiguo artículo 250 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que en algunos casos permitía la falta de materialización del aumento de capital referido en el párrafo anterior; ello no representaba problema alguno cuando se refería a participaciones directas entre las entidades fusionadas, pero si originaba una gran problemática en los supuestos de participaciones indirectas entre las sociedades fusionadas, que podían producir en último término una descapitalización de la sociedad dominante de segundo nivel, originando una transferencia patrimonial entre entidades mercantiles.

Lo anterior iba claramente más allá de lo establecido por la Directiva 2005/56/CEE, de ahí que en estos casos se cuestionara en consecuencia la aplicación del régimen fiscal de diferimiento de la LIS, que constituye el objeto específico de estudio de este capítulo.

Por contra, la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles vigente ha definido de forma muy diferente el régimen jurídico de la fusión en este aspecto, al exigir en su artículo 49.2 la ejecución de la

ampliación de capital para la fusiones indirectas, solamente exceptuando esta exigencia para el caso de que existan acciones propias.

De igual modo, se hace necesaria con la regulación actual la compensación razonable de las entidades que sufran una disminución patrimonial derivada de una operación de fusión en la que no intervienen directamente, lo que viene a solucionar en gran medida los problemas derivados de la aplicación de la antigua regulación legal que se han mencionado.

2.1.2.1.2. Requisitos formales y materiales de las operaciones de fusión

La primera fase de una operación de fusión comienza con un pacto entre los administradores de las sociedades mercantiles implicadas en dicho proceso, este pacto entre los órganos de administración posee la naturaleza de preámbulo contractual que deberá ser concertado por la totalidad de los administradores, exigiendo la Ley que consten las firmas de todos ellos en el mismo, al tiempo que resultará necesario indicar en el mismo de manera expresa la causa que motive la falta de alguna de las firmas de aquellos.

Una vez perfeccionado y rubricado el proyecto de fusión, se origina una importante limitación en las facultades de actuación de los administradores de las entidades afectadas, ya que no podrán realizar en lo sucesivo actuaciones o consensuar contratos que pueda incidir desfavorablemente en la aprobación de dicho proyecto por las juntas generales de socios de las entidades que pretendan fusionarse, o que pudieran desvirtuar o modificar de forma significativa la relación de canje acordada.

Este acuerdo marco ente los órganos de administración, aunque claramente limitativo de las facultades de administración, sin embargo no será vinculante inicialmente, ya que deberá ser ratificado en el plazo de seis meses por la totalidad de los órganos soberanos de las diferentes sociedades mercantiles implicadas en el proceso de fusión.

Por tanto, una vez que haya sido aprobado por éstas dentro del plazo anterior, desde ese momento, será vinculante para todas las entidades desplegando en lo sucesivo de forma plena sus efectos.

La propia Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, pone especial énfasis en el carácter documental de dichos acuerdos, por lo que regula el contenido mínimo que ha de poseer el

documento en el que se formalice el proyecto de fusión. Así precisa de forma expresa el contenido mínimo legal que ha de incluirse en dicho documento, sin que esta previsión legal impida en modo alguno la inclusión de otras menciones que las entidades interesadas en el proceso de fusión puedan tener por conveniente reflejar.

En este punto cobra especial interés la necesaria mención de reflejar la opción de acogimiento de la operación al Régimen Fiscal Especial del capítulo VIII del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que la normativa tributaria anterior establecía de forma obligatoria, habiendo sido suprimida dicha exigencia en la actual regulación del Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos, Canje de Valores y Cambio del Domicilio Social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado Miembro a Otro de la Unión Europea, regulado en los artículos 76 y SS. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La regulación que la Ley 3/2009 realiza del contenido mínimo analizado es la siguiente:

"1.^a La denominación, el tipo social y el domicilio de las sociedades que se fusionan y de la sociedad resultante de la fusión, así como los datos identificadores de la inscripción de aquéllas en el Registro Mercantil.

2.^a El tipo de canje de las acciones, participaciones o cuotas, la compensación complementaria en dinero que se hubiera previsto y, en su caso, el procedimiento de canje.

3.^a La incidencia que la fusión haya de tener sobre las aportaciones de industria o en las prestaciones accesorias en las sociedades que se extinguen y las compensaciones que vayan a otorgarse, en su caso, a los socios afectados en la sociedad resultante.

4.^a Los derechos que vayan a otorgarse en la sociedad resultante a quienes tengan derechos especiales o a los tenedores de títulos distintos de los representativos de capital o las opciones que se les ofrezcan.

5.^a Las ventajas de cualquier clase que vayan a atribuirse en la sociedad resultante a los expertos independientes que hayan de intervenir, en su caso, en el proyecto de fusión, así como a los administradores de las sociedades que se fusionan, de la absorbente o de la nueva sociedad.

6.^a La fecha a partir de la cual los titulares de las nuevas acciones, participaciones o cuotas tendrán derecho a participar en las ganancias sociales y cualesquiera peculiaridades relativas a este derecho.

7.^a La fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

8.^a Los estatutos de la sociedad resultante de la fusión.

9.^a La información sobre la valoración del activo y pasivo del patrimonio de cada sociedad que se transmita a la sociedad resultante.

10.^a Las fechas de las cuentas de las sociedades que se fusionan utilizadas para establecer las condiciones en que se realiza la fusión.

11.^a Las posibles consecuencias de la fusión sobre el empleo, así como su eventual impacto de género en los órganos de administración y la incidencia, en su caso, en la responsabilidad social de la empresa."

De entre todas las menciones obligatorias anteriores cobra especial relevancia la referente al "tipo de canje", ya que desde la perspectiva estrictamente económica que representa el fundamento esencial de la operación de fusión, esta previsión es la más relevante en relación a los socios de las diferentes entidades incursas en el proceso.

El profesor CALVO VÉRGEZ⁷¹ aclara la esencia de esta relevante mención al exponer que consiste en una "relación, es decir, el número de títulos a entregar, que se obtiene del coeficiente resultante de dividir el valor del patrimonio de las sociedades fusionadas entre el valor teórico de la nueva sociedad o de la absorbente. Y en el hipotético caso de que como consecuencia de dicha ecuación no fuera posible atribuir un número entero de acciones, podrá establecerse una compensación en metálico de carácter complementario"

Dicha mención cobra especial relevancia para los socios de las entidades que se extinguirán como consecuencia de la fusión, ya que define los derechos económicos que todos ellos ostentarán en la entidad que resulte o perviva tras la fusión, por lo que debe ser concebida como la concreta y real contraprestación económica de la fusión para éstos, sin por ello olvidar el impacto que pueda tener en los socios de la entidad absorbente, ya que también

⁷¹ CALVO VÉRGEZ, J. "Fusiones y escisiones de sociedades aspectos prácticos fiscales y contables". Edición nº 1, Editorial La Ley, Madrid, 2011. pág. 174.

incidirá de una manera directa en la valoración económica de la cuota que sobre el capital de la entidad absorbente conservan su antiguos socios, por lo que su determinación revestirá especial importancia a la hora de materializar el principio de equidad y equivalencia de prestaciones que debe inspirar todo el proceso.

El cálculo del tipo de canje de la fusión posee un grave inconveniente desde el punto de vista práctico, que viene originado por la habitual incongruencia entre el valor neto contable y la verdadera valoración real del patrimonio de las sociedades, que está provocada por las reglas de valoración contenidas en Normativa Contable Española recogida en el Plan General de Contabilidad aprobado por los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007 de 16 de noviembre, ello implica en la práctica una importante complicación que se añade a dicho proceso, lo que origina continuas fricciones entre las entidades intervinientes.

Conviene señalar en este punto, que el Plan General de Contabilidad⁷², en su norma de registro y valoración segunda, establece como principio de contabilización y registro para los elementos integrantes del inmovilizado basado en "su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción".

Por tanto, dicha valoración estará integrada, en el primer caso, por el precio satisfecho más los gastos e impuestos que lleve aparejada la compra hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento patrimonial, o bien en el segundo, por el conjunto de gastos directos o indirectos que supongan para la empresa la elaboración y materialización de dicho inmovilizado.

Esta valoración inicial de contabilización de cada elemento del inmovilizado se verá además reducida paulatinamente mediante la aplicación sistemática y sucesiva de dotaciones a la amortización de dichos elementos patrimoniales, lo que determina en muchos casos que su valoración contable sea significativamente inferior o diferente a su valor real actual.

Por lo tanto, se puede decir que el método de valoración y registro contable establecido por el Plan General de Contabilidad de 2007⁷³, dada la

⁷² Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. «BOE» núm. 278, de 20 de noviembre de 2007, páginas 47402 a 47407 (6 págs.). BOE-A-2007-19884

⁷³ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. «BOE» núm. 278, de 20 de noviembre de 2007, páginas 47402 a 47407 (6 págs.) BOE-A-2007-19884

aplicación de los principios de valoración y registro referidos, puede originar una diferencia irreconciliable entre el valor contable⁷⁴ de un bien o derecho y su valor real, como ocurre habitualmente en el caso de los inmuebles, ya que la evolución de su valor real, influida poderosamente por factores externos que son ajenos a las normas de valoración contable, difiere radicalmente del método expuesto.

Otro ejemplo significativo de la discordancia de valoración referida en el ámbito de las operaciones de fusión entre sociedades, puede apreciarse en la valoración contable de los fondos de comercio: Estos solamente son registrados en la documentación contable cuando "su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de de una combinación de negocios", según dispone la norma de registro y valoración sexta del referido cuerpo normativo, es decir, cuando han sido adquiridos a título oneroso, registrándose inicialmente en tal caso en función de la valoración de la contraprestación satisfecha.

Todo lo anterior implica un grave problema práctico que se origina, o bien, por la inadecuación del valor contable a la verdadera valoración económica de dichos fondos, o bien, por la falta absoluta de registro y por tanto de constancia contable de esos conjuntos de elementos inmateriales que configuran y constituyen esta relevante figura.

Normalmente en este último caso estarán conformados por un conjunto heterogéneo formado por diversos elementos entre los que pueden mencionarse el prestigio empresarial, la cartera de clientes o la penetración en los mercados, que se erigen habitualmente como los elementos fundamentales y prioritarios a la hora de abordar una operación de fusión entre sociedades mercantiles, por lo que deberá ser considerada y cuantificada su incidencia mediante una ágil y eficaz negociación entre las entidades implicadas.

En referencia a estas fricciones la Ley de Modificaciones Estructurales establece un medio de limitar dichas diferencias prácticas de valoración, al establecer de forma obligatoria en su artículo 34 para las sociedades anónimas y comanditarias por acciones la revisión de los balances por expertos independientes, que deberán salvaguardar la transparencia y ecuanimidad del

⁷⁴ El valor contable de un bien o derecho (de activo o de pasivo) es el importe neto por el que se refleja en la contabilidad de una empresa una vez deducida, en el caso de los activos, la amortización acumulada correspondiente a dicho elemento o cualquier necesaria corrección de valor del mismo, en función de las específicas normas de valoración contenidas en el Plan general de Contabilidad.

tipo de canje acordado para evitar desequilibrios patrimoniales derivados de la ejecución de dicha operación de fusión.

Dicho precepto dispone "Cuando alguna de las sociedades que participen en la fusión sea anónima o comanditaria por acciones, los administradores de cada una de las sociedades que se fusionan deberán solicitar del registrador mercantil correspondiente al domicilio social el nombramiento de uno o varios expertos independientes y distintos, para que, por separado, emitan informe sobre el proyecto común de fusión".

De igual modo, el punto tercero del artículo 36 de dicha norma contiene una previsión excepcional, que permite la elevación al alza o la baja de los valores reflejados en el último balance aprobado dentro de los seis meses previos al proyecto de fusión, al tiempo que en el artículo siguiente se establece la obligatoriedad de que dicho balance, o el informe financiero semestral obligatorio en el caso de entidades mercantiles cotizadas en mercados secundarios oficiales, y las modificaciones de valor referidas, sean verificados por el auditor de cuentas de la sociedad sometida a la obligación de auditar.

Una vez que ha sido rubricado la documentación referida en los puntos anteriores por los órganos de administración de todas las sociedades mercantiles interesadas en dicho proceso, deben prepararse sendos informes sobre el proyecto de fusión por parte de las personas siguientes:

1.- El informe de los órganos de administración sobre el proyecto debe ser elaborado en común por los administradores de todas las sociedades implicadas. En él se habrá de explicar pormenorizadamente y justificar todos los aspectos jurídicos y económicos que inciden en la operación, poniéndose especial énfasis en las analizadas diferencias de valoración, que se derivan de la preeminente consideración a los efectos de la fusión de los valores reales sobre los netos contables reflejados en los balances de las diferentes entidades. Lo anterior determina la necesidad de realizaren en dicho informe una especial referencia al tipo de canje considerado a los efectos de la operación con el objeto de garantizar en todo momento la equivalencia de las diferentes contraprestaciones que se derivan de la ejecución de la misma.

En este informe también se analizarán las previsibles consecuencias que se originarán para los acreedores sociales y el nivel de empleo.

2.- Adicionalmente también tiene que elaborarse otro u otros informes de expertos independientes sobre el proyecto de fusión, debiendo los administradores de las diferentes sociedades solicitar al Registrador Mercantil

competente el nombramiento de uno o varios expertos independientes para que emitan sus respectivos informes sobre el proyecto de fusión, siempre que entre las entidades que se fusionan haya sociedades anónimas o comanditarias por acciones, estableciéndose en todo caso la posibilidad de optar por la emisión de un solo informe común.

Al igual que en el informe de los administradores, el contenido de los informes realizados por los expertos independientes debe estar integrado por el análisis preciso y si a su juicio resulta justificado del método de cálculo utilizado para determinar el tipo de canje establecido en el proyecto de fusión, poniendo de manifiesto las diferencias de valoración afloradas y tenidas en cuenta en dichas operaciones, precisando las consecuencias económicas para las diferentes personas que pueden verse afectadas por dichos acuerdos.

Resulta obligatoria en estos informes realizar una mención expresa sobre la adecuación del valor del patrimonio social aportado por el conjunto de entidades que se extinguen, a la cifra del capital social que deberá ser ampliado por la sociedad absorbente, o en su caso, el emitido en la sociedad de nueva creación originada por el propio proceso de fusión.

Por último, cabe decir que la Ley 3/2009 elimina en algunos casos la obligación de elaborar ambos informes, como en el supuesto de las fusiones impropias en las que la sociedad absorbente posee la totalidad del capital social de la absorbida, o en el que se produce cuando las sociedades participantes o la que resulte de la fusión no sean anónimas o comanditarias por acciones y sea aprobada unánimemente su exclusión por la totalidad de los socios de las mismas, en las que se elimina de una forma absoluta su obligatoriedad, o bien lo hace de forma parcial, como en el caso de que la totalidad de los socios con derecho de voto de las sociedades implicadas acuerden no incluir en el informe la justificación del tipo de canje pactado o del del método seguido para su determinación, resultando en este supuesto solamente obligatoria la mención de los expertos sobre la adecuación de la valoración de lo aportado con la cifra de capital social emitida.

El principio esencial que debe presidir todo el protocolo de adopción de los acuerdos de aprobación de la fusión es el de información a los accionistas, para ello la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles establece un marco jurídico en el que debe ponerse a disposición de los socios la mayor cantidad de información posible sobre la ejecución y efectos de la fusión proyectada.

En congruencia con lo anterior, se exige que las convocatorias de las juntas generales de socios, se realicen con la antelación suficiente, no inferior en ningún caso a un mes, con el objeto de que pueda accederse por aquellos a la información precisa.

Además resulta obligatorio la inclusión en la convocatoria de las menciones mínimas exigidas legalmente al proyecto de fusión, así como que se haga constar expresamente del derecho que asiste a todas las personas interesadas, entre las que se incluirán necesariamente los representantes de los trabajadores de las sociedades que pretenden fusionarse, a examinar en el domicilio social de cada entidad que ha de fusionarse la totalidad de la documentación indicada anteriormente pudiendo a su vez solicitar la entrega gratuita de dichos documentos.

El uso de medios informáticos en la ejecución de dicho proceso se configura como una como novedad en la regulación de esta materia, ya que la propia Ley de Medidas Estructurales establece en la redacción dada por la Ley 1/2012, de 21 de junio, la obligación de publicar en la página web de las entidades que la posean la documentación oportuna en relación a las obligaciones de información analizadas, con la posibilidad de que puedan ser descargados sin limitación alguna por terceros los archivos correspondientes.

Entre estos documentos, posee relevancia especial la naturaleza estrictamente informativa del denominado balance de fusión de las diferentes sociedades que carece de relevancia contable desplegando sus efectos únicamente en el orden interno de las entidades, con el objeto de ofrecer a las personas interesadas una visión lo más clara posible de la situación patrimonial y económica que originará la materialización del proceso de fusión, con el objeto de servir de la forma más adecuada posible a la defensa de sus particulares los intereses, es por lo ello, por lo que deberá incluirse inexcusablemente dicho balance en la documentación que formalice la convocatoria de la propia junta general de socios que someta a aprobación el propio proceso de fusión.

Según se expuso anteriormente, estas obligaciones de formalización de documentos e información puede ser eliminadas o reducidas mediante el acuerdo unánime de los socios de la totalidad de las sociedades interesadas en el proceso siempre que las sociedades intervinientes o la resultante de la fusión no sean anónimas o comanditarias por acciones.

Los acuerdos de aprobación del proyecto y del balance de fusión deben ser adoptados por la totalidad de las juntas de socios de las entidades

participantes, ajustándose absolutamente a lo dispuesto en el proyecto de fusión considerado, ya que cualquier modificación del mismo aprobada por cualquiera de las juntas generales de las entidades implicadas, determinaría legalmente el rechazo del proceso de fusión propuesta por los órganos de administración.

Una vez adoptados válidamente los acuerdos anteriores, salvo que se comuniquen de forma escrita e individualizada a cada uno de los socios y acreedores, deberán publicarse en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de gran circulación de cada una de las provincias en las que las entidades intervinientes tengan su domicilio social, haciéndose constar expresamente en el mismo los derechos que asisten a los socios y acreedores a reclamar el texto íntegro de los documentos referidos, y estos últimos de oponerse.

2.1.2.1.3. Derechos de terceros en las operaciones de fusión

Desde la perspectiva obligacional la fusión de sociedades puede ser entendida esencialmente como una novación subjetiva modificativa que afecta a las deudas correspondientes a las sociedades interesadas en el proceso de fusión, consistente en el cambio de deudor de las mismas.

Con carácter general, nuestro Derecho regula la figura de la novación⁷⁵ en los artículos 1.203 y SS. del Código Civil⁷⁶ que contemplan la posibilidad de que las obligaciones puedan modificarse "sustituyendo a la persona del deudor" los que implicará inexcusablemente una novación subjetiva de la obligación que no tiene que conllevar necesariamente su extinción, salvo en el caso de la confusión.

En este sentido, los Profesores ALBÁCAR LOPEZ y SANTOS BRIZ⁷⁷, mantienen en relación a la novación modificativa que representa dicho cambio

⁷⁵ El profesor MUÑOZ MACHADO define la novación en los términos siguientes: "sustitución de una obligación por otra nueva por modificación esencial de las condiciones inicialmente pactadas". Diccionario del Español Jurídico. Editorial Espasa libros S.L.U. Primera Tirada, abril de 2016.

El artículo 1.203 del C.C. establece en relación al a novación impropia o modificativa que las obligaciones pueden modificarse variando su objeto o sus condiciones principales, a la que la doctrina llama objetiva, o bien, sustituyendo la persona del deudor o subrogando a un tercero en los derechos del acreedor llamadas subjetivas pasiva o activa respectivamente.

⁷⁶ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. «BOE» núm. 206, de 25/07/1889. Entrada en vigor 16/08/1889. BOE-A-1889-4763

⁷⁷ ALBÁCAR LÓPEZ J.L. y SANTOS BRIZ, J, "Código Civil, Doctrina y Jurisprudencia". Editorial Trivium S.A. 1991.

de deudores que "en nuestro Derecho, la novación supone el cambio de una obligación por otra, con ánimo de extinguir o modificar la anterior de modo esencial, creándose esta última, dispar de la anterior con *animus novandi*", por lo que "la novación simplemente modificativa se produce por la alteración accesoria de la obligación dirigida a integrarla y no a absorberla, o también se dirige a facilitar la prueba".

El propio Tribunal Supremo ha venido a aclarar la naturaleza de esta institución jurídica pronunciándose al respecto en numerosas ocasiones entre las que se pueden citar la Sentencia de fecha 22 de noviembre de 1982 que en su fundamento de Derecho Cuarto aclara que "en el Derecho Español la novación tiene un concepto amplio y original con base en la libertad contractual sancionada en el artículo 1.255 del Código Civil y facultad para modificar las obligaciones variando su objeto o sus condiciones principales, que permite introducir dentro de la novación no sólo la figura tradicional de la extintiva, que se traduce en una extinción de la deuda existente mediante constitución de una nueva obligación abstracta que ocupa el lugar de aquella, sino que también la que surge de la modificación de un crédito existente sin destruir su identidad, ya por transmitir el crédito a un nuevo acreedor, ora por asumir la deuda de un nuevo deudor" precisando el concepto de la novación subjetiva modificativa en la Sentencia de fecha 16 de enero de 1984 que establece que "la figura de la asunción de deuda requiere indispensablemente el consentimiento expreso o tácito del acreedor por imperativo del artículo 1.205 del CC, sin cuya concurrencia no podrá producirse el resultado, aun simplemente modificativo, de la liberación del deudor"

En referencia al caso concreto que nos ocupa, se puede decir que desde el la perspectiva del Derecho Civil la novación modificativa del deudor exige para que ello se produzca la aquiescencia a dicha modificación de la parte acreedora, en tal sentido el artículo 1.205 del Código Civil dispone que "La novación, que consiste en sustituirse un nuevo deudor en lugar del primitivo, puede hacerse sin el conocimiento de éste, pero no sin el consentimiento del acreedor".

Abunda en la definición anterior el propio Tribunal Supremo, por lo que resulta destacable a este respecto la Sentencia de fecha 1 de diciembre de 1989 que al analizar el cambio de deudor dispone que "aunque dentro del sistema de nuestro CC el cambio de deudor quiera construirse como novación, ésta no tiene que ser una novación extintiva, ya que la palabra novación no tiene en nuestro Código un significado riguroso, ni alude necesariamente a una extinción de la obligación, pudiendo significar simple modificación de ésta, sin olvidar que el efecto extintivo es, además, excepcional y no puede presumirse, exigiéndose al respecto una declaración expresa de las partes o una objetiva

incompatibilidad de la situación nueva con la antigua. En definitiva resulta que como consecuencia del contrato de asunción de deuda puede resultar una liberación del deudor antiguo (asunción liberatoria) o bien vinculación de ambos deudores frente al acreedor (asunción cumulativa)".

En idéntico sentido se pronuncia el punto tercero de los Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 4 de abril de 1990 que al abordar la novación por modificación de elementos personales de la obligación refiere que "frente a la relatividad de los contratos, esto es su efecto entre las partes no las otorgan a no ser intransmisibles, por naturaleza, por pacto o por disposición de la Ley, la titularidad del contrato se mantiene entre los que son sucesores y continuadores de los contratantes como sus herederos o aquellos que se han subrogado o asumido en los derechos y obligaciones de los que fueron sus contratantes, dando lugar a la novación modificativa del contrato, conforme al artículo 1.203 del CC en general y para el caso como el que nos ocupa, al artículo 1.205 del propio Código, sin afectar a la vida y virtualidad del contrato el que continúa en vigor, manteniéndose sus efectos en cuanto a los derechos y obligaciones como si tal modificación en sus elementos personales no se hubiera producido, que por tanto, no debe confundirse con sus efectos respecto a terceros, condición ésta de tercero que no alcanza a dichos sucesores o continuadores".

La aplicación directa de dicha regulación general de carácter civil a la materia Mercantil que constituye el objeto de estudio de este capítulo del trabajo de investigación implicaría, dada la pluralidad de acreedores, de deudas y de las circunstancias de las mismas, la imposibilidad práctica de concluir con éxito cualquier proceso de fusión, lo que originaría un obstáculo insalvable que incidiría en un grave perjuicio económico para el normal desarrollo del mercado y la competencia propias de nuestros tiempos.

Por tanto la regulación que realiza de esta materia la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles representa un especialidad respecto al régimen general analizado, orientada a suministrar la oportuna flexibilidad y agilidad a estos procesos de reestructuración empresarial.

En el ámbito de esta dinámica material, la necesaria aquiescencia del acreedor, que *a priori* resulta necesaria para que se perfeccione la referida novación subjetiva, propia del Derecho Civil se transforma en el ámbito Mercantil en un derecho de oposición cuyo ejercicio se materializará *a posteriori*, es decir, en un momento posterior a la aprobación y perfección del proceso de fusión, cuyos efectos no se desplegarán plenamente *per se*, sino que

quedará supeditado y condicionado a la falta de oposición de determinadas personas a las que la Ley le reconoce dicho derecho.

Por tanto, una vez que se haya sido correctamente publicado el acuerdo de fusión, todos los acreedores de las entidades podrán oponerse a la misma, gozando del plazo de un mes desde la fecha de publicación del último anuncio del acuerdo para ejercitar su derecho.

Solamente gozarán de este derecho los acreedores cuyos créditos hayan nacido y no se encuentren vencidos con anterioridad a la fecha de publicación del proyecto de fusión en tanto no sean garantizados sus respectivos derechos, lo que implica a *sensu contrario* la imposibilidad de oponerse por parte de los acreedores cuyos créditos se encuentren suficientemente garantizados en ese momento.

La Ley 3/2009 atribuye el mismo derecho de oposición analizado anteriormente a los obligacionistas, salvo que previamente hubiera sido aprobada el proyecto de fusión por la asamblea de de obligacionistas.

Desde otra perspectiva paralela pero diferente se deben analizar las consecuencias jurídicas y económicas que determina dicho proceso en relación a los acreedores de la sociedad absorbente, cuyos derechos y garantías se ven claramente reforzados en la mayor parte de los casos por la materialización fáctica y jurídica de la operación de reestructuración empresarial.

La Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles atribuye igualmente a estos últimos este derecho de oposición en términos coincidentes con los acreedores de las sociedades que se extinguen como consecuencia del proceso, cuyo fundamento se encuentra en la obligación que para la entidad absorbente representa la asunción global del patrimonio de las sociedades que se extinguen que podrá implicar un conjunto de nuevas obligaciones anteriormente ajenas al patrimonio de aquella.

El ejercicio del referido derecho de oposición por las personas legitimadas para ello, regulado en el artículo 44 de la Ley 3/2009, antes en el artículo 243 del T.R.L.S.A.⁷⁸, implicará automáticamente la suspensión del proceso de fusión y de sus efectos jurídicos, en tanto que no se presente por la sociedad resultante una garantía suficiente a satisfacción de ejercitante del

⁷⁸ Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. [Disposición derogada]. «BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 1989, páginas 40012 a 40034 (23 págs.) BOE-A-1989-30361.

derecho de oposición, o bien, se comuniquen fehacientemente al sujeto opositor la prestación por una entidad de crédito de fianza solidaria en favor de la entidad deudora resultante de la operación de fusión, en cuyo caso decaerán los efectos de la suspensión referida.

Paralelamente al anterior, la ley contempla el ejercicio del derecho de impugnación frente a la operación de fusión que corresponde a los socios disidentes, este derecho se diferencia del anterior en que su ejercicio no tiene conlleva la suspensión de los efectos de la misma sino que puede implicar la anulación de la fusión en su conjunto.

El ejercicio de dicha acción debe posponerse hasta un momento posterior a la inscripción de la fusión, contando con un plazo de tres meses desde este momento.

Las causas de oposición se centran exclusivamente en la nulidad o anulabilidad de los acuerdos adoptados por las respectivas juntas generales de las entidades fusionadas y según expone SALTO GUGLIERI y ROMERO DE LA VEGA⁷⁹ en su Manual de Operaciones de Reestructuración Empresarial, "la eventual declaración de nulidad de la fusión plantea graves problemas con respecto a las obligaciones que hubieran nacido a cargo de la nueva sociedad o la absorbente y concretamente a la cuestión de su subsistencia en estos casos, para favorecer la seguridad jurídica, la solución legal es negativa al afirmar el artículo 47.3 LME que "La sentencia que declare la nulidad habrá de inscribirse en el Registro Mercantil, se publicará en su <Boletín Oficial> y no afecta por sí sola a la validez de las operaciones nacidas después de la inscripción de la fusión". Eso sí, de tales obligaciones, cuando sean a cargo de la sociedad absorbente o de la nueva sociedad, responderán solidariamente las sociedades que participaron en la fusión".

Es decir, el derecho de oposición que corresponde a los socios puede determinar en último término la anulación del proceso de fusión y la consecuente interrupción de sus efectos "*ex nunc*", pero también implicará una serie de consecuencias perniciosas y complejas para las sociedades que se fusionaron, cuyo alcance resulta impreciso, aún cuando la Ley 3/2009 se muestra muy cautelosa a la hora de admitir tanto la anulación del proceso como sus efectos.

La Ley 3/2009 establece que si en el plazo de un mes, contado desde la última publicación del acuerdo de fusión, no se produjera la oposición de

⁷⁹ SALTO GUGLIERI y ROMERO DE LA VEGA. op. Cit. Pág. 30.

ninguna de las personas legitimadas que han sido analizadas en el punto anterior, se procederá a elevar a documento público los acuerdos otorgándose la escritura pública de fusión, que será única para todas las entidades fusionadas, y que incorporará necesariamente el balance de fusión analizado, o en el caso de sociedades cotizadas el informe financiero semestral obligatorio.

El otorgamiento de dicho documento público dota de la formalidad necesaria al proceso de fusión para que pueda tener acceso al Registro Mercantil, con el objeto de posibilitar la necesaria inscripción de la nueva entidad que se crea o de la absorción con la consiguiente ampliación de capital de la entidad que subsiste, condicionándose de forma absoluta la eficacia del proceso de fusión a la efectiva inscripción registral de la escritura de fusión.

El contenido de la escritura de fusión viene regulado en el punto segundo del artículo 46 de la Ley 3/2009, de 3 de abril que dispone: "Si la fusión se realizara mediante la creación de una nueva sociedad, la escritura deberá contener, además, las menciones legalmente exigidas para la constitución de la misma en atención al tipo elegido.

Si se realizara por absorción, la escritura contendrá las modificaciones estatutarias que se hubieran acordado por la sociedad absorbente con motivo de la fusión y el número, clase y serie de las acciones o las participaciones o cuotas que hayan de ser atribuidas, en cada caso, a cada uno de los nuevos socios".

La inscripción de la fusión en el Registro Mercantil tiene carácter constitutivo del derecho, lo que implica que la efectividad jurídica de todos los efectos derivados de la misma queda condicionada *ex lege* hasta la práctica de la inscripción correspondiente, debiendo en ese momento cancelarse los asientos registrales correspondientes a las sociedades extinguidas como consecuencia del proceso.

2.1.2.1.4. Tipologías diversas de las operaciones de fusión

La Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles representa y claro avance en esta materia, frente a la antigua regulación mercantil contenida en el artículo 250⁸⁰ del Texto Refundido de la Ley de

⁸⁰ T.R.L.S.A. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (derogado). Art. 250. Absorción de Sociedad íntegramente participada.

Sociedades Anónimas, a la que denominaba fusiones simplificadas, resolviendo en gran medida una serie de importantes problemas que se derivaban de aquella regulación, en un intento de simplificar el procedimiento de fusión y de regular adecuadamente la práctica de fusiones que se venían realizando con importantes problemas mercantiles.

La norma actualmente vigente, hace suyas las líneas básicas definidas en la Directiva 2005/56 y establece una más clara y precisa disposición de las figuras de cuya regulación se ocupa en su sección 8, del capítulo I, del título II introduciendo en nuestro Ordenamiento Jurídico la definición de dos instituciones muy utilizadas en la práctica mercantil de esta materia, cuales son la fusión de sociedades participadas totalmente en el capital social y la de las participadas al menos al noventa por ciento pero sin alcanzar la totalidad de aquel.

La regulación actual de la materia, establecida en los artículos 49 a 52 de dicha norma, difiere claramente de la anterior en dos aspectos destacados, la posibilidad de emisión de capital social por la sociedad absorbente y la simplificación de los requisitos formales y materiales en relación a los procesos de fusión que podríamos denominar como normales.

La regulación vigente con anterioridad a la entrada en vigor de la norma actual, concretada en el artículo 250 del T.R.L.S.A., cuya redacción última fue dada por la Ley 19/2005 de 14 de noviembre, regulaba una serie de heterogéneas operaciones en su modalidad "simplificada" que incidían en la producción de un marco jurídico en el que primaba la indefinición y, por tanto, la inseguridad jurídica, suscitando de forma continua multitud de problemas en la práctica jurídica.

Bajo esta categoría "simplificada" dispuesta por el derogado artículo 250 del T.R.L.S.A. se aglutinaban figuras tan dispares como las absorciones de sociedades directa o indirectamente participadas en su totalidad por la absorbente, la denominada "fusión inversa" que se producía cuando la sociedad absorbente era participada directa o indirectamente en su totalidad por la sociedad absorbida o el supuesto de que ambas entidades fueran participadas de

1. Cuando la Sociedad absorbente fuera titular de todas las acciones de la Sociedad absorbida no será preciso incluir en el proyecto de fusión las menciones enumeradas en las letras b) y c) del artículo 235.

2. Tampoco procederá en este caso el aumento del capital de la Sociedad absorbente ni será necesaria la elaboración de los informes de los Administradores y de los expertos independientes sobre el proyecto de fusión.

forma indirecta e íntegra por otra entidad, o después de la ley 3/2009 por un mismo socio, eximiendo a la entidad absorbente en dichos casos del aumento de capital oportuno; esta falta de emisión de capital social con la consiguiente omisión de entrega de acciones o participaciones sociedades a los socios de la entidad absorbida derivaba en la materialización de serios problemas entre los que destaca poderosamente la imposibilidad de beneficiarse de la aplicación a la operación de reestructuración empresarial del Régimen Fiscal Especial dispuesto en el título VII, capítulo VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ya que la doctrina administrativa exige en este punto como requisito esencial para la aplicación del Régimen la transmisión a los socios de la sociedad absorbida de participaciones en el capital de la absorbente.

En este sentido se ha pronunciado en numerosas ocasiones la Dirección General de Tributos, ejemplo de ello es la contestación a la consulta, de 30 de junio de 2015⁸¹ que mantiene la exigencia de la necesaria entrega de participaciones en concepto de contraprestación, para el caso de fusión de sociedades participadas por un único socio, ya que desde la perspectiva mercantil "no resulta necesario proceder a un aumento de capital en la sociedad absorbente por la recepción del patrimonio de la absorbida, si bien en el escrito de consulta se indica que en las operaciones proyectadas sí se llevará a cabo tal ampliación de capital. Por tanto, si las operaciones proyectadas se realizan en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumplen además lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS, dichas operaciones podrían acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo". exigiendo de este modo la necesaria contraprestación para que la operación tenga cabida en el Régimen Fiscal Especial".

Otro problema importante derivado de la regulación anterior, al que no se daba solución por dicha norma y que podía llegar a tener una gran repercusión práctica y económica, consistía en la descapitalización patrimonial que las sociedades intermedias podían llegar a sufrir derivado de la extinción y, por tanto, desaparición del objeto mismo de sus inversiones en fondos propios de las entidades en las que participaban y que habían resultado extinguidas consecuencia de la fusión.

Esta inseguridad e indefinición ha sido limada en gran medida por la vigente ley de Modificaciones Estructurales, exige la referida ampliación de

⁸¹ Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2033-15, de 30 de junio de 2015.

capital en la sociedad absorbente en los casos de participación de la totalidad del capital social indirecta de la sociedad absorbente en la absorbida, exceptuando solamente el caso de que no fueran necesaria la ampliación de capital en la absorbente como consecuencia de la existencia de acciones de autocartera en la medida suficiente para realizar el canje, es decir, la entrega de dichas participaciones a la sociedad intermedia, que anteriormente podía verse despatrimonializada al no recibir dicha contraprestación.

Con el objeto de evitar cualquier desequilibrio patrimonial que pudiera derivarse de la ejecución de este tipo de operaciones en el artículo 52 se establece igualmente la obligatoriedad para la sociedad absorbente de compensar en todo caso con el valor razonable de las participaciones poseídas en la entidad absorbida a las sociedades que participando en esta sociedad, no participan en la fusión, permitiendo de este modo el en todos los casos el acogimiento de las operaciones referidas al Régimen Fiscal Especial señalado, con la consiguiente repercusión favorable desde las perspectivas fiscal y económica que ello puede significar.

No obstante lo anterior, la actual regulación de la materia adolece de algunos problemas que no han sido resueltos de forma satisfactoria, así SALTO GUGLIERI y ROMERO DELA VEGA⁸² señalan que "la LME sigue sin resolver el problema de las fusiones de las sociedades "hermanas" o gemelas (fusiones entre entidades directamente participadas por el mismo socio) para las que no exige el correspondiente aumento de capital. Aquí seguirán suscitándose los problemas en cuanto a su cabida en el régimen fiscal especial por cuanto que no habiendo aumento de capital no habrá atribución proporcional a los socios por lo que podría no cumplirse la definición fiscal de fusión, entendida está en sentido literal.

Y es que la propia DGT, en la contestación a la consulta CV 1357-09 ha denegado el régimen especial para una operación de fusión gemelar, al considerar que la Directiva de fusiones y el artículo 83 T.R.L.I.S. definen a la fusión de manera tal que el aumento de capital en la absorbente es requisito *sine qua non* del régimen especial".

En igual sentido se pronuncia dicho Organismo en la contestación a la Consulta V1185/12, de 31 de mayo, en la que sostiene que para el caso de fusión de sociedades participadas por un único socio, aun cuando desde la perspectiva mercantil "no resulta necesario proceder a un aumento de capital en la sociedad absorbente por la recepción del patrimonio de la absorbida, si bien

⁸² SALTO GUGLIERI, J. Y ROMERO DE LA VEGA, A. op. Cit., pág. 32.

en el escrito de consulta se indica que en las operaciones proyectadas sí se llevará a cabo tal ampliación de capital.

Por tanto, si las operaciones proyectadas se realizan en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumplen además lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS, dichas operaciones podrían acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo". exigiendo de este modo, al igual que en la anterior, la necesaria contraprestación para que la operación tenga cabida en el Régimen Fiscal Especial.

Por su parte, el profesor CALVO VÉRGEZ⁸³ entiende que sería conveniente adoptar una interpretación más flexible y amplia del concepto fiscal de fusión, apoyando esta opinión en la propia doctrina de la Dirección General de Tributos, que en su contestación a consulta de fecha 12 de junio de 2008, estimó que una operación de fusión de entidades "hermanas" podía acogerse a la aplicación del Régimen Fiscal Especial, con independencia de que se produjese la transmisión de valores al socio de la entidad absorbida ni un aumento de capital social en la sociedad absorbente "ello debido a que a pesar de que el artículo 83.1.a) del TRLIS exige la atribución de valores de la sociedad absorbente en favor de los socios de la sociedad absorbida, tratándose de un supuesto en el que tanto la sociedad absorbida como la absorbente se encuentran íntegramente participadas de forma directa por un mismo socio, no parece imprescindible que deba de producirse necesariamente la atribución de valores ya que, al existir un único socio de ambas entidades, la situación patrimonial de éste no varía de manera sustancial, ya que sigue participando en el mismo patrimonio antes y después de la fusión".

Entiende éste autor que sería oportuno flexibilizar los requisitos de la normativa fiscal mediante una reforma normativa que permitiese en este supuesto de fusión de sociedades hermanas en cuanto a la aplicación del Régimen Fiscal Especial ya que "siendo la normativa mercantil la que simplificase y agilizase las operaciones de reestructuración (tal y como la precisa la Ley 3/2009 en relación con la realización de esta clase de fusiones), la normativa tributaria habría de aplicarse en la misma dirección. Solo así podría lograrse que aquellas operaciones que, desde un perspectiva estrictamente mercantil, tienen la consideración de operaciones de fusión (caso de esta fusión producida entre sociedades <hermanas>, en la que no se origina una ampliación de capital en la sociedad absorbente) puedan tener igualmente

⁸³ CALVO VÉRGEZ, J., "Fusiones y escisiones de sociedades aspectos prácticos fiscales y contables. Edición nº 1, Editorial La Ley, Madrid, 2011, pág 102.

la consideración de operaciones de fusión desde una perspectiva tributaria", posición ésta que no es compartida por la doctrina administrativa⁸⁴ como se ha expuesto anteriormente.

La segunda figura jurídica que la Ley de Modificaciones Estructurales regula en este apartado es la referida fusión por absorción de sociedades participadas al menos en el noventa por ciento, pero sin que esta pueda alcanzar la totalidad de la cifra de capital, en cuyo caso estaríamos en presencia de la modalidad anterior.

En este caso la Ley excluye a la sociedad absorbente de la obligación de emitir los informes de los administradores y de los expertos referidos al proyecto de fusión, pero en sustitución de estos, la obliga a incluir en el proyecto de fusión una mención expresa referente a la posibilidad de adquirir a los socios de las sociedades absorbidas sus participaciones en dichas entidades a un valor razonable determinado, todo ello, con posterioridad a la práctica de la correspondiente inscripción registral de la fusión.

De igual modo, se regula un procedimiento preciso para la determinación de dicho valor razonable, que podrá ser utilizado por los socios de las entidades absorbidas titulares del resto de participaciones, que estando dispuestos a transmitir sus participaciones, sin embargo, no estén de acuerdo con el valor asignado a las mismas, en el que deberá intervenir el Registro Mercantil para designar a un auditor de cuentas independiente que precise dicho valor.

Concede la Ley también el derecho a estos socios de ejercitar la oportunas acciones judiciales dirigidas a obligar a la sociedad absorbente a respetar dicho valor razonable determinado en el procedimiento.

El punto tercero del artículo 50 de la Ley concluye diciendo que "Las acciones o participaciones de los socios de la sociedad absorbida que no fueran adquiridas deberán ser canjeadas por acciones o participaciones propias que la absorbente tuviera en cartera. En otro caso, y siempre que no tenga que celebrarse la junta a solicitud de la minoría, los administradores están autorizados, si así lo prevé el proyecto de fusión, a elevar el capital en la medida estrictamente necesaria para el canje", por lo que necesariamente deberá producirse en estos casos la transmisión de acciones y participaciones sociales que posibilitará el acogimiento al Régimen Fiscal de diferimiento aludido, al producirse dicha asignación, de conformidad con la definición

⁸⁴ CALVO VÉRGEZ, J. op. cit., pág. 103.

contenida del mismo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades anteriormente analizada.

Así pues "en los casos en los que la fusión se lleve a cabo mediante la adquisición de los títulos de los socios con posterioridad a la inscripción de la fusión, pese a no tener reflejo en la normativa fiscal especial" hay autores como SALTO GUGLIERI Y ROMERO DE LA VEGA que entienden "que indirectamente es como si la absorbente hubiera comprado todos los títulos y acto seguido hubiera fusionado, ahora sí con encaje en en dicho precepto"⁸⁵.

Si embargo, esta opinión no es acogida favorablemente por la doctrina administrativa que recientemente se ha pronunciado en la CV-3776-15 en relación a un caso en el que la totalidad los socios de la sociedad absorbente, que son personas físicas, eran a su vez titulares del veinte por ciento del capital de la sociedad absorbida y se plantea la cuestión de si la fusión de ambas compañías mercantiles planteada puede verse amparada por el régimen fiscal especial, cuya aplicación es denegada ya que no por la concurrencia de motivos económicos válidos sino por su esencial falta de adecuación a la regulación mercantil de la materia ya que "de acuerdo con lo establecido en los artículos 49 y 52 de la Ley 3/2009, la operación proyectada no es una fusión de sociedad íntegramente participada, ni un supuesto asimilado a la absorción de sociedades íntegramente participadas puesto que la entidad A, absorbente, no es titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad B, absorbida, ni se trata de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio, ni la sociedad absorbida B, es titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad absorbente A. Esta operación asimismo, no cumple lo establecido en el artículo 76.1.a) de la LIS, por lo que esta operación no podrá acogerse al régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS"⁸⁶.

Estas fusiones especiales gozan de un régimen simplificado en relación a las obligaciones constitutivas del protocolo de fusión, ente cuyas exclusiones destaca la posibilidad de eliminar de dicho proceso la obligación de aprobación del proyecto de fusión por la junta general de socios de la entidad absorbente, siempre que con anterioridad a las juntas de socios de las sociedades participadas se hubiera publicado el proyecto por todas las entidades implicadas en la página web o con al menos un anuncio en el BORME de la posibilidad de información que corresponde a los socios y demás personas interesadas, y no lo

⁸⁵ SALTO GUGLIERI Y ROMERO DE LA VEGA, op. Cit. Pág 33.

⁸⁶ DGT contestación a consulta vinculante CV-3776-15, de 12 de mayo de 2015.

solicite expresamente después de la publicación del anuncio al menos el uno por ciento de los socios.

La Ley de Modificaciones estructurales dedica la sección 9ª del título I y el título IV a la regulación de las fusiones por transmisión en bloque del patrimonio de sociedades a favor de otras sociedades, que poseen la totalidad del capital social de la transmitente, siendo calificadas expresamente como verdaderas operaciones de reestructuración empresarial⁸⁷.

La regulación legal anterior de esta figura, recogida en los artículos 266 del T.R.L.S.A. y 117 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada, dada su descoordinación e incoherencia derivó en la génesis de grandes problemas jurídicos a la hora de determinar la naturaleza jurídica de dicha figura, ya que dicha regulación contenía caracteres en ocasiones contrapuestos que indujeron a encuadrarla tanto en el proceso liquidatorio de sociedades, como también en el de las técnicas de reestructuración empresarial.

Estas características espaciales suscitaron una gran polémica doctrinal que tendió a encuadrarla mayoritariamente dentro de la concepción liquidatoria, pero resulta destacable la postura mantenida por el profesor VIDAGANY PELÁEZ⁸⁸, que destacaba la identidad entre dicha operación y la fusión impropia, en función del idéntico resultado económico que persiguen ambas instituciones, matizando al tiempo que la elección de un sistema u otro correspondía a la propia sociedad en el caso de ser de responsabilidad limitada, como claramente se desprendía de la regulación contenida en la Ley 2/1995, pero no ocurría así en el ámbito de las sociedades anónimas, cuyas normas derivadas de las reglas de fusión contenidas en la Tercera Directiva tenían carácter imperativo e impidiendo el ejercicio de dicha opción, por lo que se desplegaban efectos muy diferentes en cada caso de cara a la aplicación del Régimen Fiscal Especial.

Esta postura doctrinal fue refrendada por la propia Dirección General de los Registros y del Notariado que eliminó la posibilidad de elección en el caso de las sociedades anónimas, en su resolución de fecha 22 de mayo de 2002, al determinar que la cesión global del activo y del pasivo solamente podía utilizarse con la finalidad liquidatoria, al tiempo que dejaba abierto el camino a

⁸⁷ SALTO GUGLIERI y ROMERO DE LA VEGA. op. Cit. Pág 34-36.

⁸⁸ VIDAGANY PELÁEZ J.M. “La cesión global del activo y pasivo en las sociedades de capital” Noticias Jurídicas. <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4816-la-cesion-global-de-activo-y-pasivo-en-las-sociedades-de-capital/>.

su consideración como técnica de modificación estructural para el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, modalidad ésta a la que en principio sería posible aplicar el Régimen Fiscal Especial en función de la propia calificación mercantil⁸⁹.

La nueva regulación de la materia realizada por la Ley de Modificaciones Estructurales representa por tanto un gran avance en este aspecto al zanjar la polémica doctrinal referida, estableciendo claramente para todo tipo de sociedades la naturaleza de la de cesión global de los activos y pasivos como una operación de reestructuración empresarial, excepción hecha del caso en que el único socio sea una persona física, en cuyo supuesto estaremos ante una clara liquidación de la entidad, como expresamente viene declarado por la Resolución 1277/1999 de la Dirección General de Tributos.

Así pues, para que quede configurada como una operación de modificación estructural, será necesario que la transmisión se produzca a favor del único socio de naturaleza societaria, definiéndose en el artículo 84 de dicha norma como requisitos de la figura general el constituir la transmisión en bloque de todo su patrimonio de forma universal a favor de uno o varios socios o terceros, recibándose a cambio una contraprestación de no consistirá en acciones o participaciones de la cesionaria, diferenciándose así de la fusión en sentido estricto, ya que en aquella no se produce la integración de socios que caracteriza a ésta.

Los beneficiarios de la contraprestación derivada de la operación, ya sean los socios o la propia sociedad, determinarán la extinción o no de la sociedad cedente, en cuyo caso deberán respetarse las reglas y cuotas de liquidación que correspondan.

Otros avances destacables de la nueva normativa lo representa la previsión de que la eficacia de la operación se producirá con la inscripción de la cesión en el Registro mercantil, lo que evita en gran medida los problemas derivados de la supeditación de los efectos a la inscripción de la extinción de la cedente que exigía la normativa anterior, con cediéndose el plazo de un mes también a los acreedores para el ejercicio del derecho de oposición, tras el cual podrá realizarse la misma.

⁸⁹ Resolución de fecha 22 de mayo de 2002, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso gubernativo interpuesto por el Notario de Madrid don Francisco Javier Cedrón López-Guerrero frente a la negativa del Registrados, mercantil XIV de Barcelona, don Luis Fernández del Pozo, a inscribir los acuerdos de disolución y cesión global de activo y pasivo de una sociedad anónima.

2.1.2.2. La escisión

2.1.2.2.1. Concepto y tipología de las operaciones de escisión

La escisión mercantil constituye el modelo de operación de reestructuración más importante a los efectos del análisis del régimen jurídico de las ramas de actividad que realizamos en este trabajo de investigación.

Ello es así dada la significativa entidad de los conjuntos de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas que integran los patrimonios que son objeto de la operación cuya normativa sustantiva y tributaria asimilará en la mayor parte de los casos al concepto de rama de actividad.

La escisión mercantil está regulada actualmente en la Ley 3/2009, de 3 de abril, Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, concretamente en sus artículos 698 y SS., pudiendo ser entendida como un negocio jurídico complejo mediante el cual se divide total o parcialmente el patrimonio de una entidad mercantil, sin que se produzca su liquidación, con el objeto de transmitir a otras entidades ya existentes o que se crean con esta finalidad, la parte o parte resultantes de la división o segregación del mismo.

La antigua regulación de la figura definía la escisión como un negocio jurídico mediante el que una o varias entidades aportaban en bloque a una o varias entidades beneficiarias, una o varias partes en las que se dividía su patrimonio, recibiendo en contrapartida los socios de la sociedad o sociedades aportantes acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias.

Las características de esta regulación determinaban que un proceso de escisión determinara inexorablemente las consecuencias siguientes:

- 1.- La transmisión universal en bloque a la sociedad o sociedades beneficiarias de los patrimonios segregados.
- 2.- La integración en el accionariado de la sociedad o sociedades beneficiarias de los socios de la sociedad o sociedades extinguidas.
- 3.- la reducción de los fondos propios, ya fueran capital o reservas, o la extinción de la sociedad o sociedades aportantes o escindidas

Resulta evidente que la anterior regulación incidía en la definición de la escisión como una operación que determinaba la transmisión a título universal de patrimonios con integración de los socios, pues bien, este concepto ha sido

redefinido por la nueva Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles al haber sido ampliado incluyendo en el mismo las operaciones de segregación como una modalidad de escisión nueva.

La segregación, como nueva modalidad de escisión, goza de los caracteres propios de las aportaciones no dinerarias, aunque posee algunas características peculiares y definatorios como son la necesaria aportación de una rama de actividad o unidad económica y su aportación a título universal.

La Ley 3/2009, de 3 de abril, Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles regula de forma expresa tres clases de escisión mercantil la escisión total, la escisión parcial y la segregación que seguidamente pasamos a analizar⁹⁰.

1.- La escisión total se configura en la nueva Ley como el negocio jurídico por el que una entidad mercantil se extingue, dividiéndose la totalidad de su patrimonio en dos o más partes, que se transmiten y son absorbidas por sucesión universal y en bloque por varias entidades mercantiles ya existentes o que se crean a estos efectos, recibiendo los socios de la entidad escindida acciones, participaciones sociales o cuotas de las entidades mercantiles beneficiarias en proporción a sus respectivas participaciones en la entidad mercantil escindida.

La escisión queda configurada en la nueva regulación legal como un simple supuesto de extinción de la entidad escindida, desapareciendo la conceptualización de disolución sin liquidación de la misma que amparaba la anterior regulación legal de la figura.

2.- La escisión parcial es una operación jurídica por la cual una sociedad mercantil traspasa en bloque y por sucesión universal, a una o varias entidades mercantiles ya existentes o que se crean a estos efectos, una o varias de las partes en que se divide su patrimonio, que forman una unidad económica independiente cada una, recibiendo los socios de la entidad escindida acciones, participaciones sociales o cuotas de las entidades mercantiles beneficiarias en proporción a sus respectivas participaciones en la entidad mercantil escindida y reduciendo la sociedad escindida su capital social en la cuantía oportuna.

Resulta destacable que la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, dada la necesaria exigencia de conformación como unidad económica autónoma de la rama de actividad que es objeto de la

⁹⁰ La escisión se encuentra regulada en los artículos 68 a 80 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

transmisión, paralelamente permite la asunción del conjunto de las deudas propias de la unidad económica recibida por la entidad mercantil beneficiaria de dicha transmisión.

Otro aspecto destacable de la actual regulación legal es la necesidad legal de practicar la reducción de capital en la entidad mercantil escindida, a diferencia de la anterior normativa que permitía su aplicación en las operaciones de escisión parcial, pero no configuraba como obligatoria en las mismas la aludida reducción de capital social, ya que según la mayor parte de la doctrina, entre la que destaca la posición de PRADA LARREA⁹¹ era posible reducir los fondos propios de la sociedad mercantil escindida mediante la reducción de la cifra de reservas.

3.- La segregación, aunque no viene definida de forma expresa en la nueva regulación legal, sin embargo se configura como una novedad respecto de la anterior regulación tributaria, ya que podría ser englobada en el concepto de escisión de ramas de actividad definido en el artículo 76-2-1º-b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esta nueva modalidad de escisión puede definirse como la transmisión por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una entidad mercantil, que tienen que constituir individual y necesariamente una o varias unidades económicas independientes, debiendo recibir en contrapartida la entidad de la que se segregan, acciones, cuotas o participaciones sociales de las entidades receptoras de dichas.

Dicha regulación persigue la finalidad última de garantizar la continuidad de las diferentes actividades empresariales independientes que pueden englobarse en la entidad mercantil originaria que es objeto de la escisión.

Los objetivos primordiales de dicha modalidad de escisión pueden sintetizarse en los siguientes:

a).- La realización una gestión más eficaz y coherente de las diferentes actividades empresariales.

b).- La optimización de las estructuras económicas, productivas y de gestión administrativa, financiera y comercial de la empresa con el objeto de favorecer su consolidación, expansión y crecimiento de una manera ordenada.

⁹¹ PRADA LARREA J.L., “Consecuencias fiscales en el Impuesto sobre sociedades de la nueva Ley de Modificaciones estructurales”, Revista Técnica Tributaria número 86, 2009, págs. 21 a 53.

c) La mejora de la gestión y actividad de la empresa mediante su explotación mediante una organización de medios productivos específicos de forma centralizada y coordinada.

c) El reforzamiento al mismo tiempo de la imagen de la empresa, en su relaciones con terceros, consecuencia de la especificación y concreción de su actividad.

d).- Garantizar la pervivencia y viabilidad de la empresa ante la previsible disgregación de sus elementos consecuencia de su falta de especialización.

En definitiva, tras la exposición anterior, puede concretarse como la finalidad última de esta operación el reforzamiento de las estructuras productivas y financieras de las diferentes ramas de actividad en la que se divide la empresa escindida con el objeto de garantizar su continuidad y supervivencia.

Estas dos últimas modalidades, la escisión parcial y la segregación, entroncan de una manera precisa con el objeto fundamental del estudio realizado en este trabajo de investigación correspondiéndose con lo que denominamos unidad económica o rama de actividad que aunque no ha sido definida de forma expresa por la normativa mercantil.

Llegados a este punto, desde la perspectiva estrictamente mercantil podemos analizar el concepto de unidad económica exigido por la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, Ley 3/2009, de 3 de abril, bien desde un punto de vista estricto, o también desde otro más amplio.

Desde un punto de vista estricto esta exigencia de unidad económica podría ser asimilado a la propia idea de empresa, enlazando de esta de una manera precisa con el objetivo último señalado de evitar la disgregación y dispersión de la misma con lo que ello implica de garantía de supervivencia y prevalencia.

Por contra, desde la segunda perspectiva, esta unidad no es preciso que coincida estrictamente con la idea de empresa, sino que basta con que esté configurada como unidad productiva con cierta independencia y autonomía funcional y económica respecto al todo.

Esta segunda perspectiva es la que en Derecho comparado ampara el Código de las Sociedades Mercantiles de nuestro vecino Portugal⁹², que en opinión de la mayor parte de nuestra doctrina científica fue el inspirador de la ya derogada regulación mercantil reflejada fundamentalmente en el antiguo artículo 253 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

El vigente artículo 70 en su punto segundo de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, Ley 3/2009, de 3 de abril, a *sensu contrario* corrobora dicha interpretación ya que bajo el su redacción condicional permite la aportación en bloque de las deudas, ya que la segregación tiene que consistir obligatoriamente en una empresa o establecimiento con actividad mercantil.

Desde un punto de vista temporal la la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles no define el momento preciso en que debe detentarse la naturaleza de unidad económica de la parte transmitida, es decir, si esta naturaleza ha de materializarse con anterioridad al momento de la escisión o si por el contrario debe adquirirse en ese mismo momento.

Según el Código portugués y una parte relevante de la doctrina científica esta naturaleza debe ser poseída con anterioridad al momento que se produce la transmisión en consonancia con la finalidad última de la regulación legal cual es la garantía de la pervivencia y conservación de la empresa escindida.

La Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles no realiza una regulación mercantil precisa de la naturaleza de unidad económica del resto del patrimonio de la entidad escindida, permitiendo con ello desde la perspectiva sustantiva un gran margen de maniobra y libertad, a diferencia de la necesidad de que dicho patrimonio constituya una unidad económica con capacidad de funcionamiento autónomo que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades para que dicha operación pueda verse acogida al Régimen Fiscal Especial regulado en el título VII de su capítulo VII.

Resulta destacable en relación a este concepto que el tratamiento que realiza la normativa fiscal de estas cuestiones se muestra mucho más estricta que la regulación jurídica que establece la mercantil, a la hora de exigir la configuración de los conjuntos patrimoniales resultantes de estas operaciones como ramas de actividad autónomas e independientes.

Especialmente significativo en relación a este punto resulta el caso de las escisiones subjetivas, consistentes en que los socios de la entidad escindida

⁹² SALTO GUGLIERI. J. Y ROMERO DE LA VEGA, A. op. cit. Págs. 37 a 39.

reciben como contraprestación de al operación de las sociedades beneficiarias acciones participaciones o cuotas en proporción diferente a sus derechos sobre la entidad originaria que es objeto de la escisión, ya que la regulación mercantil se inclina por la proporcionalidad cuantitativa, es decir, que la valoración de las participaciones recibidas por los socios de la sociedad escindida sea equivalente, pero permite con el consentimiento de los todos los sujetos afectados, la eliminación de la proporcionalidad se cualitativa, que es más intensa que la anterior, ya que exige además que se guarde la proporción anteriormente referida, es decir, la del capital de la entidad mercantil originaria.

En este sentido se pronuncia el artículo 25⁹³ de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, al exigir que la proporcionalidad cuantitativa en las acciones, participaciones o cuotas que reciban los socios de las sociedades beneficiarias de la escisión sea real, ya que para determinar el tipo de canje aplicable a la operación es necesario tener en cuenta el valor real de patrimonio neto de la entidad escindida.

Esta línea viene fijada de antiguo por nuestra normativa mercantil ya que venia ya fijada por el propio artículo 288 del Anteproyecto del año 1979, el punto segundo del artículo 4 del Real Decreto 2182/1981 y el ya derogado artículo 235 de la Ley de Sociedades Anónimas, habiendo mantenido el criterio el artículo aludido que se encuentra vigente en la actualidad.

2.1.2.2.2. Proceso y requisitos de las operaciones de escisión

Las diferentes etapas en las que se puede estructurar el proceso de fusión vienen definidas en la LME por remisión a las analizadas normas establecidas para la fusión, pero estableciendo determinadas especialidades en atención a la naturaleza específica de esta operación.

a) Proyecto de escisión.

El inicio del proceso se produce por acuerdo de los administradores de las sociedades interesadas, que deberá ser formalizado en lo que la Ley define como el proyecto de escisión que deberá estar firmado por la totalidad de estos.

⁹³ LME. Artículo 25 Tipo de canje:

1. En las operaciones de fusión el tipo de canje de las acciones, participaciones o cuotas de las sociedades que participan en la misma debe establecerse sobre la base del valor real de su patrimonio.
2. Cuando sea conveniente para ajustar el tipo de canje, los socios podrán recibir, además, una compensación en dinero que no exceda del diez por ciento del valor nominal de las acciones, de las participaciones o del valor contable de las cuotas atribuidas.

Las especialidades propias propias del proyecto de esta operación en relación a la ya analizada fusión pueden ser sintetizadas en las siguientes:

1.- Debe establecerse en el mismo con precisión el reparto entre las entidades mercantiles beneficiarias de los elementos de la entidad que es objeto de la escisión, tanto de los activos, como de los pasivos.

2.- Debe establecerse con precisión el reparto entre los socios de la entidad escindida de las participaciones, acciones o cuotas de las entidades beneficiarias de la escisión, precisándose los criterios tenidos en cuenta para ello.

b) Informes.

La Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles exige la redacción de estos informes que deberán ser emitidos tanto por expertos independientes, necesarios para las sociedades anónimas y las comanditarias por acciones, como en todo caso por los propios administradores de las entidades interesadas.

c) Acuerdo de escisión y publicación.

Una vez que hayan sido evacuados los pasos y documentos anteriores, deberán ser convocadas las juntas generales de las entidades mercantiles incursas en el procedimiento con el objeto de debatir la conveniencia de ejecutar en todos sus términos el proceso según ha sido definido y configurado en el proyecto de escisión referido.

Obviamente la materialización de esta operación requiere de la aprobación integral del proceso, en los términos fijados, por parte de la totalidad de las juntas generales de las entidades interesadas, que posteriormente deberá ser publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, tras lo que se dará paso al plazo legal para que los acreedores puedan ejercitar el derecho de oposición que les concede la Ley.

d) Derecho de oposición.

Como ya aludimos en relación a la fusión la necesaria aquiescencia del acreedor, que *a priori* resulta necesaria para que se perfeccione la novación subjetiva propia de esta en el ámbito del Derecho Civil se transforma en el Ordenamiento Mercantil en un derecho de oposición cuyo ejercicio se

materializará *a posteriori*, es decir, en un momento posterior a la aprobación y perfección del proceso de fusión que resulta extrapolable al proceso de escisión, cuyos efectos no se desplegarán plenamente *per se*, sino que quedarán supeditados y condicionados a la falta de oposición de determinadas personas a las que la Ley le reconoce dicho derecho.

Por tanto, una vez que se haya sido correctamente publicado el acuerdo de correspondiente, todos los acreedores de las entidades podrán oponerse a la misma, gozando del plazo de un mes desde la fecha de publicación del último anuncio del acuerdo para ejercitar su derecho.

En términos análogos a la fusión, solamente gozarán de este derecho los acreedores cuyos créditos hayan nacido y no se encuentren vencidos con anterioridad a la fecha de publicación del proyecto de escisión en tanto no sean garantizados sus respectivos derechos, lo que implica a *sensu* contrario la imposibilidad de oponerse por parte de los acreedores cuyos créditos se encuentren suficientemente garantizados en ese momento.

La Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles atribuye el mismo derecho de oposición analizado anteriormente a los obligacionistas, salvo que previamente hubiera sido aprobada el proyecto de fusión por la asamblea de de obligacionistas en los términos ya señalados en relación a los procesos de fusión.

El ejercicio del referido derecho de oposición por las personas legitimadas para ello, determinará automáticamente la suspensión del proceso de escisión y de sus efectos jurídicos, en tanto que no se presente una garantía suficiente a satisfacción de ejercitante del derecho de oposición, o bien, se comunique fehacientemente al sujeto opositor la prestación por una entidad de crédito de fianza solidaria en favor de la entidad deudora resultante de la operación de escisión, en cuyo caso decaerán los efectos de la suspensión referida.

Las causas de oposición se centran exclusivamente en la nulidad o anulabilidad de los acuerdos adoptados por las respectivas juntas generales de las entidades fusionadas. Es decir, que el derecho de oposición que corresponde a los socios puede determinar en último término la anulación del proceso de escisión y la consecuente interrupción de sus efectos "ex nunc"⁹⁴, pero también

⁹⁴ Expresión latina que significa "desde ahora". Transmite la idea que en la ley, contrato o condición no existe retroactividad en cuanto a sus efectos, que empezarán a regir desde el momento en que se inicie o perfeccione la disposición o contrato.

implicará una serie de consecuencias perniciosas y complejas para las sociedades interesadas cuyo alcance resulta impreciso, aún cuando la Ley 3/2009 se muestra muy cautelosa a la hora de admitir tanto la anulación del proceso como sus efectos.

e) Responsabilidad solidaria

La Ley pone especial interés en la garantía de los derechos de los terceros acreedores, ya que en la escisión se transmiten junto a los bienes y Derechos también las deudas de las unidades económicas analizadas. Consecuencia de esta línea de actuación es la inclusión que realiza la normativa mercantil de la responsabilidad solidaria frente a los terceros acreedores de todas las entidades participantes en la operación de escisión por sus respectivas deudas que tiene su manifestación en una doble perspectiva.

1.- La responsabilidad solidaria por las obligaciones incumplidas, que hubieran sido asignadas a las entidades beneficiarias, la establecen los artículos, 80⁹⁵ de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles y 259 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Este tipo de responsabilidad solidaria es propia y específica de las operaciones de escisión, a diferencia de las operaciones de fusión analizadas anteriormente en las que no rige por su propia y diferente naturaleza.

Esta responsabilidad solidaria beneficia especialmente a los acreedores que por negligencia no hayan solicitado garantías haciendo uso de su derecho de oposición referido anteriormente, lo que les hubiera permitido garantizar sus créditos suficientemente.

La manifestación última y más extensa de esta responsabilidad solidaria se da en el supuesto de la escisión total, en el que la misma se extiende a la totalidad de las entidades beneficiarias hasta el límite del importe neto de los activos recibidos. La referida responsabilidad solidaria se configura además como responsabilidad subsidiaria de segundo orden, para el supuesto de incumplimiento por la entidad beneficiaria a la que se le haya adjudicado la deuda.

⁹⁵ LME Artículo 80 Responsabilidad solidaria por las obligaciones incumplidas. "De las obligaciones asumidas por una sociedad beneficiaria que resulten incumplidas responderán solidariamente las demás sociedades beneficiarias hasta el importe del activo neto atribuido en la escisión a cada una de ellas y, si subsistiera, la propia sociedad escindida por la totalidad de la obligación."

De igual modo esta responsabilidad está limitada en su importe respecto al resto de sociedades beneficiarias ya que estas responderán hasta el importe neto de los activos recibidos.

En los casos de escisiones parciales a la responsabilidad solidaria de todas las entidades beneficiarias, que como hemos analizado es también subsidiaria y limitada, hay que sumarles la responsabilidad de la entidad mercantil escindida que responderá solidariamente del total importe de las deudas, sin que en este caso pueda actuar para ella límite cuantitativo alguno.

2.- Los artículos 259 del Texto Refundido de Sociedades Anónimas y el 75⁹⁶ de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles establecen además de la anterior la responsabilidad solidaria para las entidades beneficiarias de la escisión como responsabilidad de primer orden y exenta de límites cuantitativos, consecuencia de la atribución de pasivos ocultos.

Dicha Responsabilidad solidaria es consecuencia de la negligencia por la omisión en el proyecto de escisión de estas contingencias. si se trata de elementos integrantes del activo de la escisión no atribuidos, se prevé la distribución de los mismos o su contravalor entre la totalidad de las entidades beneficiarias de forma proporcional al activo total atribuido en el proyecto de escisión a cada una de ellas.

f) Tras los pasos y operaciones anteriores, la operación jurídica de escisión concluye y despliega todos sus efectos tras el otorgamiento de la escritura pública de escisión en la que se formaliza la misma y su posterior inscripción en el Registro Mercantil de la que cabe señalar que posee los mismos efectos de la inscripción de la fusión ya que ésta tiene carácter constitutivo del derecho, lo que implica que la efectividad jurídica de todos los efectos derivados de la misma queda condicionada *ex lege*⁹⁷ hasta la practica de la inscripción correspondiente.

⁹⁶ LME Artículo 75 Atribución de elementos del activo y del pasivo.

1. En caso de escisión total, cuando un elemento del activo no se haya atribuido a ninguna sociedad beneficiaria en el proyecto de escisión y la interpretación de éste no permita decidir sobre el reparto, se distribuirá ese elemento o su contravalor entre todas las sociedades beneficiarias de manera proporcional al activo atribuido a cada una de ellas en el proyecto de escisión.

2. En caso de escisión total, cuando un elemento del pasivo no sea atribuido a alguna sociedad beneficiaria en el proyecto de escisión y la interpretación de éste no permita decidir sobre su reparto, responderán solidariamente de él todas las sociedades beneficiarias.

⁹⁷ Las llamadas obligaciones "ex lege" nacen directamente de la autoridad de la ley que impone la obligación partiendo de un presupuesto de hecho o de derecho, sin necesidad de que su causa inmediata se encuentre en un hecho humano.

2.1.2.3. Las Aportaciones no dinerarias de ramas de actividad

La figura de las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad constituye junto con la escisión mercantil otro de los negocios jurídicos complejos relativos a las operaciones de reestructuración que revisten mayor importancia a la hora de realizar el análisis del régimen jurídico de las ramas de actividad, dado que constituyen una de las manifestaciones de la esencial entidad de los conjuntos de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas que integran los patrimonios que son objeto de aportación.

El Ordenamiento jurídico mercantil no regula de forma expresa esta operación jurídica, solamente hace alusión de forma colateral al régimen jurídico de las aportaciones no dinerarias a las entidades de naturaleza mercantil al tiempo que define unos supuestos específicos de responsabilidad para los casos en los que la aportación a aquellas está constituida por empresas.

El tratamiento de esta figura ya venía regulado en los derogados Textos Refundidos de la ley de Sociedades Anónimas, artículos 38 y 39, y el artículo 20 del Texto refundido de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en estos preceptos solamente se hacía alusión a la responsabilidad para los casos de aportación de empresas o establecimientos mercantiles.

En la actualidad son los artículos 73 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital⁹⁸ los que definen el régimen jurídico aplicable a estos supuestos. Así, la Sección primera del Capítulo III, en relación a las sociedades de Responsabilidad Limitada, define el régimen de responsabilidad por las aportaciones no dinerarias, estableciendo su naturaleza solidaria para "Los fundadores, las personas que ostentaran la condición de socio en el momento de acordarse el aumento de capital y quienes adquieran alguna participación desembolsada mediante aportaciones no dinerarias" en cuyo caso "responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido en la escritura.

La responsabilidad de los fundadores alcanzará a las personas por cuya cuenta hayan obrado éstos".

⁹⁸ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.«BOE» núm. 161, de 03/07/2010. entrada en vigor 1-9-2010. BOE-A-2010-10544

Se excluye dicho régimen de responsabilidad a los socios que hubieran hecho constar en el acta su oposición expresa al acuerdo de aportación o a la valoración atribuida a la aportación realizada como contravalor de un aumento de capital.

La responsabilidad solidaria también se extiende a los administradores de las sociedades de responsabilidad limitada por la diferencia entre el valor real de las aportaciones no dinerarias y la valoración considerada en el acuerdo de aumento de capital.

La Ley 1/2010, de 2 de julio, de Sociedades de Capital atribuye en primer término legitimación para el ejercicio de la acción de responsabilidad a los administradores o liquidadores de la sociedad, que podrá ser ejercida por estos sin que sea necesario el previo acuerdo de la sociedad. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad que ampara a cualquier socio titular de al menos un cinco por ciento del capital social de la entidad, de ejercerla siempre que hubiera votado en contra del acuerdo de aumento de capital con aportaciones no dinerarias.

Como garantía última de los derechos de terceros acreedores, la referida Ley, también atribuye legitimación para el ejercicio de la acción de responsabilidad a los acreedores de la entidad cuando esta se encuentre en una situación de insolvencia.

El artículo 75 y siguientes del texto legal referido establecen un plazo de prescripción para el ejercicio de la acción de responsabilidad frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales analizada de cinco años, cuyo cómputo se inicia en el momento en el que se realizan las aportaciones. Al mismo tiempo, se excluye de dicho régimen a las aportaciones no dinerarias que hayan sido objeto de informe de valoración pericial en relación al régimen jurídico de las aportaciones no dinerarias a las sociedades anónimas.

Para éstas últimas sociedades, la Sección segunda del Título III de la Ley de Sociedades de Capital define también el régimen de responsabilidad solidaria en relación a sus fundadores y a las personas por cuya cuenta hayan actuado éstos, tanto por la realidad de las aportaciones no dinerarias, como por su valoración, que actuará frente a los terceros acreedores, a los accionistas y a la propia sociedad anónima.

No obstante lo anterior, el estudio del ordenamiento mercantil en relación a la regulación de estas aportaciones no dinerarias de ramas de actividad nos permite definir sus caracteres principales cuales son:

1.- La no extinción como consecuencia de la aportación la unidad económica autónomo o rama de actividad de la entidad mercantil aportante.

2.- La no conceptualización como transmisión a título universal del objeto de la transmisión.

3.- La beneficiaria de las acciones que se reciben en contraprestación de la aportación de la unidad económica será la entidad que la realiza, pero no sus socios, como ocurre en otras de las figuras afines analizadas con anterioridad. Por tanto, esta figura goza de unos caracteres que la encardinan de una manera muy cercana a la novedosa figura de la segregación regulada en el ya referido artículo 71 de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, diferenciándose fundamentalmente de esta última en que la transmisión de la unidad económica o rama de actividad operada no lo es a título universal, como si ocurre en la segregación.

Desde un punto de vista procedimental pueden apreciarse profundas diferencias entre estas dos últimas figuras dada la falta de consideración de transmisión jurídica a título universal de la aportación no dineraria de ramas de actividad, así como por su indirecta influencia en las participaciones y derechos de los socios o partícipes de las entidades participantes.

Esta operación se configura más bien como una actuación común, encardinada en la gestión habitual de las sociedades implicadas y propia de su ámbito de actuación ordinario, para el que normalmente los administradores de las entidades mercantiles interesadas van a detentar facultades de actuación, no precisándose con ello, salvo disposición contraria en los estatutos, su aprobación por las juntas generales de las entidades afectadas.

Serán los propios administradores, sin necesidad de autorización específica de las juntas generales de las entidades mercantiles afectadas, los que en el ejercicio de sus facultades ordinarias de actuación definirán, decidirán y ejecutarán en último término dichas aportaciones de ramas de actividad, sin perjuicio del deber genérico que les afecta en un momento posterior de rendir cuentas a los órganos soberanos de gobierno de aquellas.

Especial relevancia para nuestro estudio posee el objeto propio de la transmisión que se opera en este tipo de operaciones, cual es ese conjunto de bienes, derechos, elementos personales y deudas que constituyen la unidad económica que se configura como rama de actividad.

Pero a diferencia de otras figuras analizadas en las que la transmisión se produce de conjunto y a título universal, en estas operaciones la transmisión de cada uno de los elementos que las componen es singular, individualizada, específica y diferenciada debiendo atenerse al régimen jurídico propio de cada elemento, por lo que en el caso de los créditos que se integren en la rama de actividad será necesaria la notificación al deudor como también será necesario el consentimiento del acreedor para que jurídicamente opere la transmisión de las deudas que conforman el objeto de la aportación.

Un aspecto destacable del régimen jurídico de naturaleza mercantil en el que se encardinan estas operaciones es la ausencia en el mismo del derecho de oposición que la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles atribuye en sus artículos 44 y siguientes a los acreedores en los procesos de fusión y escisión que ha sido analizados con anterioridad.

Otra de las características propias que definen el régimen jurídico propio de estas operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad es la naturaleza del objeto de la contraprestación que la entidad aportante recibe como consecuencia de la entrega de aquella. dicha contraprestación deberán consistir en acciones, participaciones o cuotas de la entidad mercantil receptora o beneficiaria de la aportación no dineraria.

Dicha entrega de derechos sobre el capital propio de la entidad beneficiaria se articulará normalmente mediante una ampliación de capital con prima de emisión, aunque también es posible instrumentarlo bajo un negocio jurídico de permuta de títulos de autocartera de la entidad receptora, siendo este un caso, aunque posible, menos habitual que el anterior.

La simplicidad y flexibilidad analizada del régimen jurídico de estas operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad, contribuye de una manera muy importante al éxito y gran utilización práctica que estas operaciones, que han adquirido en los últimos tiempos una inusitada relevancia que contrasta poderosamente con su falta de regulación expresa lo que constituye el objeto específico de nuestro estudio.

2.1.2.4. Las operaciones de canje de valores

Al igual que la figura anterior, estas operaciones carecen de regulación específica y expresa por parte de las normativa de mercantil.

En nuestro Ordenamiento Jurídico la regulación de las operaciones de canje de valores viene dada por las normas tributarias, que la definen como la operación por la que una entidad de naturaleza mercantil adquiere una participación en el capital social de otra mediante la cual consigue hacerse con la mayoría de los derechos políticos de voto de la participada, o adquirir mayor porcentaje de participación en ella, en el caso de ya disponer de los la mayoría de sus derechos de voto.

Su régimen jurídico es coincidente con el analizado para la aportación no dineraria de rama de actividad por lo que carece de las complicaciones formales y procedimentales analizadas para el caso de las fusiones y escisiones.

Desde el punto de vista jurídico formal, esta operación es posible articularla mediante cualquier negocio jurídico que posibilite a una sociedad mercantil conseguir el control sobre otra, utilizándose para ello la entrega de acciones, participaciones o cuotas representativas del capital social de aquella a los socios de ésta.

Por tanto, normalmente se utilizarán como negocios jurídicos el aumento de capital de la entidad dominante con aportaciones no dinerarias o la permuta para la ejecución de estas operaciones.

Esta operación consiste en la entrega a los socios de la entidad mercantil participada de valores representativos del capital de la sociedad dominante, en contraprestación por los valores recibidos de su entidad, o en su caso, de una compensación dineraria que no exceda del diez por ciento del valor nominal de los valores adquiridos o, a falta de éste, del valor neto contable de la entidad dominada.

2.1.2.5. Las operaciones de traslado internacional del domicilio social

Como último punto de análisis de este apartado referente al régimen jurídico sustantivo de las operaciones de reestructuración empresarial, conviene hacer alusión, aunque sea de forma escueta, al no constituir el objeto de estudio específico de este trabajo de investigación, al régimen jurídico mercantil de las operaciones de traslado del domicilio social de las entidades de naturaleza mercantil a otro estado, o de otro estado diferente a España.

La Exposición de Motivos de la propia Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles, alude a esta figura englobándola dentro de la categoría, aunque no en todos los casos presenten dichas

operaciones los rasgos propios que caracterizan a las operaciones de modificación estructural; pero las importantes consecuencias para el régimen fiscal aplicable a las entidades incursas en dichos procesos hacen interesante según la referida norma incluirlas en dicha regulación legal.

La Ley 3/2009 regula en primer lugar el traslado del domicilio social de una sociedad mercantil española al extranjero diferenciándola del supuesto de traslado a España de una sociedad constituida en el extranjero al amparo de una normativa mercantil sustantiva diferente a la nuestra.

En este sentido el artículo 92⁹⁹ de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles remite en primer término a la regulación jurídica de los Tratados y Convenios internacionales vigentes, al tratarse de de supuestos en los que rigen dos legislaciones nacionales diferentes, y en segundo término a lo dispuesto en su propio Título V, sin perjuicio de lo legalmente dispuesto en relación a la sociedad anónima europea.

El primero de los supuestos referidos, el del traslado a un país tercero del domicilio social de una entidad mercantil constituida bajo el Derecho Español, solo será posible si el ordenamiento jurídico de destino permite el mantenimiento de la personalidad jurídica de la entidad española que es objeto del traslado de su domicilio.

En el segundo de los supuestos, la norma aludida realiza una novedosa regulación del régimen jurídico por el que se regirá este traslado a España del domicilio social de una entidad mercantil que fue constituida bajo la legislación de un estado diferente, cubriendo con ello un importante hueco de la regulación anterior.

Dado que en este último supuesto la legislación del estado tercero deberá ocuparse del régimen jurídico aplicable a la sociedad extranjera que se traslada a España, nuestra Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles regula con precisión solo el primero de los supuestos, definiendo una serie de fases, en las que se exige la publicación en el BORME y depósito en el Registro Mercantil de un proyecto de traslado del domicilio social al extranjero, un informe de los administradores de la compañía y la aprobación

⁹⁹ LME Artículo 92 “Régimen jurídico del traslado internacional del domicilio social.

El traslado al extranjero del domicilio social de una sociedad mercantil española inscrita y el de una sociedad extranjera al territorio español se regirán por lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales vigentes en España y en este Título, sin perjuicio de lo establecido para la sociedad anónima europea”.

del proyecto por la junta general u órgano soberano convocada oportunamente al efecto.

En este sentido se reconoce legalmente el derecho de separación que asiste a los socios que no estuvieran de acuerdo con dicho traslado y hubieran votado en contra del mismo, al igual que los derechos de oposición de los acreedores de la entidad mercantil, en términos similares a los supuesto de fusión analizados anteriormente.

Concluye la norma con la regulación de la conclusión del proceso al producirse la inscripción de la entidad en el Registro Mercantil del estado al que se traslada el domicilio social, lo que determinará, una vez certificado el destino, la cancelación registral de la entidad trasladada en el Registro Mercantil Español.

2.1.3. BREVE RESEÑA DE LA NORMATIVA CONTABLE APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

2.1.3.1. Precedentes de la regulación jurídica contable de las operaciones de reestructuración empresarial

Desde la perspectiva mercantil se hace necesario exponer la normas de contabilidad que va a regular la ejecución de las operaciones de reestructuración señaladas en los puntos anteriores.

Resulta llamativa la ausencia de regulación contable específica de esta materia en los planes generales de contabilidad aprobados con anterioridad al Plan General de contabilidad de 2007, que se encuentra vigente en la actualidad. Esta ausencia se pone de manifiesto de manera muy significativa, tanto en el Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero¹⁰⁰, como también en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre¹⁰¹, por los que se aprobaron los Planes Generales de Contabilidad ya que contrasta con la prolija regulación mercantil de la materia realizada por las diferentes leyes mercantiles analizadas con anterioridad.

¹⁰⁰ Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. [Disposición derogada] «BOE» núm. 79, de 2 de abril de 1973, páginas 6459 a 6480 (22 págs.) BOE-A-1973-478

¹⁰¹ Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. [Disposición derogada] «BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 1990, páginas 38531 a 38616 (86 págs.) BOE-A-1990-31126

En referencia a esta materia la profesora RAMOS SÁNCHEZ¹⁰² expone en su trabajo de investigación, que el precedente remoto de la regulación contable en nuestro Ordenamiento Jurídico se encuentra en el Borrador¹⁰³ de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades, publicado en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 14 de octubre de 1993, mediante el que se materializó la voluntad de normalizar la incidencia en los estados contables de la legislación mercantil reguladora de las operaciones de reorganización empresarial consistentes en fusiones y escisiones de las entidades mercantiles.

La regulación propuesta por este borrador pretendía realizar la la plasmación en la normativa contable española de la impronta de las normas contables comunitarias contenidas en la regulación jurídica de los Reglamentos y Directivas Comunitarias integradoras de las Normas Internacionales de Contabilidad, también conocidas como NIC/NIIF.

En este sentido el punto tercero de la introducción de dicho borrador exponía que "en aras de la normalización contable es oportuno regular la información que debe aparecer en las cuentas anuales de las sociedades que están involucradas en un proceso de fusión o escisión, así como de los socios de las mismas. Esta regulación se tiene que efectuar distinguiendo los diferentes momentos en que se pueden encontrar estos procesos, existencia de un proyecto, aprobación de la operación por los órganos competentes de las sociedades o culminación de la misma".

La novedosa regulación propuesta por el borrador partía de la consideración de las operaciones de reestructuración empresarial, atendiendo fundamentalmente a la naturaleza económica de la operación subyacente

El borrador distinguía entre las operaciones de fusión, las absorciones y aquellas que determinan la creación de una nueva sociedad lo que no debía implicar que fueran distintas las cuentas anuales de la sociedad absorbente y de la sociedad de nueva creación en cumplimiento del objetivo de imagen fiel que preside la normativa contable, haciendo prevalecer el fondo sobre la forma, de tal modo que la forma concreta que adopte una operación de fusión no debe tener efectos en las cuentas anuales de la sociedad que resulte de la misma.

¹⁰² RAMOS SÁNCHEZ, S. "Escisión de sociedades. Estudio económico-financiero y regulación mercantil, contable y fiscal". Universidad de Valladolid. 2013. pág 51 y ss.

¹⁰³ El Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades, publicado en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 14 de octubre de 1993, (BOICAC No14/1993), fue elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre la base de las conclusiones de un grupo de trabajo que fue nombrado mediante la Resolución del del Presidente del ICAC de fecha 15 de enero de 1991.

Esta misma distinción y efectos se recomendaba para las agrupaciones de negocios de escisión consistentes tanto en el desgaje de una parte del patrimonio a favor de una entidad preexistente, denominada escisión-absorción, o bien, la creación de otra nueva, al tiempo que también se admitían situaciones mixtas.

En este nonato borrador también se estableció con precisión la definición de los distintos tipos de fusiones y escisiones que deberían haber sido diferenciadas a los efectos del tratamiento contable haciéndose referencia a las categorías siguientes:

1.- Las fusiones y escisiones denominadas "de interés" eran aquellas operaciones de reestructuración empresarial en las que la sociedad beneficiaria y el patrimonio escindido que recibía eran de similares dimensiones, caracterizándose por un equilibrio patrimonial que impide la prevalencia de ninguna de los dos.

El borrador englobaba también en esta clasificación aquellas escisiones cuya entidad beneficiaria era de nueva creación.

2.- Las fusiones y escisiones "de adquisición" se producían cuando existía un desequilibrio entre los patrimonios escindido y el de la entidad beneficiaria, lo que permitiría considerar razonablemente que uno de ellos es objeto de adquisición por el otro.

3.- Las fusiones y escisiones llamadas "impropias" se producían cuando entre la sociedad escindida y la beneficiaria, existía una vinculación en los términos referidos en el artículo 42.1 del Código de Comercio. El borrador aclaraba que esta vinculación debía ser ya preexistente a la misma operación de reestructuración empresarial subsistiendo también tras su perfección, por lo que se mantenía de esta forma una relación de dominio entre ambas entidades.

Entre los aspectos mas destacados de este borrador también pueden citarse la consideración del denominado «balance de fusión» al que se refiere el artículo 239¹⁰⁴ del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. que se

¹⁰⁴ El artículo 239 del TRLSA define el concepto y regulación del denominado balance de fusión en el sentido siguiente:

"1. Podrá considerarse Balance de fusión el último Balance anual aprobado, siempre que hubiere sido cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha de celebración de la Junta que ha de resolver sobre la fusión.

configuraba como un documento informativo obtenido de la contabilidad mediante la realización de ajustes valorativos, que no determinarían efecto alguno en los registros contables.

Por último resulta interesante destacar que este borrador recomendaba el establecimiento como regla de valoración aplicable a las participaciones en el capital de la sociedad mercantil resultante de la fusión o de la sociedad beneficiaria de la escisión, la valoración de las participaciones en el capital recibidas como consecuencia de la operación de reestructuración empresarial por el valor neto contable de las participaciones entregadas en la entidad transmitente.

2.1.3.2. Regulación jurídica de las agrupaciones de negocios del Plan General de Contabilidad de 2007

Pero el hito normativo más relevante en la regulación contable de las operaciones de reestructuración empresarial lo constituyó la aprobación del Plan General de Contabilidad¹⁰⁵, realizada por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que se encuentra vigente en la actualidad.

Mediante esta norma se introdujo en nuestro Derecho una regulación precisa y específica aplicable directamente a estas operaciones de reorganización empresarial, eliminándose de un plumazo la llamativa ausencia de una normativa precisa y aplicable a las denominadas por dicha norma como “combinaciones de negocios” cuyo concepto coincide parcialmente con las operaciones de reestructuración mercantil analizadas en los puntos anteriores de este capítulo.

Si el Balance anual no cumpliera con ese requisito, será preciso elaborar un Balance cerrado con posterioridad al primer día del tercer mes precedente a la fecha del proyecto de fusión, siguiendo los mismos métodos y criterios de presentación del último Balance anual.

En ambos casos podrán modificarse las valoraciones contenidas en el último Balance en atención a las modificaciones importantes del valor real que no aparezcan en los asientos contables.

2. El Balance de fusión deberá ser verificado por los auditores de cuentas de la Sociedad cuando exista obligación de auditar, y habrá de ser sometido a la aprobación de la Junta que delibere sobre la fusión, a cuyos efectos deberá mencionarse expresamente en el orden del día de la Junta.

3. La impugnación del Balance de fusión no podrá suspender, por sí sola, la ejecución de la fusión."

¹⁰⁵ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. «BOE» núm. 278, de 20 de noviembre de 2007, páginas 47402 a 47407 (6 págs.) BOE-A-2007-19884

El Plan General de Contabilidad de 2007 incluye la regulación de estas operaciones dentro de su segunda parte en relación a las "Normas de Registro y Valoración", concretamente en su norma décimo novena.

Resulta muy llamativo que, ante la ausencia de regulación contable de esta materia con anterioridad a su entrada en vigor, en su disposición transitoria tercera establece un régimen transitorio aplicable a las operaciones de combinaciones de negocios realizadas con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor.

Por tanto, dicha regulación jurídica de naturaleza contable, establece de forma expresa la retroactividad de las normas contenidas en su regulación, que será de este modo aplicable directamente a las operaciones de reestructuración empresarial perfeccionadas en momentos anteriores a su promulgación, lo que desplegará su efecto en los impuestos diferidos contabilizados con anterioridad a su entrada en vigor.

Conviene señalar a estos efectos que la propia exposición de motivos de las NOFCAC se remite a las figuras recogidas en la Ley de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles sin realizar una definición expresa de dicho concepto aunque si lo haga en relación a la figura analizada del "negocio".

Esta norma de valoración definió la figura del "negocio" a los efectos contables de la forma siguiente: "un negocio es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades", lo que enlaza directamente con el objeto específico del estudio realizado en este trabajo de investigación, es decir con la noción jurídica de "rama de actividad".

De igual modo dicha norma de valoración clasificó las formas jurídicas que pueden llegar a originar los "negocios" aludidos anteriormente distinguiendo entre:

- a) La fusión o escisión de varias empresas.
- b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.

c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.

d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una empresa, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

La norma de registro y valoración aludida también estableció de forma expresa la aplicación de las reglas de valoración y contabilización contenidas en ella para las operaciones de fusión y escisión y aportaciones no dinerarias.

Posteriormente el el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre ha sido modificado por el el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, afectando la nueva regulación a la referida norma de registro y valoración décimo novena reguladora de las combinaciones de negocios.

En el punto tres del artículo 4 de esta norma se introduce una nueva definición de la figura del negocio en el siguiente sentido: "negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades".

Resulta destacable que la nueva regulación de la figura del negocio se refiere al conjunto integrado de actividades y activos en sustitución de conjunto de elementos patrimoniales constitutivos.

La diferencia fundamental entre ambas definiciones se centra en que al describir los elementos patrimoniales estaban incluidos los pasivos vinculados a los activos de la unidad económica, mientras que en la nueva redacción de la definición solo se refiere a los activos y a las actividades, dejando de este modo abierta la posibilidad de la atribución de las deudas vinculadas a los activos en consonancia con con la normativa mercantil analizada a lo largo de este capítulo.

Exigiendo a su vez que para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio.

En caso contrario, la nueva norma décimo novena del PGC establece que no será de aplicación el método de adquisición, salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción en estos casos como una "adquisición de activos" y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma contable.

En este supuesto, el coste de la transacción deberá distribuirse entre los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, sobre la base de sus valores razonables relativos.

En relación a este punto cabe destacar que la nueva regulación de la norma décimo novena elimina posibilidad de que la ejecución de estas operaciones originen un fondo de comercio a los efectos contable, ni tampoco puedan dar lugar a una diferencia negativa.

El punto cuarto del artículo 4 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, también modificó lo dispuesto en la norma de valoración vigésimo primera del PGC en relación a las normas de valoración particulares aplicables a las operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias contenidas en su apartado 2

Determinando la aplicación de estas normas de valoración particulares cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio, precisando que "a estos efectos, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación".

Esta norma de registro y valoración regula de forma pormenorizada la valoración de las operaciones de reestructuración empresarial consistentes en aportaciones no dinerarias al disponer que "En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código

de Comercio", disponiendo que la sociedad adquirente o beneficiaria deberá contabilizarlos por el mismo importe.

Respecto a las operaciones de fusión y escisión, la norma de registro y valoración establece unos criterios de reconocimiento y valoración para los grupos de sociedades que queda sometida a las reglas siguientes:

a) Se deberán valorar por el importe que correspondería a los elementos patrimoniales adquiridos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas en las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente.

La norma de valoración también prevé que las diferencias que pudieran ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios referidos, se deberían registrar en una partida de reservas específicas.

Pero prevé que, sin perjuicio de lo anterior, cuando la vinculación entre sociedades dominante-dependiente, previa a la fusión, trajera causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación originara un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición deberá aplicarse tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada fuera distinta a los instrumentos de patrimonio de la entidad adquirente, aplicándose el mismo criterio de valoración en los supuestos de dominio indirecto, cuando la dominante deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas.

b) Para el supuesto de operaciones de reestructuración empresarial realizadas entre otras empresas del grupo sin intervención directa de la sociedad dominante, los elementos patrimoniales adquiridos también deberán valorarse en función de sus valores contables reflejados en las cuentas anuales consolidadas a la fecha en que se realizó la operación de reestructuración empresarial.

Especifica la norma referida para los casos de fusión y escisión de entidades mercantiles integrantes de un grupo consolidado, que la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto entre el valor neto de los activos y pasivos de la sociedad adquirida, ajustado por el saldo que deba lucir del patrimonio neto, y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que

hubiera emitido la sociedad absorbente, se deberá contabilizar en una partida de reservas específica.

Determinando que las cuentas anuales consolidadas oportunas serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de transmisión, siempre que la sociedad dominante sea española.

La norma contable establece que en el supuesto de que las citadas cuentas anuales no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas contables de consolidación, se deberían tomar a estos efectos los valores existentes antes de realizarse la operación de reestructuración empresarial en las cuentas anuales individuales de la entidad mercantil aportante.

La norma de registro y valoración analizada establece que "Sin perjuicio de lo anterior, cuando la sociedad absorbente deba compensar a otras sociedades del grupo que no participan en la operación por la pérdida que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de estas últimas, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida se contabilizarán aplicando las reglas generales".

Resulta muy interesante el análisis de la dimensión temporal de los efectos que estas operaciones de reestructuración empresarial despliegan en relación a la materia contable. En este sentido el punto 2.2.2¹⁰⁶ de la norma de registro y valoración vigésimo primera precisa la fecha que se ha de considerar a los efectos contables en relación a las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, estableciendo la referencia temporal de los efectos contables en el inicio del ejercicio en que se apruebe la fusión, siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo.

Esta NRV contable diferencia, por un lado, el supuesto de que una de las sociedades se hubiera incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la operación de fusión o escisión; la fecha a considerar a los efectos contables deberá ser en este caso la fecha misma en que se produjo la adquisición.

Por otro lado establece en el supuesto de que las sociedades interesadas en la operación de reestructuración empresarial formasen parte del grupo con

¹⁰⁶ Según la redacción dada por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, que la información sobre los efectos contables de la fusión no deberá extenderse en este caso a la información comparativa.

Por último, resulta necesario referir que la norma de registro y valoración vigésimo primera del vigente Plan General de Contabilidad precisa que, si entre la fecha de aprobación de la operación de fusión de las entidades y la inscripción de dicha operación en el Registro Mercantil se produce un cierre del ejercicio contable, la obligación de formular cuentas anuales consolidadas subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración décimo novena analizada, reguladora de las combinaciones de negocios analizadas en este capítulo.

2.2. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN FISCAL DE DIFERIMIENTO PROPIO DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

2.2.1. Regulación legal del régimen fiscal de diferimiento

Una vez analizado el régimen sustantivo de naturaleza mercantil configurador de las operaciones de reestructuración empresarial, que constituye la base jurídica sobre la que se asienta la materia que constituye el ámbito propio y concreto del estudio desarrollado en este capítulo, y con el objeto de abordar el análisis de la definición precisa de los rasgos que caracterizan el régimen jurídico propio de las ramas de actividad en este ámbito, nos proponemos adentrarnos en el estudio del régimen fiscal de diferimiento de la LIS.

Este régimen fiscal propio de las operaciones de reestructuración empresarial consistentes en fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y traslado de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro u otro de la Unión Europea que han sido analizadas en el apartado anterior se encuentra actualmente regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Este régimen privilegiado y específico se caracteriza fundamentalmente por ser un régimen objetivo, ya que no se aplicará a los diferentes sujetos en razón de su naturaleza, como suele ser habitual en otros regímenes especiales, sino que a diferencia de éstos, su aplicación se realizará en función del tipo y las características de las operaciones que son ejecutadas por aquellos.

Esta singularidad objetiva del régimen de diferimiento se configurará como el objeto fundamental del estudio que se realiza en el presente apartado de este trabajo de investigación, en el que se aborda de forma específica y preferente la naturaleza y características de las operaciones que quedarán sujetas al mismo.

En este sentido, el profesor PÉREZ ROYO¹⁰⁷ expone que el régimen fiscal "especial" de diferimiento, que constituye el objeto de nuestro estudio, "no es un régimen especial que afecte a determinados sujetos pasivos del impuesto atendiendo a su naturaleza concreta, sino que afecta a determinadas

¹⁰⁷ PÉREZ ROYO, F.. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Octava edición. Editorial TECNOS (Grupo Anaya,S.A.) 2014. Depósito legal: M. 23.803-2014. pág. 515.

operaciones, al margen de quienes las realicen y del régimen de tributación que tengan en el impuesto, por tanto, los sujetos pasivos que concierten estas operaciones de reorganización empresarial tributarán, por lo común, en el régimen general del IS con la singularidad de que en relación con tales operaciones, en lugar de aplicar lo previsto en el artículo 15 TRLIS, podrá optar, cumpliendo determinados requisitos, por lo dispuesto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS".

A continuación se exponen los diferentes ámbitos normativos en los que se estructura la regulación jurídica que configura y define el régimen fiscal especial de diferimiento aplicable a estas operaciones de reorganización empresarial.

Comenzaremos este trabajo con el análisis de su evolución histórica, con el objeto de permitir una mejor comprensión del mismo, al tiempo, ello nos permitirá apreciar con mayor nitidez los rasgos característicos de su peculiar y privilegiada regulación jurídica.

2.2.1.1. Antecedentes internacionales remotos del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones

Desde el punto de vista jurídico internacional, los antecedentes remotos¹⁰⁸ de la regulación actual del régimen fiscal especial los encontramos en el XVII Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, celebrado en París en 1963.

Según RAMOS SÁNCHEZ¹⁰⁹ en este influyente congreso se estableció como objetivo que las diferentes legislaciones fiscales internas "debían adoptar una actitud de neutralidad frente al proceso de concentración, y en particular respecto a las operaciones de fusión de sociedades".

Las medidas a adoptar deberían consistir fundamentalmente en la aplicación de la técnica tributaria de exenciones en los impuestos sobre las plusvalías derivadas de la ejecución de las operaciones de fusión de entidades mercantiles.

¹⁰⁸ RAMOS SÁNCHEZ, S. "Escisión de Sociedades: Estudio Económico-Financiero y regulación Mercantil, Contable y Fiscal". Universidad de Valladolid. 2013, pág. 176.

¹⁰⁹ ESCRIBANO MARTÍNEZ, J. op. Cit., pág. 400.

Este autor también expone que el denominado "Informe Carter"¹¹⁰ publicado originalmente en 1966 por CARTER, K. con el título de "Informe de la Real Comisión de Investigación sobre Fiscalidad en Canadá", amplió la línea inicial de la aplicación del principio de neutralidad fiscal solamente para los supuestos de operaciones de fusión a otros casos de procesos de reorganización empresarial, entre los cuales el apartado d) de dicho informe aludía a "los intercambios de acciones y la transferencia de bienes con ocasión de ciertas reorganizaciones de la sociedad".

2.2.1.2. Origen comunitario del régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial

Los precedentes internacionales anteriores dieron lugar en el seno de la Unión Europea a la génesis de un proceso legislativo que concluyó con la elaboración jurídica de las bases sobre las que se asienta el régimen fiscal especial de diferimiento en el Derecho Comunitario, por tanto, debemos centrarnos en el análisis del origen comunitario de la regulación jurídica del régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial.

Resulta claro que el origen y fundamento del régimen fiscal especial de diferimiento, que constituye el objeto de nuestro estudio, se encuentra en el Derecho de la Unión Europea, habiendo sido traspuesta su regulación a los Ordenamientos Jurídicos internos de los diferentes Estados miembros de la Unión Europea entre los que se encuentra España.

La regulación básica e inicial¹¹¹ de dicho régimen privilegiado en el Derecho de la Unión Europea la encontramos en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 20 de agosto de 1990¹¹². En ella se establecieron las líneas básicas que conforman actualmente los regímenes jurídicos tributarios internos de

¹¹⁰ Publicado en España por el Instituto de Estudios Fiscales en 1975 como Informe Carter; fue publicado inicialmente por CARTER, K. en 1966 con el título de "Informe de la Real Comisión de Investigación sobre Fiscalidad en Canadá".

¹¹¹ El antecedente remoto de la directiva proviene de la Directiva 75/855/CEE, de 9 de octubre relativa a la fusión de sociedades.

¹¹² Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. [Disposición derogada]. Publicada en: «DOUE» núm. 225, de 20 de agosto de 1990, páginas 1 a 5 (5 págs.)

todos los Estados, que son aplicables a las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de la Comunidad Económica Europea.

Según se expresa en su exposición de motivos, el establecimiento de un régimen jurídico tributario neutro aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial encuentra su justificación en la necesidad de crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, estableciendo un marco jurídico aplicable a las operaciones mercantiles de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores ente sociedades de los diferentes Estados miembros, que permita a las empresas su adaptación a las exigencias del mercado común, el aumento de su productividad y el reforzamiento de su posición de competitividad en el plano internacional, para garantizar en último término el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común.

Esta norma inicial fue modificada en repetidas ocasiones y de forma sucesiva por las siguientes normas:

1.- El Acta de Adhesión de 1994, de 29 de agosto de 1994, que modificó el anexo I, punto XI.BI-2, relativo a la lista de los diferentes impuestos de naturaleza directa que gravan la renta de las personas jurídicas aplicables en los Estados miembros.

2.- El Acta de Adhesión de 2003, de 23 de septiembre de 2003, que modificó el anexo II, punto 9-7, referente a la lista de las entidades mercantiles a las que se les es de aplicación el régimen fiscal especial de diferimiento regulado por la directiva aludida.

3.- Directiva 2005/19/CEE del Consejo, de 4 de marzo de 2005.

4.- Directiva 2006/98/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, que modificó el anexo I, punto XI.BI-2, relativo a la lista de los diferentes impuestos de naturaleza directa que gravan la renta de las personas jurídicas aplicables en los Estados miembros.

Según BARCIELA PÉREZ con posterioridad¹¹³ a la entrada en vigor de las modificaciones legales anteriores fue dictada la Directiva 2009/133/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 2009¹¹⁴, relativa al régimen fiscal común

¹¹³ BARCIELA PÉREZ J.A. “Operaciones de canje de valores en el derecho de la Unión. El asunto 3DI”. Quincena fiscal Aranzadi 19, noviembre 2014 págs. 167 a 170.

¹¹⁴ DIRECTIVA 2009/133/CE DEL CONSEJO, de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de

aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, que en atención al artículo 94 del el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, deroga la aludida Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990 y sus sucesivas modificaciones, con el objeto de infundir a la regulación de la materia una mayor claridad y racionalidad, mediante la técnica de la codificación.

Esta última norma es la que se encuentra en vigor en la actualidad habiendo sido adaptadas las diferentes regulaciones internas del régimen fiscal especial de diferimiento, en consonancia con la regulación dispuesta por en su articulado, por lo que en función de lo dispuesto en su artículo 17¹¹⁵, asume expresamente todas las referencias que en aquellas se puedan hacer a la derogada Directiva 90/434/CEE del Consejo.

2.2.1.3. Singularidad e integración del Derecho Comunitario en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial

El fenómeno de la integración del Derecho de la Unión Europea¹¹⁶ en el Ordenamiento Jurídico Español se produjo como consecuencia de la adhesión del Reino de España a la Comunidad Europea, articulada mediante el Tratado de Adhesión¹¹⁷ cuya entrada en vigor se produjo el día uno enero de 1986.

acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Publicada en: «DOUE» núm. 310, de 25 de noviembre de 2009, páginas 1 a 13 (13 págs.)

¹¹⁵ DIRECTIVA 2009/133/CEE del Consejo. *Artículo 17: "Queda derogada la Directiva 90/434/CEE, modificada por los actos indicados en el anexo II, parte A, sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros relativas a los plazos de transposición al Derecho nacional, y de aplicación de las Directivas, que figuran en la parte B del anexo II.*

Las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la presente Directiva y se leerán con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en el anexo III. "

¹¹⁶ GARCÍA NOVOA, C. "La incidencia del Derecho Comunitario en el Derecho Español (Especial referencia al ordenamiento financiero). En: Sistema fiscal español y Bibliografía y apéndice normativo 509 armonización europea. Monografías jurídicas. Yebra Martul-Ortega, P. (coord.) Santiago de Compostela: Marcial Pons, 1994. págs. 56 a113.

¹¹⁷ Instrumento de Ratificación del Tratado hecho en Lisboa y Madrid el día 12 de junio de 1985, relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica. «BOE» núm. 1, de 1 de enero de 1986, págs. 3 a 687.

Este convenio internacional tuvo como efecto la adhesión a los tres tratados integradores de la Unión Europea, el Tratado de Roma constitutivo de la Comunidad Económica Europea, el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, y Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

Este acuerdo internacional determinó la integración del Derecho de la Unión Europea desplegándose una serie de efectos sobre el Ordenamiento Jurídico Español, los más importantes de los cuales es la aplicabilidad directa e inmediata de aquel en el ámbito jurídico interno.

Esta característica exclusiva del Derecho Comunitario lo diferencia claramente de Derecho Internacional vigente en España como consecuencia de la perfección de convenios internacionales con otros Estados, así el profesor GUY ISAAC¹¹⁸ "el derecho comunitario sigue la concepción monista, esto es que, para que una norma comunitaria tenga aplicabilidad inmediata en el ordenamiento interno no es necesaria la promulgación de una norma que recoja y transforme las disposiciones comunitarias -los tratados- para que sean aplicables en el derecho interno, sino que una vez que un nuevo Estado pasa a formar parte de las Comunidades, este deberá aplicar inmediatamente las normas comunitarias en el ordenamiento jurídico interno", todo ello en virtud de lo dispuesto en el artículo 189 del Tratado de Roma el cual dispone que "el reglamento es directamente aplicable en cada Estado miembro", frente a la concepción dualista aplicable al derecho internacional que necesitaría de la promulgación de una norma que desarrollara y transformara el tratado para que este fuera aplicable en el derecho interno".

Este autor mantiene una postura favorable a la aplicabilidad directa de derecho comunitario al matizar que "los tratados comunitarios confieren a los particulares derechos que las jurisdicciones nacionales deben salvaguardar, no solamente cuando las disposiciones en cuestión los consideran expresamente como sujetos de derechos, sino cuando imponen a los Estados miembros una obligación bien definida".

La integración en el Ordenamiento Jurídico Interno del Derecho de la Unión Europea pasa por dos fases, la primera de las cuales está constituida por la recepción del Derecho que podemos denominar "primario" integrado por los tres Tratados aludidos anteriormente¹¹⁹.

¹¹⁸ GUY ISAAC, "Manual de derecho Comunitario General". Editorial Ariel, quinta edición 2000, págs. 158 y ss.

¹¹⁹ El Tratado de Roma constitutivo de la Comunidad Económica Europea, el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, y Tratado de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

Según el profesor GARCÍA-VALDECASAS FERNÁNDEZ¹²⁰ la segunda fase de esta integración viene constituida por la asunción del llamado Derecho Comunitario Derivado, constituido por las normas jurídicas dictadas por las instituciones de la Comunidad Europea con anterioridad a la adhesión del Reino de España, pero con fundamento en los propios tratados aludidos.

Este Derecho Derivado se encuentra integrado por los reglamentos, las directivas, las decisiones y las recomendaciones y dictámenes, y posee la misma fuerza de obligar que el Derecho Primario de la Unión y debe ser aceptado expresamente por medio del Acta de Adhesión, que establece que los nuevos Estados miembros quedan jurídicamente vinculados tanto a los Tratados originarios como a cualquier otra disposición normativa dictada por la Comunidad Europea.

En España la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto de autorización de la adhesión de España a las Comunidades fue el instrumento jurídico mediante el cual se formalizó la ratificación del acta de adhesión anterior por exigencia del artículo 93 de la Constitución de 1978¹²¹.

En este estado de cosas conviene analizar el problema que se puede presentar en el caso, por otro lado no infrecuente, de que se produzca contradicción entre las normas internas del Estado miembro y este llamado Derecho Derivado de la Unión.

Así el profesor ALBINANA CILVETI se inclina claramente por “la primacía del Derecho comunitario constituye hoy principio rector del sistema jurídico español”, por lo que en caso de contradicción cualquier norma jurídica interna deberá adaptarse a la regulación comunitaria.

El artículo 189 del Tratado Constitutivo de la Unión Económica Europea define los rasgos característicos de las disposiciones normativas que integran este derecho "derivado" de la Unión Europea, que comparten la característica de estar basados en los tratados. En función de sus características estas normas

¹²⁰ GARCÍA-VALDECASAS FERNÁNDEZ, R. “El "acquis" comunitario. Noticias de la C.E.E.” No 12 enero, 1986, págs., 120 a 122.

¹²¹ Constitución Española 1978. Artículo 93: "Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión.

de Derecho Comunitario pueden ser clasificadas en las categorías siguientes categorías:

a) Los reglamentos tendrán un alcance general, que deben ser publicados en el Diario Oficial de la Comunidad, serán directamente aplicables en cada Estado miembro y obligatorio en todos sus elementos. Se aplican de modo inmediato, sin necesidad de acto de recepción en el ordenamiento interno de cada país"¹²².

b) Las directivas¹²³, a diferencia de la figura anterior obligaran al Estado miembro solo en cuanto al resultado que pretenden conseguir, en palabras del profesor PÉREZ ROYO¹²⁴, "es decir, obligan al que deben ser objeto de recepción en el ordenamiento interno de cada país, mediante instrumento adecuado y dentro del plazo que establezca cada una de ellas" dejando libertad

¹²² PÉREZ ROYO, F.. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Vigésima edición. Editorial Aranzadi S.A. 2010. Depósito legal: NA. 1783/2010. pág. 97.

¹²³ Directivas en materia de sociedades mercantiles vigentes en el momento de la adhesión de España a la CEE:

- Primera Directiva del Consejo, de 9 de marzo de 1968, orientada a coordinar, para equipar las garantías que se exigen a las sociedades mercantiles de los Estados miembros, para proteger los intereses de los socios y terceros, según el artículo 58-2 del Tratado de Roma (69/151/CEE).

- Segunda Directiva del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, orientada a coordinar, para equiparar las garantías que se exigen a las sociedades mercantiles de los Estados miembros, para proteger los intereses de los socios y terceros, en lo concerniente a la constitución de la sociedad anónima, así como al mantenimiento y a las modificaciones de su capital según el artículo 58-2 del Tratado de Roma (77/91/CEE).

- Tercera Directiva del Consejo, de 9 de octubre de 1978, derivada del artículo 54-3-g) del Tratado de Roma y referente a las fusiones entre sociedades anónimas (78/855/CEE).

- Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978, derivada del artículo 54-3-g), del Tratado de Roma, relativo a las cuentas anuales de las sociedades (78/660/CEE)

- Propuesta modificada de la Quinta Directiva del Consejo referente al artículo 54-3-g), del Tratado de Roma, reguladora de la estructura de las sociedades anónimas y los poderes y obligaciones de sus órganos sociales.

- Sexta Directiva del Consejo, de 17 de diciembre de 1982, referente al artículo 54-3-g), del Tratado de Roma, reguladora de las escisiones de sociedades (82/891/CEE).

- Séptima Directiva del Consejo, de 13 de junio de 1983, referente al artículo 54-3-g), del Tratado de Roma, reguladora de las cuentas anuales consolidadas (83/349/CEE).

- Octava Directiva del Consejo, de 10 de abril de 1984, referente al artículo 54-3-g), del Tratado de Roma, en relación a la habilitación de las instituciones y personas encargadas de la auditoria contable y legal de los estados contables de la sociedades (84/253/CEE).

¹²⁴ PÉREZ ROYO, F.. op. Cit. pág. 97.

a los diferentes Estados miembros para elegir la forma y los medios jurídicos empleados para la consecución de tal fin. Estas normas aún cuando son objeto de publicación específica, deben ser notificadas directamente a sus destinatarios determinando el deber para estos de realizar su transposición al ordenamiento interno¹²⁵.

Este autor expone que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en repetidas ocasiones en relación al problema de la falta de instrumento de recepción por parte de los estados miembros dentro del plazo fijado por la propia directiva, formulando la denominada doctrina del efecto directo, en virtud de la cual, las disposiciones normativas contenidas en las directivas serán de aplicación en el ámbito interno de los estados miembros incluso en el caso de incumplimiento de la obligación de transposición.

c) Las decisiones serán obligatoria en todos sus elementos para todos los Estados Miembros.

d) Las recomendaciones y los dictámenes, por contra no tendrán carácter vinculante para los diferentes Estados pero representarán unas directrices claras de actuación a las que deberán adaptar sus decisiones y regulación jurídica.

Todas las normas anteriores integran el denominado "Derecho Secundario" de la Unión Europea y comparten un rasgo común cual es el denominado "principio de la primacía del Derecho Comunitario" apuntalado por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que determina su sobreposición y preferencia al interno de los diferentes Estados miembros.

2.2.1.4. Evolución histórica de la regulación del régimen fiscal especial de diferimiento en el Ordenamiento Interno

2.2.1.4.1. Normas iniciales de Derecho Interno

El precedente normativo inmediato en nuestro Ordenamiento Jurídico Interno de la regulación del régimen fiscal especial de diferimiento regulado

¹²⁵ Artículo 191 Tratado Constitutivo de la Unión Económica Europea.

por la Directiva 90/434/CEE, lo constituye la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas¹²⁶.

Antes de la promulgación de la Ley 76/1980 existían en nuestro Derecho una serie de normas dispersas de carácter fiscal que no se correspondían con el innovador régimen fiscal de las fusiones de entidades mercantiles que introdujo en nuestro Derecho esta ley.

En un primer momento, estas normas consistían fundamentalmente el establecimiento de exenciones aplicables a determinadas operaciones de concentración empresarial en el ámbito del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispuesto por la Ley de 26 de diciembre de 1957.

Posteriormente el Real Decreto 2285/1964, de 27 de julio, sobre adaptación de exenciones fiscales a la Ley de Reforma del Sistema Tributario extendió esta técnica de exención a las plusvalías que pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia de la ejecución de procesos de concentración empresarial en el ámbito Impuesto sobre Sociedades, utilizándose también las bonificaciones en el Impuesto sobre las Rentas de Capital para los supuestos de disolución de las sociedades como consecuencia de los procesos de concentración con distribución de las reservas.

Por su parte la exposición de motivos del Decreto 2910/1971, de 25 de noviembre, para industrias en general, sobre beneficios fiscales a la concentración e integración de empresas, justifico la necesidad de su regulación, en el hecho de que hasta ese momento coexistían una multiplicidad de normas reguladoras de los procesos de concentración empresarial, que compartían el objetivo primario de que la incidencia de la fiscalidad no obstaculizase los mencionados procesos de concentración empresarial, para lo que preveían la aplicación de beneficios fiscales, siendo uno de los logros de este en aquel momento nuevo decreto el recoger en un solo texto legal las diferentes normas que regulaban dichos procesos de reestructuración empresarial.

Llegados a este punto, fue promulgada la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas, que representa un hito en esta materia, ya que constituye su primera regulación exhaustiva, regulando por primera vez en el Ordenamiento Jurídico Español un

¹²⁶ Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de Empresas.[Disposición derogada]Publicado en: «BOE» núm. 9, de 10 de enero de 1981, páginas 517 a 519 (3 págs.) Referencia: BOE-A-1981-459.

nuevo régimen privilegiado aplicable a las fusiones y escisiones de entidades mercantiles incursas en estos procesos de reorganización empresarial, con el claro objetivo de no entorpecerlos.

La referida Ley fue desarrollada por el Real Decreto 2182/1981, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación y desarrollo de la Ley 76/1980, en estas normas se encuentran recogidas las primeras referencias de nuestra normativa tributaria al régimen privilegiado aplicable a las escisiones de empresas, pero desde un punto de vista técnico, a diferencia del régimen de exención contemplado en la normativa inicial apuntada, o el de diferimiento vigente en la actualidad.

Estas últimas normas utilizaban fundamentalmente la técnica de atribuir a los hechos imposables derivados de ciertas operaciones de fusión y escisión, una bonificación del noventa y nueve por ciento de la cuota de ciertos impuestos, sometiendo su eficacia a requisitos de mantenimiento de los activos transmitidos en el patrimonio de las entidades beneficiaria, al tiempo que solo parcialmente establecía un régimen de diferimiento de la tributación para las ganancias patrimoniales que se pusieran de manifiesto en los socios de dichas entidades mercantiles, como consecuencia del canje de valores derivado de la adquisición de acciones o participaciones propias de dichos procesos.

El beneficio referido se extendía a los hechos imposables del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Resulta destacable que la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de Empresas¹²⁷, realiza la primera clasificación de los tipos e escisión en nuestro Derecho Tributario, en este sentido MATEU-ROS CERREZO¹²⁸ expone las diferencias conceptuales de las mismas clasificándolas en dos tipos fundamentales que son los siguientes:

La escisión total, puede desglosarse entre la que denominamos escisión simple en la que la una sociedad divide su patrimonio en dos o más partes, cada

¹²⁷ Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de Empresas.[Disposición derogada] «BOE» núm. 9, de 10 de enero de 1981, páginas 517 a 519 (3 págs.) BOE-A-1981-459.

¹²⁸ MATEU-ROS CERREZO, R. Régimen fiscal de la escisión de sociedades. Hacienda Pública Española No 74, 1982, pags. 137-167.

una de las cuales se traspasa en bloque a una sociedad de nueva creación. Y la escisión compleja por absorción, que consiste en que una sociedad divide su patrimonio en dos o mas partes y cada una de las cuales se traspasa en bloque a una sociedad preexistente que absorbe el patrimonio escindido.

Escisión parcial, que se divide a su vez entre escisión parcial con mantenimiento de las acciones de la sociedad beneficiaria en el activo de la sociedad escindida y la escisión parcial entregando a los socios de la sociedad escindida las acciones de la sociedad beneficiaria, con reducción en aquella de su capital social en la medida que sea necesaria como consecuencia de la disminución de su patrimonio social.

Este autor sostiene que no hay que confundir el caso de la escisión parcial, en el que por un lado se modifica la estructura patrimonial al traspasar en bloque una parte de su patrimonio a cambio de acciones con la oportuna reducción del capital de la sociedad escindida, al entregar a los socios de la escindida las acciones de la sociedad beneficiaria, por lo que éstos se convierten en socios exclusivamente de la sociedad beneficiaria y dejan de ser socios de la sociedad escindida, la denominada por la Ley “segregación de establecimiento mercantil o industrial” dado que esta operación determina una transmisión de activo no universal cuya contraprestación es a título oneroso, es decir, no consiste en acciones de las sociedades mercantiles receptoras del patrimonio segregado.

GARRANZO GARCÍA¹²⁹ considera, basándose en lo establecido por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo previa a la ley 76/1980, en relación a supuestos de falsas fusiones, que la segregación no es otra cosa que “la transmisión onerosa o lucrativa de un establecimiento mercantil, con o sin disolución de la sociedad transmitente y cuya contraprestación puede ser cualesquiera de los medios de pago admitidos en derecho” dentro de los cuales puede encontrarse la transmisión de títulos. Pero diferencia este tipo de segregación de la figura escisión propiamente dicha en base a que “la transmisión de establecimiento mercantil no implica, aunque no impide, la transmisión de deudas y créditos del cedente” es decir, no constituye un requisito esencial de la misma la transmisión del pasivo de la sociedad que esté vinculado al activo que es objeto de la transmisión.

Tras la entrada en vigor de la norma apuntada el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, regulador del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, introdujo un regulación más precisa de las operaciones de reorganización empresarial, dando entrada a la definición de determinadas

¹²⁹ GARRANZO GARCÍA, op. Cit., pág.60.

operaciones de escisión no descritas de forma expresa por la LRFEE, Ley 76/1980.

Ejemplos de ello los podemos encontrar en su artículo 135, que en referencia a las operaciones de escisión parcial disponía que la disminución o el incremento patrimonial, derivado de dichas operaciones se determinara por la diferencia entre el valor neto contable de los bienes y derechos y el valor nominal de las aportaciones o el valor de cotización en los mercados secundarios.

También el artículo 137.3 dispone en relación a las operaciones de escisión total que "la disminución o incremento patrimonial del sujeto pasivo se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos o derechos representativos de la participación en el capital de la sociedad que se extingue y el valor de los recibidos de las beneficiarias de la escisión".

Las operaciones de, fusión, absorción y transformación de sociedades y empresas individuales son reguladas por el artículo 206 de esta norma; a estas operaciones no se les aplicará la deducción por inversión prevista en la LRFEE, pero establecen en el ámbito de la regulación laboral que cuando la empresa preexistente hubiera tenido compromisos de mantenimiento o creación de empleo o de inversión, sus plazos se mantendrían las entidades mercantiles beneficiarias.

2.2.1.4.2. Primera plasmación del concepto de rama de actividad en el Ordenamiento Interno

El Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria¹³⁰, supuso una nueva modificación de trascendental importancia de la Ley 76/1980 de Fusiones, concretamente su Disposición Adicional Sexta sobre régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, dio nueva redacción a algunos artículos de la Ley 76/1980 de Fusiones. En relación al objeto de nuestro trabajo de investigación, entre todas ellas destaca la modificación del artículo 15¹³¹ de este texto legal, referente a los tipos de escisión.

¹³⁰ Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 313, de fecha 30 de diciembre de 1989.

¹³¹ Modificación del Artículo 15 de la Ley 76/1980 introducida por el RDL 7/1989, de 29 de diciembre.

Pero a diferencia de las modificaciones anteriores ésta posee para nuestro estudio una importancia mayúscula, ya que representa la primera manifestación en el Ordenamiento Jurídico Español del concepto de rama de actividad, por lo que a continuación pasamos a analizar de forma pormenorizada dicho texto legal.

"Uno. A los efectos de lo establecido en el artículo anterior, tendrá la consideración de operación de escisión aquella mediante la cual:

a) Una Sociedad transfiere, como consecuencia de su disolución sin liquidación, el conjunto de sus elementos patrimoniales. activos y pasivos a dos o varias Sociedades preexistentes o nuevas. recibiendo sus socios, según una regla de proporcionalidad debidamente fundada, títulos representativos del capital social de las Sociedades beneficiarias de la aportación y eventualmente, cuando sea conveniente para ajustar

la relación de canje de los títulos, una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del nominal de los títulos atribuidos.

b) Una Sociedad traspasa, sin disolverse los elementos patrimoniales activos y pasivos afectos a una o varias ramas de su actividad a otra u otras Sociedades, nuevas o preexistentes, recibiendo para entregar a sus socios. títulos representativos del capital social de las Sociedades beneficiarias de la aportación. La atribución por la Sociedad transmitente a sus socios, según regla debidamente fundada de los títulos recibidos de las Sociedades beneficiarias determinará la reducción de su capital y reservas en la cuantía necesaria.

Si la Sociedad transmitente mantuviera en su patrimonio los títulos recibidos de la Sociedad beneficiaria sin atribuirlos a sus socios mediante la reducción a que se refiere el párrafo anterior, la operación, no se calificará de escisión sino de simple aportación de activos sometida al régimen tributario general.

Dos. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de los elementos patrimoniales activos y pasivos de una parte de una Sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma. es decir, un todo capaz de funcionar por sus propios medios.

Tres. No obstante lo previsto en el número uno anterior, tendrán la consideración de operaciones de escisión, aquellas en que participen Sociedades en liquidación que no hayan comenzado el reparto de su patrimonio entre los accionistas o partícipes.

Cuatro. Cada una de las ramas de actividad escindidas deberá tener más del 50 por 100 de su activo, estimado en valores reales, afecto a actividades empresariales. La misma proporción deberá concurrir en el activo del patrimonio de las Sociedades preexistentes destinatarias de las ramas de actividad segregadas, antes de la operación de escisión, y en el que conserve la Sociedad escindida después de la necesaria reducción de su capital y reservas.

Cinco. Las Sociedades preexistentes en que se integren las ramas de actividad segregadas, deberán ejercer una actividad análoga o complementaria a la desarrollada por las escindidas.

Seis. En el supuesto de que la operación de escisión dé lugar a la creación de una nueva Sociedad se precisará, además del cumplimiento de los requisitos previstos anteriormente. que la totalidad de las ramas de actividad transmitidas constituyan un patrimonio en el que más del 50 por 100 de su activo estimado en valores reales esté afecto a actividades empresariales análogas o complementarias.

Siete. En las Sociedades que no se extingan. los beneficios previstos en el artículo 10 sólo afectarán a las plusvalías de los elementos patrimoniales que se traspasen.

Así su nuevo apartado a) de su punto uno establece la nueva definición de define la escisión total de la siguiente manera: "Una sociedad transfiere, como consecuencia de su disolución sin liquidación, el conjunto de sus elementos patrimoniales activos y pasivos a dos o varias sociedades preexistentes o nuevas, recibiendo sus socios, según una regla proporcional debidamente fundada, títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación y eventualmente, cuando sea conveniente para ajustar la relación de canje de los títulos, una compensación en dinero que no exceda del 10% del nominal de los títulos atribuidos."

Esta nueva definición legal de a escisión resulta también muy destacable, ya que introdujo en nuestro Derecho por vez primera, la posibilidad de que puede incluirse una compensación dineraria no superior a un 10% del valor nominal de los títulos con el objeto de ajustar la relación de canje de la operación de escisión.

De igual modo la letra b) de dicho punto nos brinda la definición de la escisión parcial, introduciendo en dicha descripción por vez primera en nuestro Derecho una alusión al concepto de "rama de actividad", al exigir que los activos y pasivos que sean objeto de la escisión deberán estar afectos a una rama de actividad, de la forma siguiente: "Una sociedad traspasa, sin disolverse los elementos patrimoniales activos y pasivos afectos una o varias ramas de su actividad a otra u otras sociedades, nuevas o preexistentes, recibiendo para entregar a sus socios, títulos representativos del capital de las sociedades beneficiarias de la aportación. La atribución por la sociedad transmitente a sus socios, según regla debidamente fundada, de los títulos recibidos de las sociedades beneficiarias, determinará la reducción de su capital y reservas en la cuantía necesaria.

Si la sociedad transmitente mantuviera en su patrimonio los títulos recibidos de la sociedad beneficiaria sin atribuirlos a sus socios mediante la reducción a que se refiere el párrafo anterior, la operación no se calificará de escisión sino de simple aportación de activos sometida al régimen tributario general"

También resulta destacable que en esta innovadora norma se refleja por vez primera la diferenciación entre los actuales conceptos de escisión parcial y aportación de activos.

Pero es su apartado dos el que a nuestro juicio posee la mayor relevancia a los efectos de nuestro estudio, ya que en él se realiza la primera definición del concepto de "rama de actividad" de nuestro Derecho Interno.

Dicha norma lo establece de la forma siguiente: "Se entenderá por rama de actividad el conjunto de los elementos patrimoniales activos y pasivos de una parte de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de una organización, una explotación autónoma, es decir, un todo capaz de funcionar por sus propios medios"

Como podremos observar a lo largo de este trabajo, esta definición inicial realizada por la Disposición Adicional Sexta del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, ha desplegado unos efectos tan intensos en el Ordenamiento Jurídico Interno que ha llegado hasta nuestros días prácticamente inalterada, al contener ya las líneas básicas del concepto jurídico objeto de nuestro estudio, cuales son el 2conjunto de elementos que constituyen una unidad económica" y la "capacidad del mismo de funcionar por sus propios medios".

2.2.1.4.3. Normas de transposición al Ordenamiento Jurídico Interno posteriores a la directiva 90/434/CEE

2.2.1.4.3.1. La Ley 29/1991, de 17 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas

La norma inicial de transposición del Derecho de la Unión Europea en esta materia que constituye el objeto de este estudio fue la ya citada y a día de hoy derogada, Ley 29/1991, de 16 de diciembre¹³² de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, publicada en el Boletín Oficial del Estado el día 17 de diciembre de 1991, cuya entrada en vigor se produjo el día 1 de enero de 1992.

Esta singular y paradigmática norma tuvo como principal finalidad la incorporación a nuestro Ordenamiento Jurídico la regulación normas contenida en la Directiva 90/434/C.E.E. del Consejo, de 23 de julio de 1990, reguladora en el marco del Derecho de la Unión Europea del régimen fiscal común

¹³² Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. (Derogada) «BOE» núm. 301, de 17 de diciembre de 1991, páginas 40533 a 40542 (10 págs.) BOE-A-1991-30076

aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, dada la gran relevancia económica y habitualidad de que estas operaciones mercantiles.

Esta Ley deriva directamente de la obligación contenida en el Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas, de adaptar la legislación fiscal a la normativa y a sus sucesivas modificaciones, por lo que reguló y armonizó una pluralidad de materias cuyo lazo de unión era la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria a las directrices de armonización legal provenientes de la Comunidad Económica Europea.

La regulación que realizó esta ley de la materia es más amplia que la acometida por la Directiva 90/434/C.E.E. del Consejo, de 23 de julio de 1990, ya que ésta se limitaba a regular aquellas operaciones entre entidades residentes en diferentes Estados miembros, mientras que la norma interna de transposición acogía estos principios tributarios para aplicarlos no solo a aquellas, sino también y fundamentalmente a las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español.

El principio básico que preside la regulación del régimen fiscal propio de estas operaciones realizada por la Ley 29/1991, es el de neutralidad. La norma matizaba que éste no tenía por objeto la estimulación de la realización de la operaciones de reestructuración empresarial, pero persigue el objetivo de eliminar los obstáculos que para éstas puede suponer la legislación tributaria, eliminando la carga tributaria que originaría su ejecución, mediante la técnica del diferimiento de aquélla.

El profesor PÉREZ ROYO¹³³ se pronuncia claramente en este sentido, haciendo incapie en este marcado carácter comunitario, al tiempo que recalca la finalidad perseguida por ésta, al referir que "se trata de un régimen cuyo fundamento último se encuentra en una normativa de ámbito comunitario, la Directiva 90/434/CEE...y tiene una razón de ser muy precisa : evitar que la fiscalidad suponga un obstáculo o un estímulo en las operaciones de reorganización empresarial. Se busca pues, la neutralidad fiscal, esto es, que en tales operaciones se realicen por motivos de racionalidad o rentabilidad económica, sin verse alteradas por la búsqueda de la rentabilidad fiscal".

En relación al objeto de estudio de este trabajo se debe poner de manifiesto que esta ley contempla el concepto de rama de actividad en el punto

¹³³ PÉREZ ROYO, F. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Octava edición. Editorial TECNOS (Grupo Anaya,S.A.) 2014. Depósito legal: M. 23.803-2014.

4 de su artículo 2 al que define de la forma siguiente: "Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

Esta Ley fue modificada posteriormente en otros aspectos referentes al régimen fiscal especial de diferimiento, concretamente el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo¹³⁴ en relación a la posibilidad de deducción de bases imponibles negativas provenientes de la sociedad escindida. Esta norma supuso una restricción a la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas en las sociedades beneficiarias cuando provenían de sociedades inactivas.

En este sentido su artículo 11 disponía que: "no será de aplicación respecto de la parte de base imponible negativa que se derive de la realización de nuevas actividades empresariales en las que concurren los siguientes requisitos: a) Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad".

Finalmente la Ley 29/1991, fue modificada en relación al régimen fiscal especial por la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la Función Pública y de la protección por desempleo¹³⁵. Esta norma disponía en su artículo 2 una bonificación del 95% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades aplicable a los rendimientos procedentes de actividades económicas, que hacía extensiva a los supuestos de fusión escisión o aportaciones de ramas de actividad.

2.2.1.4.3.2. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta Ley del Impuesto sobre Sociedades estableció las reglas básicas de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, que está inspirada en los principios de neutralidad, sistematización, transparencia, coordinación internacional y competitividad.

¹³⁴ Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo. «BOE» núm. 52, de 2 de marzo de 1993, páginas 6532 a 6537 (6 págs.) BOE-A-1993-5716.

¹³⁵ Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo. «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 1993, páginas 37736 a 37754 (19 págs.) BOE-A-1993-31153.

Una de las principales novedades de esta norma fué la introducción en nuestro Ordenamiento Tributario de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre sociedades de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

Las modificaciones introducidas en relación al régimen fiscal especial de diferimiento por la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades¹³⁶, suponen una innegable mejora del régimen establecido inicialmente por la Ley 29/1991, pero presidida por la idea de continuidad. No podemos olvidar en ningún momento que estas normas internas son reflejo directo de la normativa comunitaria referida.

Entre los principios aludidos que rigen la reforma del Impuesto sobre Sociedades realizada por esta norma, caben destacar los de neutralidad, sistematización y coordinación internacional.

El primero de ellos supone, según la exposición de motivos, "que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos", en clara consonancia con el fundamento último del régimen fiscal especial de diferimiento, siendo las modificaciones operadas en el capítulo VIII título VII un fiel reflejo de los dos últimos.

También resulta destacable a nuestros efectos la alusión específica que realizaba la exposición de motivos de esta Ley al principio de transparencia, materializado en la regulación de la materia realizada por dicha norma, que enlaza con la necesidad de atribuir mayor seguridad jurídica a estas operaciones de reestructuración empresarial, aspiración muy destacable y, a nuestro entender, loable que es perseguida y conseguida por esta regulación legal.

Todo ello contrasta poderosamente con la cada vez mayor carencia de este principio básico y articulador de nuestro Estado de Derecho, en la regulación de nuestro actual Ordenamiento Jurídico Tributario, que por desgracia se encuentra presidido de una forma cada vez más intensa por una clara e intencionada carencia de la necesaria seguridad jurídica, al estar dirigido preferentemente a primar el principio de recaudación, con soez desprecio del anterior.

Así la exposición de motivos de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, LIS expone que "el principio de transparencia exige que las normas tributarias sean

¹³⁶ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Disposición derogada] «BOE» núm. 310, de 28 de diciembre de 1995, páginas 37072 a 37128 (57 págs.) BOE-A-1995-27752.

inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta. Este principio se desprende del más general de seguridad jurídica, y en él se inspiran, entre otras medidas, la inserción de los regímenes tributarios especiales en la presente Ley y la posibilidad de realizar acuerdos previos en materia de precios de transferencia. Algunas normas, sin embargo, reflejan la compleja realidad sobre la que se proyecta el Impuesto sobre Sociedades, si bien su perfecto entendimiento vendrá facilitado, en numerosos casos, por las normas de naturaleza contable referidas a dicha realidad".

Esta ley introdujo una destacable modificación sobre el concepto de rama de actividad contenido en el punto 4 del artículo 2 Ley 29/1991 que rezaba: "Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".

La nueva regulación del concepto es realizada por el punto 4 del artículo 97 de la Ley 43/1995 en el sentido siguiente: "Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización 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".

Esta nueva regulación supuso un gran avance en la definición de la figura de las ramas de actividad, ya que, por una parte, se corresponde con el esfuerzo de poner luz en este ambiguo concepto, y por otra parte, se enfatiza la necesidad de funcionamiento por sus propios medios del conjunto de elementos patrimoniales transmitidos lo que ayudó a caracterizar en mayor medida y con mayor precisión la figura.

La nueva norma introdujo modificaciones en otros aspectos de la Regulación anterior los más destacables de los cuales son los siguientes:

1.- Las reglas de valoración de las transmisiones lucrativas y societarias, recogida en su artículo 15. En ella se modifica la referencia valorativa pasando a considerarse el "valor normal de mercado" en sustitución del anterior concepto de "valor real" que utilizaba la Ley 29/1991, de 16 de diciembre .

2.- Régimen de las rentas derivadas de la Transmisión, realizada por su artículo 98. en ella se modifica la referencia valorativa pasando a considerarse

el "valor de mercado" en sustitución del anterior concepto de "valor real" que utilizaba la Ley 29/1991.

3.- Se regulan en su artículo 99 las nuevas reglas de valoración fiscal de los bienes adquiridos. En la nueva regulación se añade la circunstancia temporal a la ya considerada valoración inicial de los bienes contemplada por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

También se incluyó la nueva mención al punto 11 del artículo 15 de la LIS lo que permitió la aplicación de los coeficientes de actualización monetaria a dichos valores iniciales en función de su periodo de permanencia.

4.- Se da nueva redacción al régimen de la valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de las aportaciones sometidas al régimen fiscal especial de diferimiento en términos análogos a la figura anterior.

5.- También se regularon en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades llevada a cabo por el artículo 103, las consecuencias desde el punto de vista de la valoración de la no aplicación del régimen fiscal especial en los supuesto de renuncia a la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento. al tiempo que se estableció una regulación más completa y exhaustiva del régimen de las participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la adquirente, destacando la rebaja del porcentaje de participación de ésta, del inicial 25% en la entidad transmitente, a solo un 5%.

7.- La nueva regulación de la subrogación de la entidad adquirente en los derechos de la transmitente, establecida en el artículo 104 de la nueva L.I.S. permitió la compensación de bases imponibles negativas generadas en en ésta, salvo que se participara en el capital de la transmitente en cuyo caso esta compensación debería ser modulada para evitar el aprovechamiento de dicho beneficio de forma duplicada.

Por lo demás la nueva regulación legal mantuvo los parámetros establecidos inicialmente por la Ley 29/1991, suponiendo una clara mejora en la sistematización y regulación del régimen fiscal especial de diferimiento que contribuyó a proporcionar seguridad jurídica en la aplicación del mismo.

2-2-1-4-3.- Modificaciones del régimen fiscal especial de diferimiento introducidas por las sucesivas leyes de "acompañamiento" y otras disposiciones.

La regulación contenida en el capítulo VIII del Título VII de la Ley 43/95, de 27 de diciembre fue modificada sucesivamente por las sucesivas leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, también conocidas como "leyes de acompañamiento, de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, a lo largo del periodo comprendido entre la entrada en vigor de dicha Ley, acaecida el día 1 de enero de 1996 y la promulgación del nuevo texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹³⁷.

Según manifiesta el punto II de la exposición de motivos 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, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 1996, experimentó importantes modificaciones legales, por lo que entre las que afectaron al ámbito de la regulación del régimen fiscal especial de diferimiento deben destacarse las siguientes:

2.2.1.4.4. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

En relación al régimen fiscal aplicable a la subrogación de los derechos y obligaciones de la entidad transmitente la redacción del artículo 104, se vio modificada por esta norma¹³⁸ al extenderse la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas a las entidades que formen parte del grupo de la sociedad beneficiaria que es la única que participa directamente en el capital de la entidad transmitente.

Paralelamente a lo anterior esta Ley introdujo una limitación cuantitativa en la extensión de la posibilidad de compensar las BINS generadas por la entidad transmitente con anterioridad a la ejecución de la operación de reestructuración empresarial, para el supuesto de que la sociedad mercantil adquirente participara en el capital de la sociedad transmitente como resultado

¹³⁷ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.[Disposición derogada] «BOE» núm. 61, de 11 de marzo de 2004, páginas 10951 a 11014 (64 págs.) BOE-A-2004-4456.

¹³⁸ Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. [Disposición derogada] «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 1997, páginas 38517 a 38616 (100 págs.) BOE-A-1997-28053

de estos procesos, o ambas entidades formaran parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Por último esta norma estableció la exclusión de la posibilidad de compensación de las BINS derivadas de las pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hubieran motivado la depreciación de la participación de la sociedad mercantil beneficiaria en el capital de la entidad transmitente, o bien, la depreciación de la participación de otra entidad mercantil en esta última, cuando todas ellas formaran parte de un grupo de sociedades en el sentido establecido por el artículo 42 del Código de Comercio.

2.2.1.4.5. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias

Aunque de naturaleza diferente a las leyes de acompañamiento referidas, se hace conveniente englobar esta norma¹³⁹ en este apartado por razones de sistemática cronológica.

La propia exposición de motivos de esta Ley fundamenta las modificaciones introducidas en la misma en que "el tiempo transcurrido desde la modificación realizada en 1991 ha agravado los problemas que presentaba la anterior regulación. La excesiva complejidad del impuesto con los costes indirectos de gestión que ello entraña; la dispersión, su poca coherencia y la falta de sistematización de su normativa, debida, en parte, a los repetidos ajustes, cambios y modificaciones que el impuesto ha sufrido desde su entrada en vigor; su inusitada carga gestora, que lo ha convertido en un tributo centrado en las devoluciones y pagos anticipados y, en suma, las deficiencias funcionales que dificultan la lucha contra el fraude fiscal, han ocasionado una significativa pérdida de su elasticidad recaudatoria.

En los momentos actuales, resulta imprescindible la adaptación del impuesto al modelo vigente en los países de nuestro entorno y, en especial, a determinadas figuras consustanciales al mismo, como el establecimiento de un mínimo personal y familiar exento de tributación.

España se mueve en el contexto de un mercado único en el que las decisiones de política fiscal pueden determinar consecuencias no deseables si

¹³⁹ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. [Disposición derogada] «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 1998, páginas 40730 a 40771 (42 págs.) BOE-A-1998-28472.

se alejan de los criterios seguidos por el resto de los países occidentales en esta materia de política fiscal". Todo ello enlaza directamente con los motivos y objetivos perseguidos por la regulación del régimen fiscal especial de diferimiento por lo que en la misma se introducen una serie de modificaciones que afecta a este de una manera especialmente intensa.

Esta Ley introdujo una modificación que afecta al régimen especial de diferimiento para las personas físicas incursas en estas operaciones de reestructuración empresarial, concretamente lo hizo en relación a la tributación de los socios al determinar que los valores recibidos por éstos en como contraprestación de las operaciones aludidas conservarían la fecha de adquisición de los valores entregados.

Paralelamente desde la perspectiva estrictamente formal introduce una modificación en la redacción del artículo 81 de la LIS al exigir la comunicación de la existencia de grupo de sociedades consecuencia de la aparición de otra sociedad con participación en la dominante anterior como resultado de un proceso de escisión¹⁴⁰.

2.2.1.4.6. La Ley 50/1998, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

¹⁴⁰ Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Disposición final segunda. Modificación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, los artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que a continuación se relacionan, quedarán redactados como sigue:

Octavo. Apartado 5 del artículo 81.

«5. El grupo de sociedades se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

No obstante, en el caso de que otra sociedad tomara participación en la sociedad dominante de un grupo de sociedades mediante alguna de las operaciones reguladas en el capítulo VIII del Título VIII de esta Ley, de manera que la primera reúna los requisitos para ser considerada dominante, el régimen tributario previsto en este capítulo resultará de aplicación al nuevo grupo así formado, previa comunicación a la Administración tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo preexistente.

Dicha comunicación deberá realizarse con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en el que el nuevo grupo tribute en el régimen de los grupos de sociedades.»

Resulta muy destacable que esta norma¹⁴¹ introdujo en nuestro Derecho Interno de la definición de “escisión financiera” que definió en su artículo 97-9-1 como “Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en las mismas, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”

Por otra parte, se debe destacar esta norma posee una especial relevancia para nuestro estudio, puesto que contiene una modificación del concepto legal de la noción de rama de actividad, que aunque no revista especial transcendencia jurídica ni económica, si se configura como relevante a nuestros efectos. Así el nuevo texto introducido por esta reforma del punto 9-1 del artículo 97 matiza que el conjunto de los elementos que constituyen una unidad económica, deben ser susceptibles de constituir una unidad económica autónoma.

Esta modificación de la redacción del artículo 97-4 fue introducida por el apartado séptimo del artículo 1 de la 50/1998, de 30 de diciembre que quedo redactada de la manera siguiente: "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".

Por último, el apartado octavo de dicho artículo 1 de la ley analizada, redefinió la aplicación del régimen fiscal especial de manera opcional a las operaciones de reestructuración consistentes en aportaciones no dinerarias¹⁴².

¹⁴¹ Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. [Disposición derogada] «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 1998, páginas 44412 a 44495 (84 págs.) BOE-A-1998-30155.

¹⁴² El apartado octavo del artículo 1 de la Ley 50/1998 introdujo la siguiente modificación en la redacción del artículo 108-1 de Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1999: *"El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:*

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

2.2.1.4.7. La Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

En relación con el régimen fiscal de las rentas derivadas de la transmisión sometida al régimen fiscal especial, esta norma¹⁴³ eliminó de la redacción del artículo 98 de la L.I.S., para las entidades adquirentes que gocen de exención en el Impuesto sobre Sociedades, la exclusión en la base imponible de este impuesto de las rentas derivadas de transmisiones de elementos o establecimientos situados en Territorio Español, al tiempo que agregó no inclusión en la base imponible de las rentas generadas también en el supuesto de que la entidad mercantil beneficiaria estuviera sometida a un tipo de gravamen o a un régimen tributario diferente del aplicable a la entidad mercantil transmitente, considerando que su generación se produciría de forma lineal.

2.2.1.4.8. La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa

Esta ley¹⁴⁴ estableció la incompatibilidad del goce del régimen fiscal especial de diferimiento con las exenciones dispuestas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las rentas derivadas de transmisiones de participaciones en entidades no residentes en territorio español, definidas en el artículo 21 de la LIS.

2.2.1.4.9. La Ley 14/2000, de 29 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

Entre las modificaciones introducidas por esta Ley en la regulación jurídica de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento destaca

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100".

¹⁴³ Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. «BOE» núm. 312, de 30 de diciembre de 1999, páginas 46095 a 46149 (55 págs.) BOE-A-1999-24786.

¹⁴⁴ Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. [Disposición derogada] «BOE» núm. 299, de 14 de diciembre de 2000, páginas 43693 a 43709 (17 págs.) BOE-A-2000-22616.

poderosamente la introducción en nuestro Derecho de la exigencia en el ámbito de las operaciones de escisión societaria, de que los patrimonios adquiridos por los socios de la entidad escindida, cuando no se respecta la regla de proporcionalidad, constituyeran ramas de actividad.

Esta modificación acotó la aplicación del régimen especial a un núcleo de operaciones de reestructuración mucho más reducido que el amparado por la anterior regulación fiscal del régimen de diferimiento.

Hasta ese momento, para gozar del régimen de diferimiento, no era necesario que lo transmitido en una operación de escisión constituyera una rama de actividad, por lo que estas operaciones eran con normalidad utilizadas para repartir entre los socios de una compañía mercantil el patrimonio social de la misma, con un coste fiscal nulo.

Por lo tanto, esta modificación vino a cambiar radicalmente el panorama de aplicación del régimen de diferimiento, al haber dejado fuera del mismo a las distribuciones y repartos del patrimonio social de las sociedades mercantiles, siempre que no se correspondieran con una segregación real de unidades económicas preexistentes.

Esta idea enlaza directamente con el motivo económico válido exigido por la regulación legal del régimen de diferimiento, así como con la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Manifestación directa de este cambio de orientación legal es la reciente Sentencia del Tribunal Supremo¹⁴⁵, de fecha 22 de diciembre de 2016, que juzga la pertinencia de la aplicación del régimen de diferimiento a una escisión parcial de una sociedad mercantil en la que el órgano de inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria considera que no concurre para su aplicación el requisito de la naturaleza de rama de actividad de las partes del patrimonio social escindidas, cuya transmisión operó a favor de dos sociedades beneficiarias.

En el fundamento de derecho segundo la referida Sentencia expone que: "No obstante, y en este punto relativo al ejercicio de actividades por parte de la sociedad escindida, debe recordarse que la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que acompañaba a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, introdujo una modificación de gran relevancia en las exigencias que la LIS establecía para

¹⁴⁵ Sentencia Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo contencioso-administrativo, sección 2ª, Sentencia 2749/2016 de 22 de diciembre, rec. 28/2015. Ponente J. G. Martínez Micó

que una operación de escisión parcial pudiera acogerse al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores".

En este sentido, el Tribunal Supremo continua su exposición realizando una clara interpretación del alcance legal de la modificación antes aludida al decir que "dicho precepto, si bien tenía efectos para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2001, vino a exigir expresamente, en el seno de una operación de escisión con atribución de valores de las sociedades beneficiarias bajo el criterio de proporcionalidad cuantitativa que los patrimonios escindidos debían formar ramas de actividad en sede de la sociedad escindida con carácter previo a la operación de escisión".

Literalmente el precepto legal aludido incorporó el apartado 2-2º para los casos en los que exista más de una sociedad adquirente: "En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquellas constituyan ramas de actividad".

Continuando con la exposición sistemática de las modificaciones introducidas en la regulación del régimen fiscal especial de diferimiento por esta norma debemos destacar las siguientes:

Se modificó la regulación legal en relación a la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento a las operaciones de canje de valores, contenida en el artículo 101 de la L.I.S. en los términos siguientes:

"1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este Impuesto las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

b) Que la entidad que adquiriera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/434/CEE.

2. Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán por el valor que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, según las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto que su valor normal de mercado fuere inferior, en cuyo caso se valorarán por este último.

En aquellos casos en que las rentas generadas en los socios no estuviesen sujetas a tributación en territorio español, se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado.

3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

4. En el caso de que el socio pierda la cualidad de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este Impuesto del período impositivo en que se produzca esta circunstancia la diferencia entre el valor normal de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, corregido, en su caso, en el importe de las pérdidas de valor que hayan sido fiscalmente deducibles.

La parte de deuda tributaria correspondiente a dicha renta podrá aplazarse, ingresándose conjuntamente con la declaración correspondiente al período impositivo en el que se transmitan los valores, a condición de que el sujeto pasivo garantice el pago de la misma.

5. Se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este Impuesto las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales¹⁴⁶ u obtenidas a través de los mismos¹⁴⁷.

¹⁴⁶ La definición del concepto de "Paraíso fiscal" que realiza el diccionario del Español Jurídico puede ser concebida como el país o territorio con una normativa fiscal poco exigente y poco transparente o con una tributación baja o nula con el objetivo de atraer capitales extranjeros. España mantiene actualizada su propia lista de países y territorios considerados paraísos fiscales, mediante las sucesivas modificaciones del artículo 1 del Real Decreto 1080/1991.

6. Las operaciones de canje de valores que no cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo no podrán acogerse al régimen previsto en el presente capítulo"

En relación al régimen de las participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente, se modificó la redacción del artículo 103 al añadir un segundo párrafo en la subletra a') de la letra a) del apartado 3 de la LIS, que determina la admisión de la aplicación de la deducción por amortización del fondo de comercio, cuando su importe hubiera tributado en concepto de beneficio en la transmisión de la participación en otros estados miembros de la Unión Europea.

De forma literal la norma regula lo siguiente: "Igualmente procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la misma ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal¹⁴⁸".

En su artículo 2 expone que: *“Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor”*. (RD 1080(1991, de 5-VII, art. 2).

¹⁴⁷ Listado de los paraísos fiscales a fecha 1 de enero de 2017:1. Principado de Andorra. 2. Antillas Neerlandesas.3. Aruba.4. Emirato del Estado de Bahrein.5. Sultanato de Brunei.6. República de Chipre.7. Emiratos Árabes Unidos.8. Gibraltar.9. Hong-Kong.10. Anguilla.11. Antigua y Barbuda.12. Las Bahamas.13. Barbados.14. Bermuda.15. Islas Caimanes.16. Islas Cook.17. República de Dominica.18. Granada.19. Fiji.20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).21. Jamaica.22. República de Malta.23. Islas Malvinas.24. Isla de Man.25. Islas Marianas.26. Mauricio.27. Montserrat.28. República de Naurú.29. Islas Salomón.30. San Vicente y las Granadinas.31. Santa Lucía.32. República de Trinidad y Tobago.33. Islas Turks y Caicos.34. República de Vanuatu.35. Islas Vírgenes Británicas.36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.37. Reino Hachemita de Jordania.38. República Libanesa.39. República de Liberia.40. Principado de Liechtenstein.41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.42. Macao.43. Principado de Mónaco.44. Sultanato de Omán.45. República de Panamá.46. República de San Marino.47. República de Seychelles.48. *República de Singapur*.

¹⁴⁸ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.«BOE» núm. 167, de 13/07/1991. BOE-A-1991-18119.

También se estableció la posibilidad para la entidad beneficiaria de una escisión, en el caso de que se hubieran contabilizado los activos por el valor real de mercado de los bienes recibidos, de realizar ajustes de signo contrario a los realizados antes de la extinción de la sociedad escindida, siempre que esta no se hubiera podido acoger a la deducción por la forma en que se reflejó contablemente la operación.

El apartado seis de su artículo precisó y desarrolló de forma pormenorizada las reglas a las que debía atenerse el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento, mediante la modificación de los apartados 1 y 2 del artículo 110 de la LIS, de la forma siguiente: "1. La aplicación del régimen establecido en el presente capítulo requerirá que se opte por el mismo de acuerdo con las siguientes reglas:

a) En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España.

Tratándose de operaciones a las que sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 98 de esta Ley y en las cuales ni la entidad transmitente ni la adquirente tengan su residencia fiscal en España, la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en escritura pública en que se documente la transmisión.

b) En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato.

Tratándose de operaciones en las cuales la entidad adquirente no tenga su residencia fiscal o un establecimiento permanente en España, la opción se ejercerá por la entidad transmitente.

c) En las operaciones de canje de valores la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. En las ofertas públicas de adquisición de acciones la opción se ejercerá por el órgano social competente para promover la operación y deberá constar en el folleto explicativo.

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente de los valores ni la entidad participada cuyos valores se canjean sean residentes en

España, el socio que transmite dichos valores deberá demostrar que a la entidad adquirente se le ha aplicado el régimen de la Directiva 90/434/CEE.

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen"

El segundo punto de dicha norma también precisó los requisitos exigidos a la operación de reestructuración empresarial en relación a la fundamentación de la misma en un motivo económico válido, lo que se hizo de la forma siguiente: "2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

También merece una mención destacada la alusión a la posibilidad de formular consultas vinculantes a los órganos de la Administración Tributaria con el objeto de aportar seguridad jurídica en el ámbito de la concreta aplicación práctica de dichas operaciones de reorganización empresarial, que podrían derivar en consecuencias nefastas desde la perspectiva económica y financiera, para las entidades protagonistas de las mismas, en el caso de que no se admitiera la aplicación del RFED por la AEAT, dadas las cuantiosas deudas tributarias a las que se verían abocadas.

Así esta ley introdujo un nuevo párrafo final en el citado artículo 110 de la LIS que literalmente disponía lo siguiente: "En los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente Capítulo en éste y cualesquiera otros tributos".

Por todo lo anteriormente expuesto se puede afirmar que la extensa regulación introducida en el régimen fiscal especial de diferimiento por la Ley 14/2000, de 29 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, supuso un hito de trascendental importancia en la regulación jurídica interna de esta materia, determinando un cambio de rumbo definitivo en el enfoque de la aplicación del régimen de diferimiento, al tiempo que su regulación contribuyó de forma decisiva a la consecución de la anhelada seguridad jurídica, tan desgraciadamente ausente en la reciente Actividad Legislativa en materia tributaria.

2.2.1.4.10. Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

Por último, la Ley¹⁴⁹ de acompañamiento para el año 2002, introdujo una modificación en relación al criterio de imputación de la diferencia entre el valor de la participación transmitida en la operación de reestructuración empresarial y el valor teórico de aquella y al valor de los bienes y derechos adquiridos como consecuencia de dichas operaciones.

Este criterio se adapta a la normativa contable del Plan General de Contabilidad y las normas contables contenidas en el Real Decreto Ley 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas de formulación de cuentas anuales consolidadas.

En estos casos permite la norma que la diferencia que no hubiera sido objeto de imputación, tendría carácter deducible en la base imponible de la LIS, pero con una reducción del límite máximo de la décima a la veinteva parte de su importe.

También precisa los requisitos para la deducción fiscal del fondo de comercio derivado de la realización de estas operaciones de reestructuración¹⁵⁰ empresarial de la forma siguiente:

"a. Participaciones adquiridas a no residentes: que haya tributado la transmisión de la participación en España o en cualquier otro estado miembro de la Unión Europea.

b. Participaciones adquiridas a personas físicas: no se podrá deducir la amortización del fondo de comercio si se ha adquirido la participación a una persona física residente en territorio español. Solo se podrá deducir la parte proporcional a la ganancia integrada en el I.R.P.F.

c. Participaciones adquiridas a entidades vinculadas: no puede deducirse la

¹⁴⁹ Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. [Disposición derogada] «BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 2001, páginas 50493 a 50619 (127 págs.) BOE-A-2001-24965.

¹⁵⁰ El punto treinta y siete del artículo 1 de la Ley 24/2001 de 24 de diciembre, da nueva redacción al punto 3 del artículo 103 de la LIS con efectos desde el primero de enero de 2002.

amortización si ha sido adquirida a entidades vinculadas en la fecha de adquisición de la participación".

2.2.1.4.11. Nuevo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

La reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades realizada mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, obedeció al mandato contenido en la disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Esta disposición ordenaba al Gobierno la elaboración de los textos refundidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades que deberían realizarse en el plazo de los quince meses posteriores a la entrada en vigor de esta ley.

Así en su exposición de motivos se aludió al carácter limitado de dicha reforma que se correspondía con la "mera formulación de un texto único y no incluye una autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos" teniendo por finalidad la de incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectaban a los tributos aludidos, entre los que destaca el Impuesto sobre Sociedades, contribuyendo de esta forma a mejorar la seguridad jurídica de los sujetos de la obligación tributaria.

De esta forma se justificaba dicha labor recopiladora realizada en relación al Impuesto sobre Sociedades, concretamente en el punto h) de su apartado III de la exposición de motivos se alude a la compilación en un solo texto normativo por razones de sistemática y técnica legislativa de las diversas regulaciones sobre el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, el cual, es regulado en el Capítulo VIII del TRLIS, lo que se materializa en los artículos 83 a 96.

En relación al objeto de nuestro estudio, se incorporaron al articulado del texto refundido, las regulaciones contenidas en la disposición adicional primera

de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, relativa a la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores a los sujetos pasivos del impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad.

También se introdujo la disposición adicional cuarta de la citada ley, relativa a las normas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios. La primera de ellas se recogió en el apartado 6 del artículo 83 del texto refundido y la segunda en los apartados 2, 3, 4 y 5 de su artículo 141.

2.2.1.5. Modificaciones posteriores al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 25/2006, de 17 de julio

Desde la aprobación del T.R.L.I.S. hasta la derogación del mismo por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, esta norma sufrió sucesivas modificaciones, la más importante de las cuales en relación a nuestro estudio, se produjo por la aprobación de la Ley 25/2006, de 17 de julio¹⁵¹.

Esta Ley se promulgó con el objeto de cumplir con las previsiones establecidas por la Directiva¹⁵² 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005 mediante la que se modificó la Directiva 90/434/CEE, reguladora en el ámbito del Derecho de la Unión Europea del régimen fiscal especial aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Entre las modificaciones del régimen especial de diferimiento destaca poderosamente, en relación a nuestra materia de estudio, la operada en relación

¹⁵¹ Ley 25/2006, de 17 de julio, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera.«BOE» núm. 170, de 18/07/2006. BOE-A-2006-12915

¹⁵² La Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero, vino a modificar determinados aspectos de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Estas normas europeas tenían por objeto establecer un régimen de neutralidad fiscal aplicable a las rentas determinadas en operaciones de reestructuración empresarial, que consistía en el diferimiento de su tributación hasta una transmisión posterior de los elementos patrimoniales y las participaciones en el capital de las sociedades que hubieran sido objeto de transacción. Hasta ese momento su transposición se encontraba recogida en el régimen tributario especial del Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por lo que el artículo tercero de la Ley 25/2006 tuvo por objeto transponer a la legislación española aquellas modificaciones del Derecho de la Unión.

a la escisión, derivadas de la primaria e innovadora regulación que la Directiva 2005/19/CE realizó sobre las operaciones de escisión parcial, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del día 1 de enero de 2006, que, aun cuando con anterioridad a este momento ya era contemplaba la figura por nuestro Derecho Mercantil, el nuevo régimen especial tributario, añadió una nueva exigencia, cual es la necesidad de mantenimiento en la entidad mercantil escindida de una rama de actividad¹⁵³.

Adicionalmente la disposición adicional primera dicha Ley precisó la aplicación del anexo de la Directiva 90/434/CEE al haber sido modificada por la Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero, estableciendo con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, que la remisión al anexo de la Directiva 90/434/CEE había de ser entendida para todas las entidades¹⁵⁴ definidas en el mismo¹⁵⁵ en la nueva redacción dada por la Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero.

¹⁵³ Se modifica el apartado 2 del artículo 83, que queda redactado de la siguiente manera:

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

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, con la consiguiente reducción de capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores representativos del capital de la entidad adquirente, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.

2.º En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.»

¹⁵⁴ Consecuencia de la aprobación de nuevas normas mercantiles en el Derecho comunitario con el objeto de disponer de dos formas jurídicas nuevas de entidades mercantiles entre las que cabe citar el Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, que aprobó el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) y el Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de

Lo anteriormente referido en relación a la escisión parcial también fue dispuesto por esta norma para el caso de escisión financiera, donde se añadió la necesidad de que en la entidad mercantil escindida se mantuvieran participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades, o bien una rama de actividad.

La referida Directiva realizó matizaciones en relación a la figura de la escisión total, así su artículo tres modificó profundamente el capítulo VIII del Título VII del TRLIS, con efectos para los periodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2006, según ha quedado expuesto con anterioridad. Esta norma introdujo nuevos matices en la definición de escisión, mediante la modificación del apartado 2 del art. 83 que pueden ser apreciadas en la nota a pie de página que se incorpora.

De igual modo, en los artículos 84 y 85 del T.R.L.I.S. se introdujo la no integración de las rentas que se pusieran de manifiesto por la transmisión de la sociedad residente transmitente de los bienes y derechos situados en el territorio español, ya que éstos debían ser valorados por la entidad adquirente por el valor que tenían en la entidad transmitente antes de la ejecución de la operación, manteniéndose de igual forma en aquella, a los efectos fiscales la fecha de adquisición de los bienes por parte de ésta.

De esta forma se consiguió un diferimiento en la tributación efectiva de las rentas de la sociedad transmitente al no incluirse en su base imponible las rentas derivadas de la ejecución operación de escisión, lo que fue corroborado por la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos número V-0387 de fecha 05 de 2005.

En relación a la valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas por la sociedad escindida en contraprestación de la aportación de la rama de actividad, el artículo 86 del T.R.L.I.S estableció que deberán valorarse

2003, que recogió el Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE). La Directiva de armonización fiscal referida introdujo diversas modificaciones con el objeto de tener en cuenta las consecuencias derivadas de la existencia de estos dos nuevos tipos de sociedades.

Reglamento (CE) nº 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE). «DOUE» núm. 294, de 10 de noviembre de 2001, páginas 1 a 21 (21 págs.) DOUE-L-2001-82441

¹⁵⁵ Reglamento (CE) nº 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE). «DOUE» núm. 207, de 18 de agosto de 2003, páginas 1 a 24 (24 págs.) DOUE-L-2003-81380

por el valor contable de la unidad económica, corregido éste en función de las rentas que se hubieran integrado en la base imponible de la sociedad transmitente.

Paralelamente el artículo 88 del T.R.L.I.S. redefinió la tributación de los socios residentes en el territorio español, estableciendo que no se integraran en la base imponible las rentas que surgieran como consecuencia de la atribución a los socios de la entidad transmitente de los valores de la adquirente.

A los efectos fiscales dichos valores se habrían de valorar por el valor de los entregados sumando o restando en su caso la compensación entregada o recibida.

Por su parte el artículo 89 del T.R.L.I.S. recogió la regulación relativa a la participación en el capital de la sociedad mercantil transmitente y de la entidad adquirente.

El artículo 90 del TRLIS no modifica el texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo referente a la subrogación de los derechos y obligaciones tributarias, al igual que se mantuvo el criterio de la L.I.S. respecto de la imputación de rentas en el T.R.L.I.S. realizada por su artículo 91.

Resulta destacable igualmente que no se introdujo por esta regulación legal modificación alguna en relación a las obligaciones contables reguladas por la L.I.S. y que fueron recogidas en el artículo 93 del T.R.L.I.S.

Por último, en referencia a los requisitos necesarios para la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el artículo 96 del T.R.L.I.S., hay que señalar que no se introdujeron modificaciones quedando intacta la regulación establecida en el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por lo que se mantuvo la obligación de incluir en el proyecto de escisión formalmente la opción de acogimiento al régimen fiscal especial de diferimiento.

2.2.1.6. Regulación vigente del Régimen fiscal Especial de diferimiento en el Ordenamiento interno. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Una vez analizada la base normativa derivada del Derecho de la Unión Europea y la evolución histórica de las normas de transposición de esta al Ordenamiento Jurídico Español y antes de incidir en el objeto de estudio específico de este trabajo de investigación, con el propósito de dar una visión general de la regulación actual del régimen fiscal especial de las fusiones,

escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y traslado de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro u otro de la Unión Europea, se debe precisar que en la actualidad en el ámbito interno está fundamentalmente en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014¹⁵⁶, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, integrado por los artículos 76 a 89 de dicho texto legal.

Según el preámbulo de dicha norma "la pertenencia a un mundo globalizado cada vez más interactivo enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales, la adaptación de la norma al derecho comunitario o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal, son razones fundadas para proceder a esta revisión general del Impuesto sobre Sociedades" realizada por esta norma legal, lo que enlaza directamente con la necesaria adaptación del régimen fiscal especial materilizada.

La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades realizada por la nueva ley introduce en relación al régimen fiscal aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial importantes y destacables novedades.

La de mayor calado consiste en la configuración expresa del régimen como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, en consecuencia la antigua necesidad de opción expresa para su aplicación. Solo se establece por la nueva Ley una obligación genérica de comunicación de la realización de operaciones sujetas al mismo a la Administración Tributaria.

La segunda novedad se basa en la eliminación del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, que es consecuencia directa de la aplicación del nuevo régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, por lo que se hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo como instrumento para eliminar la doble imposición.

Lo anterior supone una gran simplificación de la mecánica de aplicación del Impuesto sobre Sociedades, eliminándose la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente, que suponía una gran dificultad practica en algunas ocasiones, como es los supuestos de adquisiciones de acciones en los mercados organizados.

¹⁵⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 96939 a 97097 (159 págs.) BOE-A-2014-12328.

También se establece de forma expresa como novedad, la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, lo que posee un gran interés para nuestro estudio, siempre y cuando la misma es objeto de transmisión por otra sociedad, de manera que las bases imponibles acompañan de forma indubitada a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

Por último, de forma expresa es objeto de regulación la inaplicación parcial del régimen, así como la circunscripción de las regularizaciones que puedan realizarse en el ámbito de las ventajas fiscales obtenidas en este tipo de operaciones de reestructuración empresarial.

Por su parte, el Real Decreto 634/2015¹⁵⁷, de 10 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dedica a la regulación específica de determinados aspectos formales de este régimen especial su Capítulo III del Título III, concretamente son los artículos 48 y 49 los que desarrollan esta materia.

Pero además de los textos normativos anteriores resulta obligado citar una serie de normas que contribuyen a la regulación actual de la materia que son las siguientes:

- La Disposición adicional octava, que regula el régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración y resolución de entidades de crédito por el cual el régimen especial es de aplicación a las transmisiones de negocio o de activos o pasivos realizadas por entidades de crédito a otras entidades de crédito, al amparo de la normativa de reestructuración bancaria aun cuando no se correspondan con las operaciones previstas en los artículos 76 y 87 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permitiendo solicitar informe vinculante a la Dirección General de Tributos en relación a las consecuencias jurídico tributarias que se deriven de aquellas.

- La Disposición Adicional Séptima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que regula el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la aplicación del mismo a los supuestos de adscripción de los equipos profesionales a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, con sujeción a las normas específicas y régimen jurídico propio de la Ley 10/1990,

¹⁵⁷ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 165, de 11 de julio de 2015, páginas 57729 a 57789 (61 págs.) BOE-A-2015-7771.

de 15 de octubre, Ley del Deporte¹⁵⁸ y los Reales Decretos 1084/1991 y 1251/1999 sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

- El apartado quinto de la Disposición transitoria vigésima tercera contempla el régimen transitorio en el Impuesto sobre sociedades de las deducciones por doble imposición caso de las operaciones de reestructuración acogidas a la vigente con anterioridad al día 1 de enero de 2015.

- El apartado sexto de la Disposición transitoria decimosexta, desarrolla el régimen transitorio tras las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013, por la que se suprime el artículo 12.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, referente a la supresión de las pérdidas por deterioros de los valores integrantes de los fondos propios de otras entidades, concretamente en lo que se relativo a los artículos 80, punto cuarto, 81, punto tercero y 84 punto segundo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- La Disposición transitoria vigésima séptima regula la aplicación del régimen tributario contemplado en el artículo 89.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación a las participaciones adquiridas en periodos impositivos en los que en el sujeto transmitente se hubiera iniciado con anterioridad al día 1 de enero de 2015. Este precepto regula un régimen de eliminación de la doble imposición, mediante el mecanismo general de absorción de la participada y revalorización fiscal de los activos adquiridos. Esta régimen se basa en que las participaciones transmitidas ya tributaron anteriormente en sede de personas físicas o jurídicas y en el momento de la adquisición éste, permitiendo la deducción fiscal del fondo de comercio, con el objeto de evitar la doble imposición.

La nueva regulación del régimen fiscal especial que realiza la Ley del Impuesto sobre Sociedades determinaba importantes novedades que determinan su adaptación a la flexibilidad que caracteriza a las operaciones de reestructuración empresarial que lo fundamentan.

Según se ha indicado en el apartado precedente de este trabajo de investigación, la regulación mercantil actual de estas operaciones de reestructuración empresarial viene reflejada en la Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, que agrupa en una sola norma y para la totalidad de los diferentes tipos de sociedades mercantiles, la regulación que con anterioridad se encontraba realizada en el Texto Refundido de la Ley de

¹⁵⁸ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. «BOE» núm. 249, de 17 de octubre de 1990, páginas 30397 a 30411 (15 págs.) BOE-A-1990-25037.

Sociedades Anónimas, en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y en la Ley de Agrupaciones de Interés Económico.

Esta nueva regulación mercantil realizada por la Ley 3/2009, de 3 de abril, introduce en nuestro Ordenamiento Jurídico importantes novedades que pueden trascender a la esfera fiscal poniendo de manifiesto la necesidad de modificar el artículo 83 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, norma en la que a los efectos tributarios se definen las operaciones sujetas al régimen fiscal especial.

2.2.2. FINALIDAD Y PRINCIPIOS INSPIRADORES. ESPECIAL REFERENCIA AL MOTIVO ECONÓMICO VALIDO

Las operaciones jurídicas de reestructuración empresarial que han sido definidas y analizadas desde la perspectiva mercantil en el apartado anterior de este trabajo, determinan la producción de consecuencias jurídicas de gran alcance para la entidades mercantiles que protagonizan dichos procesos desde el punto de vista tributario, que han de ser tratadas por la normativa tributaria con el objeto de evitar un impacto fiscal que determine la imposibilidad de acometer dichas operaciones, ya que resultan imprescindibles para la adaptación de las empresas a la realidad socio-económica y productiva, en aras de favorecer su competitividad en un mercado globalizado.

Entre las mismas podemos citar la extinción de la personalidad jurídica de las entidades absorbidas o escindidas, con la inevitable conclusión de sus periodos impositivos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que ello implica y las variaciones patrimoniales consecuentes, que en principio quedarían sometidas a éste.

También se despliegan consecuencias fiscales de relevancia derivadas de las transmisiones de carácter patrimonial que se originan entre las diferentes entidades incursas d en dichas operaciones de reestructuración empresarial, con importante efectos tributarios, tanto en el ámbito de la imposición directa¹⁵⁹, centrados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como en el de la imposición indirecta,

¹⁵⁹ A estos efectos PÉREZ ROYO, refiere "Los sujetos pasivos que concierten estas operaciones de reorganización empresarial tributarán ,por lo común, por el régimen general del IS con la singularidad de que en relación con tales operaciones, en lugar de aplicar lo porevisto en el art. 15 trlis, podrá optar, cumpliendo determinados requisitos,por lo dispuesto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS"

fundamentalmente referidos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Especial relevancia jurídica tienen también las consecuencias fiscales del canje de valores que se producen para los socios o partícipes de la entidades afectadas por estas operaciones, sin olvidar los efectos de la conclusión del periodo impositivo de la entidad en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en los supuestos de cambio de domicilio social al extranjero.

2.2.2.1. Principios inspiradores y finalidad

El Ordenamiento Jurídico Tributario, establece el ya aludido régimen fiscal especial con el objeto de no entorpecer estas necesarias operaciones mercantiles de adaptación a la realidad económica y a las condiciones de mercado, para lo que establece como principio básico del mismo el de neutralidad impositiva de dichas operaciones, seguido del principio de no intervención administrativa.

Con ello el legislador no trata de incentivar la realización de dichas operaciones de reestructuración empresarial, sino que lo que pretende es que el régimen jurídico-tributario que podríamos calificar de normal, no dificulte las mismas, e impida la adaptación de sus estructuras a las circunstancias de la cambiante realidad económica, todo ello en aras de conseguir en último término una mayor eficacia y competitividad en sus ámbitos de negocio.

El fundamento primario de dicho régimen proviene directamente del Derecho Comunitario que inicialmente se encontraba regulado en la ya derogada Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, en cuyos considerandos decía que "las fusiones escisiones aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; que, por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional".

El TJUE se ha pronunciado en la misma línea y en numerosas ocasiones, a este respecto, un claro ejemplo de ello podemos encontrarlo en la Sentencia Leur-Bloem¹⁶⁰ que refiere en su apartado 45 que "el objetivo perseguido por la Directiva consiste en establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional".

En este sentido BARCIELA PÉREZ¹⁶¹ refiere que el objetivo de la Directiva, consiste en por una parte en "eliminar los obstáculos fiscales para las reestructuraciones transfronterizas de sociedades..., y por otra, el evitar que operaciones que impliquen plusvalías muy importantes...sean sustraídas al impuestos, simplemente porque se enmarcan dentro de una reestructuración".

Por tanto en la citada norma se conjugan diferentes intereses en juego que pueden entrar en contradicción, por una parte, las necesidades de dinamismo del mercado interior y, por otra, el legítimo interés financiero de los diferentes Estados miembros en sujetar dichas operaciones a tributación.

Como ya se ha referido anteriormente, en nuestro Ordenamiento Jurídico, la regulación legal básica de dicho régimen, viene definida en la actualidad en el Capítulo VII, del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, que tiene como guía básica la flexibilidad en la aplicación práctica del mismo, en consonancia con las características de las operaciones mercantiles a las que ha de aplicarse.

La propia Dirección General de Tributos determina en su Consulta Vinculante V4574-16, de 25 de octubre de 2016, expone que "el fundamento de la existencia del régimen fiscal especial reside en el hecho de que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos válidos, en cuyo caso la "fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones".

El mecanismo jurídico tributario en el que se basan los efectos que el régimen fiscal especial despliega sobre las operaciones sujetas al mismo es el diferimiento de las las deudas tributarias que se originarían como consecuencia de los negocios jurídicos perfeccionados en ejecución de dichas operaciones,

¹⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, caso Leur-Bloem.

¹⁶¹ BARCIELA PÉREZ J.A. "operaciones de canje de valores en el derecho de la Unión. El asunto 3DI". Quincena fiscal Aranzadi 19, noviembre 2014- págs 174-175.

que quedan suspendidas hasta un momento posterior en el que desaparezcan las causas que motivaron la operación de reestructuración acogida al mismo.

La ya derogada Directiva 90/434/CEE trazó inicialmente las líneas generales en las que habría de basarse el régimen privilegiado asignado a estas operaciones de reestructuración empresarial, en consideración a la inasumible penalización que las disposiciones generales de orden fiscal suponen para la materialización de estas operaciones.

Este régimen se configura como un remedio al obstáculo fiscal que la aplicación de la normativa tributaria supondría para las entidades mercantiles incursas en dichos procesos cuyas líneas maestras son mantenidas en la actualidad por la vigente normativa comunitaria establecida por la Directiva 2009/133/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 2009.

En consecuencia dicha norma comunitaria impuso a los Estados Miembros la obligación de eliminar las referidas limitaciones de naturaleza tributaria, mediante el establecimiento de un régimen fiscal armonizado y común de diferimiento que tenía por objeto principal eliminar las distorsiones que podrían aparecer por la aplicación de la regulación fiscal propia de cada una de los deferentes Estados miembros, que de no remediarse imposibilitaría alcanzar el objetivo primordial, reflejado en el considerando primero de su exposición de motivos, cual es la creación de las condiciones básicas de naturaleza análoga a las del mercado interior, para garantizar en último término el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común.

La norma comunitaria definió los caracteres de dicho régimen fiscal común, que fue diseñado para evitar la imposición de las necesarias operaciones de reestructuración empresarial, al tiempo que salvaguardaba los intereses financieros y fiscales de los diferentes Estados.

Es por ello que reguló las líneas fundamentales de un régimen fiscal basado en el diferimiento de la tributación efectiva de las plusvalías derivadas de las transmisiones de los bienes y derechos que fueran objeto de aportación, en el ámbito de las fusiones, escisiones y aportaciones de activos.

De igual modo, dicho régimen establece la garantía de su gravamen ulterior en relación a las nuevas transmisiones de los mismos elementos de que se realicen con posterioridad a las operaciones de reorganización referidas.

Por otra parte, dicha norma acometió en sus títulos II, III y IV la definición del régimen jurídico correspondiente a determinados aspectos

colaterales que revisten gran importancia en el ámbito de estas operaciones mercantiles de reorganización empresarial, extendiendo el ámbito de aplicación del régimen de diferimiento para eliminar los escollos que se producían en relación a las provisiones, reservas o pérdidas en sede de la sociedad transmitente, cuando una de las entidades mercantiles posee participación en el capital social de la otra, o los derivados de la atribución de títulos de la sociedad beneficiaria a los socios de la transmitente, en el ámbito de los impuestos directos que gravan la renta de éstos.

La neutralidad que caracteriza a este régimen fiscal especial en el que se centra nuestro estudio, deriva directamente de la regulación normativa aludida, y se alcanza a través de tres técnicas tributarias que pueden ser sintetizadas de la forma siguiente:

- La no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF, que grava a las personas y entidades mercantiles transmitentes, de las rentas correspondientes a los bienes que han sido objeto de transmisión.

- La valoración en las entidades adquirentes, a efectos fiscales pero no contables, de los elementos recibidos por el valor fiscal que tenían con anterioridad a la transmisión.

- La exoneración para los socios de las entidades transmitentes de la obligación de integrar en la base imponible de sus impuestos directos sobre la renta de las rentas procedentes del canje de valores.

Pero esta última previsión no implica que se consoliden los valores fiscales utilizados en la operación, ya que a los efectos de sus Impuestos directos los títulos recibidos en contraprestación de las operaciones sujetas al régimen deberán valorarse por el valor de adquisición de los títulos que han sido entregados.

Esta neutralidad ha sido puesta de manifiesto por la doctrina¹⁶² entre otros autores PÉREZ ROYO se pronuncia claramente en este sentido, haciendo hincapié en este marcado carácter comunitario, al tiempo que recalca la finalidad perseguida por ésta, al referir que "se trata de un régimen cuyo fundamento último se encuentra en una normativa de ámbito comunitario, la Directiva 90/434/CEE...y tiene una razón de ser muy precisa : evitar que la fiscalidad suponga un obstáculo o un estímulo en las operaciones de

¹⁶² F. PÉREZ ROYO. Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Octava edición. Editorial TECNOS (Grupo Anaya,S.A. 2014. Depósito legal: M. 23.803-2014. págs. 515 y 516.

reorganización empresarial. Se busca pues, la neutralidad fiscal, esto es, que en tales operaciones se realicen por motivos de racionalidad o rentabilidad económica, sin verse alteradas por la búsqueda de la rentabilidad fiscal".

Pero resulta obligado exponer que la nueva regulación del régimen fiscal especial, que realiza la Ley del Impuesto sobre Sociedades operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre determinaba importantes novedades, quizás la más destacable de las cuales sea la nueva configuración legal del régimen de aplicación del propio régimen fiscal especial.

En lo sucesivo, no exige para su aplicación la opción expresa por el mismo realizada por el contribuyente, estableciendo como regla general su aplicación directa, salvo que el contribuyente renuncie de forma expresa a su aplicación comunicándolo a la Administración Tributaria; por lo tanto, este régimen fiscal especial se aplicará con carácter general a las operaciones de reestructuración empresarial definidas por el mismo, salvo que el propio contribuyente comunique que no desea acogerse a el.

A nuestro juicio, lo anterior supone una de las más claras manifestaciones del aludido principio de no intervención administrativa, a la vez que supone un giro copernicano en relación a la regulación normativa precedente del régimen fiscal especial, que exigía la inclusión expresa de la opción del contribuyente por su aplicación en la escritura pública mediante la que se formalizaba la operación de reestructuración empresarial y su posterior comunicación a la Administración tributaria en el plazo de los tres meses posteriores a la inscripción de la misma en el Registro Mercantil.

2.2.2.2. Especial referencia al motivo económico válido

2.2.2.2.1. Garantía de la correcta aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento

Todo lo anteriormente expuesto en relación al fundamento y finalidad última que persigue el establecimiento de este régimen fiscal especial de neutralidad de las operaciones de reestructuración empresarial, no puede verse regulado sin preverse una garantía de su correcta aplicación práctica, dada su naturaleza próxima a los denominados por la doctrina "beneficios fiscales".

Dicha garantía se centra en la exigencia de que exista como fundamento último y subyacente de la operación de reestructuración empresarial un "motivo

económico válido", que actuará como requisito *sine qua non* para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal que caracteriza a estas operaciones.

La regulación básica de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento fue definida inicialmente en función de lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la ya derogada Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990¹⁶³, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros, que estableció el principio básico de que el disfrute del régimen fiscal privilegiado no debe constituir por sí mismo el motivo fundamental para realizar las operaciones de reestructuración empresarial.

Dicho principio ha sido transcrito en la propia regulación legal de la norma de transposición española, que se materializó en el vigente artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades al disponer que "no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal", precepto que claramente tiene su origen en la referida normativa comunitaria.

En palabras de BARCIELA PÉREZ¹⁶⁴ el objetivo de la Directiva, consiste en "eliminar los obstáculos fiscales para las reestructuraciones transfronterizas de sociedades, por una parte, al garantizar que los posibles aumentos de valor de a las participaciones sociales no sean gravados antes de que sean llevados a cabo efectivamente, y por otra, al evitar que operaciones que impliquen plusvalías muy importantes realizadas con ocasión de un canje de participaciones sean sustraídas al impuestos, simplemente porque se enmarcan dentro de una reestructuración".

Por tanto, en dicho instrumento normativo se combina la eliminación de las trabas de la legislación fiscal para evitar la pérdida del dinamismo propio de

¹⁶³ La Directiva 90/434 tenía como objeto exclusivo la regulación de operaciones de reestructuración empresarial ejecutadas entre entidades mercantiles residentes en diferentes Estados miembros, De tal forma que éstos podrían asignar un tratamiento jurídico diferente a las operaciones de reestructuración internas. En este sentido nuestro derecho interno optó por dar un tratamiento análogo al dispuesto por la referida directiva, lo que provocó como efecto inmediato la ampliación de la jurisprudencia del TJUE en esta materia.

¹⁶⁴ BARCIELA PÉREZ J.A. "Operaciones de canje de valores en el derecho de la Unión. El asunto 3DI". Revista Quincena Fiscal Aranzadi 19, noviembre 2014- págs 174-175.

estas operaciones, con la necesaria salvaguardia de los legítimos derechos recaudatorios de los sistemas fiscales internos de los diferentes Estados.

La anterior exigencia no estuvo regulada siempre de forma tan clara en las diferentes normas internas de reflejo del Derecho de la Unión; inicialmente fue la Ley 29/1991 la norma de transposición a nuestro Ordenamiento Jurídico interno de lo dispuesto en la Directiva 90/434/CEE.

Posteriormente esta regulación fue modificada por la Ley 43/95, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 110 introdujo la siguiente redacción: "1. El régimen establecido en el presente Capítulo se aplicará en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo. La opción por el mismo deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura.

2. Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos."

Por tanto, los elementos esenciales que permitían inicialmente la aplicación de esta cláusula antiabuso eran los siguientes:

a) Que el objeto principal de la operación de reorganización empresarial, o uno de los principales sea el fraude o evasión fiscal.

b) Que la Administración logre probar que su fin principal es dicho fraude o evasión.

No es hasta la modificación dispuesta por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuando de forma expresa se incluye en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, la posibilidad de denegar el régimen favorable, además de "cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o evasión fiscal", también "cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Sin embargo la posibilidad anterior de denegación de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento cuando no existan motivos económicos

válidos estaba ya prevista, con carácter de presunción concreta de la finalidad del fraude o la evasión fiscal, en la regulación de la propia Directiva 90/434/CEE.

Esta norma constituye la fuente de lo que fue el régimen establecido en los artículos 97 y ss de la Ley 43/1995, por tanto, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, siendo a nuestro juicio en realidad una norma interpretativa del artículo 110.2 de la Ley de 1995.

2.2.2.2.2. Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a la aplicación de la clausula antiabuso

No obstante, lo dispuesto inicialmente por la literalidad de la norma de transposición referida en el apartado anterior, el Tribunal Supremo se muestra partidario en este sentido de considerar exigible el requisito de la concurrencia del motivo económico válido a las operaciones de restructuración empresarial acogidas al régimen de diferimiento desde el mismo momento en que se produjo la transposición del Derecho Comunitario a la norma interna española.

En este sentido se pronuncia dicho Tribunal en el fundamento de derecho quinto de la reciente Sentencia número 2749/2016, de 22 de diciembre de 2016, expone que "hay que recordar que la Directiva 90/434 fue incorporada a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991, que a su vez fue derogada por la Ley 43/1995 y posteriormente modificada por la Ley 14/2000, y que el concepto de fraude o evasión fiscal relacionado con la ausencia de un motivo económico válido ya se encontraba integrado en el artículo 11 de la Directiva, 90/434, transpuesta a nuestro ordenamiento en el artículo 16.2 de la Ley 29/1991, que posteriormente fue el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, y al que en la nueva redacción de la Ley 14/2000 se le incorporó un nuevo párrafo, que es en el que ya de forma expresa se relaciona el fraude o evasión fiscal con la ausencia de un motivo económico válido".

La postura anterior ha sido mantenida en múltiples sentencias del Tribunal Supremo, así la sentencia de 6 de noviembre de 2015, dictada en el recurso de casación 777/2014, también se inclina por esta consideración al referir en su fundamento de derecho cuarto que "la alusión a la existencia de un motivo económico válido nos permite acudir a dicho elemento, sin que ello suponga una aplicación retroactiva de la norma, pues se trata de un criterio interpretativo que ya venía recogido en la Directiva 90/434/CEE, transpuesta a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991, criterio asimismo mantenido por

jurisprudencia comunitaria del año 1997, por tanto, mucho antes de que el concepto de motivo económico válido se contemplara en la legislación española, en concreto en la Ley 14/2000. En realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial".

Ejemplos de ello también pueden encontrarse en el Fundamento de derecho segundo de la Sentencia TS número 2800/2003, de fecha 16 de noviembre de 2009 y en la reciente Sentencia TS número 2508/2016, de 23 de noviembre.

En su fundamento jurídico segundo de esta última el TS analiza el referido concepto en relación a la justificación de la necesaria concurrencia de la existencia de motivo económico válido para posibilitar la aplicación a estas operaciones de reorganización empresarial del régimen fiscal de diferimiento, reconociendo que esta exigencia, ya venía dada desde el momento inicial en que se produjo la regulación de transposición a la norma española al exponer que "Existe un presupuesto primero y esencial cual es que el régimen especial trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal, de modo que los tributos no constituyan impedimentos a tal fin; por ello, si lo que se persigue como fin único o principal es obtener una ventaja fiscal, no cabe aplicar el régimen especial al desaparecer la razón que lo justifica".

Esta regla sustancial ya era patente desde la primera regulación que se hace de este régimen especial, recordemos que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (BOE de 17 de diciembre), que introdujo en nuestro Ordenamiento Jurídico el régimen especial de diferimiento para las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores, y posteriormente trasladado a la regulación realizada por la Ley 43/1995, y de ahí a los textos posteriores hasta llegar al aplicable al caso, Real Decreto Legislativo 4/2004, señalaba de forma expresa en su exposición de motivos que la norma tenía como finalidad la incorporación al derecho interno de la normativa comunitaria y que, aun tratándose de ámbitos diferentes, nacionales en un caso y transnacionales en el otro, los principios que inspiran el régimen comunitario resultan igualmente aplicables a las operaciones internas.

En efecto, el preámbulo de la mencionada norma dice expresamente lo siguiente: "El Título Primero tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal

común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal. Si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras». Y la normativa comunitaria, como recordábamos tempranamente en la sentencia de 5 de julio de 2010, reiterada en numerosas ocasiones, tiene como finalidad que persigue el artículo 11-1-a) de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros «el establecimiento en todos los Estados miembros de un régimen fiscal común para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, que sea neutro y que no penalice tales operaciones cuando tienen lugar entre sociedades de distintos países de la Comunidad (considerandos primero y segundo de la Directiva)», y que, (b) sin embargo, «el artículo 11.1 .a) de esta norma comunitaria permite aparcar ese empeño armonizador cuando las operaciones societarias persigan, como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, a cuyo efecto el hecho de que se realicen sin «motivos económicos válidos» puede constituir una presunción», añadimos (c) que «en realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial».

Los precedentes jurídicos de esta posición que vienen de antiguo, podemos ya encontrarlos en otras sentencia del Tribunal Supremo, como es el caso de la de fecha de 12 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación 4299/2010 que expone: "Se ha de recordar, en fin, que una operación de reestructuración basada en diversos objetivos, entre ellos los de naturaleza fiscal, pueden haberse realizado por motivos económicos válidos si estos últimos no son los preponderantes.

En ese análisis no puede actuarse aplicando criterios generales predeterminados, privando automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal; debe procederse caso por caso al estudio global de la operación (apartados 35 y 37 de la mencionada sentencia Foggia).

Deben examinarse pues, caso por caso, cuáles son los objetivos designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes, puesto que sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la fusión apalancada no se realizó por motivos económicos válidos".

También mantiene esta posición el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de abril de 2013, dictada en el recurso de casación número 3010/2011, que en su fundamento jurídico sexto refiere que "no se trata de determinar si concurría alguna causa lícita o cierta en el negocio de la escisión, sino de examinar, pura y llanamente, si, pese a ello, la operación tenía como designio único o principal la obtención de una ventaja fiscal. Y en esta tesitura, le era dable a la Administración comprobar que tal fue el objetivo, pues así lo autorizaban las normas citadas, pudiendo a tal fin acudir perfectamente a la prueba de presunciones del artículo 118-2 de la Ley General Tributaria de 1963, reproducido en términos casi idénticos en el artículo 108.2 de la Ley homónima de 2003, infiriendo aquella finalidad, en una interpretación teleológica del artículo 110-2 de la Ley 43/1995, por la inexistencia de motivos económicos válidos en la operación efectuada, y desplazando así la carga de acreditar la concurrencia de tales motivos al obligado tributario. No le incumbía a la Administración probar, como dice la recurrente, la existencia de un negocio ilícito o falso, sino que el principal objetivo era la obtención de un beneficio fiscal, por la ausencia de otra explicación económica válida. Este es el sentido del precepto. La Inspección de los Tributos podía justificar, como hizo, la inaplicación del régimen de neutralidad fiscal habida cuenta de la inexistencia de motivos económicos válidos en la misma». Todo ello nos lleva a la conclusión de que lo que le incumbe a la Administración es constatar que el objetivo principal perseguido era la obtención de una ventaja fiscal, como así lo poníamos de manifiesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2013, *rec. cas.* 1668/2011, "(...)la Administración ha constatado, como le incumbía, que el objetivo principal era obtener una ventaja fiscal, conclusión a la que llega tras comprobar la ausencia de esos motivos mediante el uso de la presunción *iuris tantum* que autoriza el artículo 110-2 de la Ley 43/1995, que, como ya hemos apuntado, traslada nuestro ordenamiento interno el artículo 11 de la directiva 90/434/CEE, lo que no es lo mismo", esto es se presume dicha finalidad prohibida por la inexistencia de motivos económicos válidos.

La referida sentencia continua diciendo que "lo que viene a establecer la regulación legal, en este caso artículo 96 del Real Decreto Legislativo 4/2004, pero que ya se recogía desde la primera regulación positiva es una cláusula antiabuso general, no con los perfiles del antiguo fraude de ley del artículo 24 de la Ley General Tributaria del 63, ni del actual conflicto en la aplicación de la

norma del artículo 15 de la Ley General Tributaria GT , "«principalmente con fines de fraude o evasión fiscal», utilizada por la redacción inicial del artículo 110-2 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades , que no es sustancialmente distinta de la que usó el citado precepto, tras su reforma por la Ley 14/2000 («principal objetivo el fraude o la evasión fiscal»), ni tampoco de la que empleaba el artículo 11-1-a) de la Directiva 90/434/CEE (principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal), no equivale al fraude de ley tributaria del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 230/1963, de 28 de diciembre, entroncando más bien en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial (figura diferenciada y distinta del fraude de ley que regula en su artículo 6.4)", posición que es mantenida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el apartado 50 de la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, caso Foggia, (asunto C- 126/10)".

Por tanto, cabe concluir que la posición del TS es claramente contraria a la admisión como motivo económico válido que fundamente la aplicación del régimen de diferimiento de la LIS, la motivación puramente fiscal de la operación encaminada a la obtención de una mejor situación tributaria, todo ello, bien entendido, que si ésta va acompañada de otras motivaciones económicas complementarias, si sería admisible la aplicación de este favorable régimen al conjunto de la operación de reestructuración empresarial, en clara consonancia con la doctrina administrativa antes analizada.

2.2.2.2.3. Análisis de la Jurisprudencia del TJUE en relación a la aplicación del régimen fiscal de diferimiento

Resulta claro que la jurisprudencia del Tribunal Supremo analizada en el punto anterior, se encuentra en la misma línea de análisis que la del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que a continuación pasaremos a analizar.

Esta última se encuentra materializada en fallos como el recogido en la Sentencia Emsland-Starke (caso C-110/99), que gira sobre la idea del abuso de derecho, cuyo elemento identificador básico es el de la "artificiosidad".

Según el TJUE esta se estructura no tanto sobre la conducta impropia del obligado tributario, sino por la obtención de un resultado económico, pero que como veremos a continuación este último elemento no resulta válido y suficiente por si mismo para configurar una adecuada respuesta de ordenamiento jurídico interno frente al abuso de derecho que pueden efectuar los diferentes operadores económicos que constituyen el elemento subjetivo de

las operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen fiscal de diferimiento de la LIS.

Concretamente la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo ha adicionado a dicho enfoque la noción de montaje puramente artificial carente de realidad económica, creándose al amparo de esta Jurisprudencia Europea un concepto europeo de "montajes puramente artificiales", que sirve de como mecanismo de acreditación del abuso y por tanto fundamenta la legítima reacción del Estado competente para controlarlo y corregirlo.

Por lo tanto, no basta, que la operación de reestructuración persiga obtener ventajas fiscales, sino que además, las mismas deben consistir en lo que la referida Jurisprudencia denomina "montajes artificiales carentes de realidad económica". ejemplos claros de esta posición jurisprudencia es la Sentencia de 13 de marzo de 2007, dictada en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, con referencia C-523/04.

Refiere el alto Tribunal en su sentencia aludida que "El abuso de derecho se convierte en principio inherente al ordenamiento de la Unión Europea, disponiendo de mecanismos de reacción", frente a dichas situaciones de abuso, como ocurre en la Sentencia del caso *Emsland-Starke*, con referencia C-110/99.

De igual modo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mantiene este criterio en la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, caso *Foggia*, (asunto C- 126/10), al referir en su apartado 50 que "el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho".

Dichos razonamientos del Tribunal de Justicia de la CE se apoyaban entre otros los precedentes jurídicos en los constituidos por el apartado 24 de la Sentencia de 9 de marzo de 1999, *Centros* (C-212/97), los apartados 68 y 69 de la Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* y otros (C- 255/02), y el apartado 38 de la Sentencia de 5 de julio de 2007 (45), caso *Kofoed* (C-321/05).

Por tanto, a nuestro juicio parece claro que para el TJUE no todo caso de rodeo para evitar la aplicación de un determinado régimen jurídico resulta ilegítimo, sino que sólo lo será a estos efectos el que resulte abusivo.

Lo anterior determina la necesidad de analizar de forma pormenorizada y caso a caso dichas situaciones como ocurre en el caso Centros, resuelto por la Sentencia de 9 de marzo de 1999, con referencia C-212/97, ya que se adquiere "la consideración de abusiva aquella situación en la que se crean artificialmente las condiciones necesarias para la obtención de la ventaja" según se manifiesta por dicho Tribunal de Justicia en la Sentencia, de 11 de octubre de 1977, en relación al denominado caso Cremer, con referencia 125/76.

En definitiva, el concepto de abuso de derecho que aporta el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y también mantiene la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (Fundamento de derecho segundo de la Sentencia número 2800/2003, de fecha 16 de noviembre de 2009 ya citado) son coincidentes, ya que ambos órganos jurisdiccionales exigen sobre la base objetiva creada con las operaciones realizadas a dicho fin, que las operaciones de reestructuración que deban ser excluidas de la aplicación del régimen fiscal especial, tengan como finalidad esencial obtener una ventaja fiscal que sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables y consistan en "montajes puramente artificiales carentes de realidad económica".

El mandato procedente del Derecho Europeo, como hemos analizado, se traduce en la pérdida del régimen de neutralidad fiscal cuando lo que se persigue con estas operaciones es la elusión o la evasión fiscal; y al efecto establece la presunción de que esta es la finalidad cuando no se realice por motivos económicos válidos, y en nuestras normas positivas establece a título de ejemplo, entre los posibles, la reestructuración o la racionalización de la entidades que participan en la operación, como se desprende de la expresión "tales como" .

Volviendo sobre el análisis de la regulación positiva de este requisito, cabe concluir, que resulta claro que no se aplicará el régimen fiscal especial de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal y el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

Ahora bien, lo anterior no excluye que puedan existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las

actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo que "Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales,...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal....".

En nuestro Derecho interno, además, los motivos e intenciones de los contratantes no tienen la importancia que, como concepto, debe atribuirse a la noción más importante y superior, desde el punto de vista jurídico, de causa, que es el elemento esencial de todo negocio jurídico en un sistema causalista como el nuestro.

En consecuencia según el TS¹⁶⁵ "no es relevante ni se precisa una indagación en la intención de los contratantes para verificar si en ellos hay, subjetivamente, un designio propiamente económico o no fiscal que justifique la operación sino que, por el contrario, lo importante es que el negocio jurídico acometido tenga causa jurídica válida, lícita y concorde con la manifestada, notas o atributos todos ellos de la causa como elemento esencial de los negocios jurídicos que en nuestro Derecho privado se presumen (vid. los artículo 1274 a 1277 del Código Civil, con especial atención hacia el último de ellos, conforme al cual "aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario" .

Lo anterior pone de manifiesto la necesidad de analizar, caso por caso, la concurrencia de lo que la norma comunitaria denomina "motivo económico válido", que lógicamente surgirá del conjunto de circunstancias concurrentes en cada supuesto concreto, pero no puede desconectarse necesariamente de los objetivos y finalidad del régimen de diferimiento, la neutralidad fiscal para hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial.

En principio, no puede resultar determinante la concurrencia de causa válida en el negocio contractual, pues la validez de este desde el punto de vista civil o mercantil, carece de relevancia a los efectos de su calificación a efectos fiscales según se pone de manifiesto el fundamento jurídico cuarto de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de diciembre de 2016.

De esta forma, nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario evita la aplicación de las previsiones contenidas en el régimen fiscal especial de neutralidad a operaciones que no responden verdaderamente a motivaciones de adaptación a necesidades empresariales por circunstancias competitivas

¹⁶⁵ Fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de fecha 22 de diciembre de 2016.

objetivas, sino a motivaciones diferentes que escapan a la finalidad última de la norma comunitaria aludida y carentes de verdadera motivación económica.

La Doctrina administrativa se pronuncia también en este sentido, La propia Dirección General de Tributos determina en su Consulta Vinculante V4574-16, de 25 de octubre de 2016, expone que el fundamento de la existencia del régimen fiscal especial reside en el hecho de que “la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización”, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos válidos, en cuyo caso la "fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones".

De igual modo la referida consulta vinculante expone a *sensu contrario* que cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, cabe interpretar que no le es de aplicación el régimen especial.

La referida consulta vinculante trata de materializar la posición teórica anterior y realiza un significativo esfuerzo de concreción al considerar como motivos económicos válidos de una operación de escisión parcial con desgaje de una rama de actividad consistente en la actividad inmobiliaria de arrendamiento a los siguientes:

1.- La centralización de inmuebles y arrendamiento en una sola sociedad, con las correspondientes ventajas de gestión y unificación que ello supone,

2.- El impedir que los riesgos empresariales derivados de la actividad de promoción inmobiliaria y de consultoría y servicios puedan afectar a los inmuebles que forman parte de la actividad de arrendamiento de inmuebles, la cual no tiene riesgos patrimoniales de calado.

3.- El logro de una mayor eficiencia administrativa en la gestión de las sociedades participadas, teniendo cada Sociedad los activos correspondientes a la actividad empresarial y evitando la mezcla de ambas actividades en ambas sociedades.

4.- La mejora de la productividad y el control de costes al poder reorganizar la política de recursos humanos de cada entidad de acuerdo a su negocio principal con los recursos adecuados para dicha actividad.

5.- La separación de las estructuras financieras de cada actividad, lo cual permitirá mejorar la imagen, la estructura y la capacidad de financiación de ambas entidades ante terceros.

2.2.2.2.4. Análisis de la Jurisprudencia del TJUE en relación a la reacción de los Estados frente a los abusos de derecho en materia de operaciones de reestructuración empresarial

Llegados a este punto conviene analizar la curiosa posición que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mantiene en relación al uso que los diferentes Estados realizan de sus potestades de reacción frente a las situaciones de abuso de derecho, a la hora de aplicar el régimen privilegiado que caracteriza el tratamiento de las operaciones de reestructuración empresarial.

Según el profesor GARCÍA PRAST, esta posición establece unos límites¹⁶⁶ claros a las referidas potestades normativas desarrolladas por los diferentes Estados miembros que sirven de instrumentos para la lucha contra el fraude fiscal en la materia que constituye el objeto de nuestro estudio.

Dichos límites al desarrollo legislativo vienen dados fundamentalmente por el necesario análisis de la proporcionalidad en la aplicación de las medidas antiabuso que caracterizan esta materia.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo posee numerosos pronunciamientos en relación al análisis de la compatibilidad de los diferentes desarrollos normativos de las cláusulas tributarias anti-abuso de los Estados miembros con el ordenamiento de la Unión europea y, en concreto con las libertades fundamentales.

En este sentido resulta oportuno destacar aquellos puntos esenciales desarrollados por el TJUE que, en cierta medida, contrastan con el enfoque que subyace en los postulados actuales de la OCDE y de la Comisión Europea con la finalidad de reaccionar contra los abusos de derecho en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

¹⁶⁶ GARCÍA PRAST, F.A. “Universidad de Valencia. Límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”. Revista Técnica Tributaria. número 110. Julio Septiembre 2015.

DELGADO PACHECO¹⁶⁷ opina que resulta común en nuestros días que los Estados miembros de la Unión Europea trasponen en sus ordenamientos internos propuestas provenientes de la OCDE que en ocasiones resultan contrarias al ordenamiento jurídico supranacional de la UE, lo que de forma habitual origina conflictos e inseguridad jurídica, por lo que se ven obligados con posterioridad y normalmente a instancias del propio TJUE a modificar dichos instrumentos normativos para adecuar dichas reacciones normativas a las directrices del Derecho de la Unión Europea que los vincula.

Las normas derivadas del derecho de la Unión Europea no pueden ser objeto de abuso por lo que el propio derecho de la Unión Europea cuenta con mecanismos que permiten su defensa, aunque desde el punto de vista operativo corresponde a los propios Estados miembros su aplicación, pero queda exclusivamente en manos de los Estados miembros concretar la estrategia de lucha contra el abuso de las normas tributarias internas e internacionales, siempre sometida a el marco de compatibilidad que brinda el Derecho de la Unión Europea cuya concreta definición corresponde a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Esta labor se concreta en primer término con la verificación del objeto y contenido de cada una de las libertades fundamentales a los efectos de definir su correcto uso para hacer frente al posible abuso de derecho.

En relación a la utilización de las normas jurídicas internas de reacción frente al abuso de derecho de las normas tributarias, o de la elusión fiscal, el Tribunal de Justicia de la UE establece que si las referidas normas afectan al ejercicio de las libertades fundamentales reconocidas por el Derecho de la Unión, es posible justificar la aplicación de dichas medidas antiabuso aun cuando produzcan un efecto restrictivo de derechos, pero solamente si su uso resulta proporcionado.

A estos efectos resulta de suma importancia la concreción de los aspectos que definen la verificación de dicha proporcionalidad así como el análisis de las consecuencias que despliega en relación al correcto funcionamiento de las normas anti-abuso y su adaptación a las exigencias del Ordenamiento Jurídico Comunitario.

¹⁶⁷ DELGADO PACHECO, A. “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internaciona” Revista I. No 825, 2005, págs. 97 a 118.

No basta por tanto a juicio del TJEU con poner de manifiesto un cierto grado de artificiosidad den una transacción concreta sino que es absolutamente necesario verificar que la artificiosidad es clara, manifiesta y patente.

De este modo resulta necesario concretar en qué supuestos la inexistencia de un montaje puramente artificial queda superada con la concepción y cumplimiento del principio de libre competencia (*at arm's length*¹⁶⁸).

En este sentido se manifiesta la Sentencia SGI19, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera) de 21 de enero de 2010. *Société de Gestion Industrielle (SGI) contra Estado belga*. Asunto C-311/08. Rec 2010 I-00487. P 67, que analiza el caso sociedades residentes en Bélgica que concedían ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros, sin que la legislación fiscal interna estableciese medidas fiscales correctoras.

Todo ello materializaba el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organizaran transferencias de ingresos en el seno de los grupos de sociedades que gozaban de una situación de interdependencia a favor de sociedades domiciliadas en Estados miembros con tipos impositivos inferiores o en los que se exime de graven a dichos ingresos.

El principio *at arm's length* no se corresponde con el criterio que determina la existencia de la artificiosidad, sino que se configura como el mecanismo de acreditación de la proporcionalidad que permite, una vez que ha sido acreditada la artificiosidad del montaje puramente artificial la reacción y corrección por el derecho Interno.

En este sentido a Sentencia ITEL CAR, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mantiene que cuando “la normativa controvertida en el asunto principal afecta igualmente a los comportamientos cuya realidad económica no puede negarse” la normativa interna traspasa los límites del Derecho Comunitario. “Al presumir en tales circunstancias una reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad prestataria residente, dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo”.

¹⁶⁸ El principio *arms' length basis* es un tecnicismo jurídico de origen anglosajón frecuentemente utilizado en materia de contratación, que sirve para indicar una posición de igualdad o equivalencia de las partes a la hora de entablar la negociación o de concluir una determinada operación.

Por tanto, será la propia realidad económica subyacente a las operaciones de reestructuración empresarial la en último término justifique la correcta aplicación de la potestad tributaria de corrección del abuso de derecho de los diferentes Estados miembros.

El TJUE¹⁶⁹ ha admitido que "el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede requerir que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas constituye el límite infranqueable que no puede ser alterado por las normas tributarias anti-abuso o destinadas a impedir la planificación fiscal agresiva".

La evolución jurisprudencial del concepto comunitario "montajes puramente artificiales" se articuló, en un primer momento, en torno a la libertad de establecimiento, aunque resultaba también aplicable al resto de libertades y derechos reconocidos por el Derecho Comunitario, pero la verificación de la artificiosidad, según dicha Jurisprudencia, deberá tener en cuenta el contenido e implicaciones de todas y cada una de las libertades fundamentales en conflicto.

El Tribunal de Justicia de la CEE en la Sentencia Komen¹⁷⁰, de 12 de julio de 2012, señala que aunque tengan importancia trascendental para la catalogación de dichas circunstancias los elementos objetivos, hay que tener en cuenta también el elemento subjetivo, pero en posición de subordinación a aquellos.

Anteriormente el TJUE también analizó en la sentencia Cadbury Schweppes¹⁷¹, el problema de si la constatación de la existencia del montaje puramente artificial exigía además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, también resultase de elementos objetivos, a pesar de haberse respetado por la norma interna formalmente las condiciones previstas por el Derecho de la Unión Europea. Llegando a las mismas conclusiones.

¹⁶⁹ Sentencias TJUE. Oy AA, apartado 54, y de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C414/06, Rec. p.13601, apartado 31, SGI, cit, p 61.

¹⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 12 de julio de 2012. J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV contra Staatssecretaris van Financiën. Asunto C-326/11. P. 33.

¹⁷¹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006. Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue. Asunto C-196/04. Rec 2006 I-07995. P. 64. En sentido similar, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C110/99, Rec. p.I11569, apartados 52 y 53, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. I0000, apartados 74 y 75.

Así, señala el alto tribunal Europeo que el elemento fundamental y necesario sobre el que ha de basarse la verificación para poner de manifiesto la existencia de un posible abuso, es este último, señalando en la Sentencia de 20 de junio de 2013, asunto C-653/11 que "la disfunción que sirve para apreciar la artificiosidad debe verificarse entre la realidad jurídica y los hechos, y no entre aquella y las intenciones de las partes".

Dicho Tribunal recalca esta postura en la Sentencia de 3 de octubre de 2013, Asunto C-282/12 en la que mantiene que "la prevención del fraude y evasión fiscal no va más allá de lo necesario, si intenta, sobre elementos objetivos y verificables, determinar que una transacción tiene el carácter de montaje puramente artificial".

Según la apuntada Jurisprudencia deben reputándose montajes puramente artificiales los que carecen de una realidad económica subyacente.

En consecuencia cuando se ejecutan operaciones de reestructuración empresarial artificiosas con el mero propósito de conseguir ventajas en el ámbito tributario, estas actuaciones constituirán un abuso de derecho prohibido por el Ordenamiento Jurídico Comunitario, tesis mantenida por la sentencia de 29 de abril de 2004, dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso Gemeente Leusden y Holin Groep.

Pero conviene recordar que la persecución de una ventaja fiscal, no conlleva por si sola la ilicitud del comportamiento sino que requiere de otros condicionantes adicionales como es la artificiosidad, lo que debe ser acreditado fehacientemente para permitir la exclusión de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimineto a dichas operaciones, en este sentido se pronuncia la sentencia referida al decir, "...ni los motivos fiscales ni la circunstancia de que las mismas operaciones podrían haber sido realizadas por una sociedad establecida en territorio del Estado miembro en el que está domiciliado el contribuyente pueden, por si mismos, permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trata son irreales o mendaces». Lo determinante es la artificiosidad y su verificación a los efectos de la habilitación de la reacción normativa contra dichos comportamientos abusivos".

La artificiosidad, por tanto, se configura claramente como el núcleo esencial de la verificación del abuso de derecho y de la legítima reacción de cada uno de los Estados para su contravención. Pero no es suficiente para ello, a juicio del TJUE, que uno de los fines perseguidos sea el de conseguir una ventaja fiscal, ni siquiera en el caso de que sea uno de los fines principales del

negocio jurídico complejo; sino que es la total artificiosidad de la transacción la que permite justificar legalmente la aplicación de los mecanismos de control fiscal contra el abuso de derecho y la elusión fiscal.

Por tanto, la prevención del fraude y evasión fiscal se mantiene en los límites de lo razonable si sobre elementos objetivos y verificables, determina que una operación de reestructuración empresarial posee el carácter de montaje puramente artificial.

En el ámbito internacional aplicable estrictamente al régimen definido en la Directiva 90/434/CEE la existencia para uno de los Estados de una pérdida financiera no constituye un elemento suficiente para justificar la reacción al abuso de derecho, ni tampoco se configura en si mismo como criterio suficiente para la definir el abuso.

Según la referida Jurisprudencia la lucha contra los paraísos fiscales¹⁷² también constituye un objetivo adecuado y válido, aunque el Derecho Comunitario carezca de un concepto preciso de los mismos, pero también en este caso las medidas de reacción frente el abuso de derecho deben limitarse a evitar los montajes puramente artificiales carentes de realidad económica subyacente, creados con la finalidad de eludir el sistema tributario considerado en su conjunto¹⁷³.

Para la verificación de los referidos elementos objetivos, la determinación de la carga de la prueba resulta esencial para la aplicación del denominado "test de proporcionalidad" que exige la Jurisprudencia del TJUE.

La norma interna tributaria anti-abuso superará las exigencias de proporcionalidad siempre que el contribuyente pueda exponer sin dificultades administrativas excesivas, las circunstancias definitorias de los motivos comerciales por los que se ejecuta una determinada operación de reestructuración empresarial. Por contra, cuando no se prevea la posibilidad de

¹⁷² A diferencia del Derecho Comunitario nuestro Derecho Interno posee una clara definición del concepto de "Paraíso fiscal" contenida en el Real Decreto 1080/1991. España mantiene actualizada su propia lista de países y territorios considerados paraísos fiscales, mediante las sucesivas modificaciones del artículo 1 esta norma.

A estos efectos el Diccionario del Español Jurídico define el paraíso fiscal como el país o territorio con una normativa fiscal poco exigente y poco transparente o con una tributación baja o nula con el objetivo de atraer capitales extranjeros

¹⁷³ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 3 de octubre de 2013. Itelcar - Automóveis de Alguer Lda contra Fazenda Pública. Asunto C-282/12. P. 37.

presentar dichas pruebas, la medida de reacción al abuso resultará desproporcionada. Por tanto, la existencia de dichas pruebas permite superar las exigencias de proporcionalidad e impide la justificación de la medida anti-abuso.

De igual modo la Jurisprudencia establece que no es admisible la existencia de medidas generales o presunciones generales que determinen *a priori* la existencia del abuso de derecho, puesto que resultarían excesivas desde la perspectiva del Derecho Comunitario.

El criterio anterior será por tanto aplicable a las pruebas exigidas para refutar la aplicación de una norma genérica anti-abuso y también a las que se exigen para acceder a determinados beneficios fiscales que supongan una restricción o discriminación a las libertades fundamentales comunitarios como es el caso de el motivo económico válido del Régimen fiscal especial de diferimiento, y que mediante la inversión de la carga de la prueba, consisten por parte del contribuyente en la demostración de que no es un evasor fiscal.

En consecuencia según las conclusiones del Abogado General¹⁷⁴ Jaaskinen de 29 de abril de 2010 los Estados miembros quedan autorizados a establecer presunciones sobre los posibles montajes artificiales, pero deben dejar siempre la posibilidad al contribuyente de acreditar la realidad de los objetivos económicos que persigue la operación de reestructuración empresarial con el montaje jurídico complejo de que se trate, debiéndose respetar a su vez las exigencias del principio de seguridad jurídica.

Según la Jurisprudencia del TJUE la ilicitud del comportamiento abusivo no reside exclusivamente en la búsqueda de una ventaja fiscal, ni siquiera en que dicha búsqueda constituya la principal o una de las principales motivaciones de la transacción.

La existencia de un motivo exclusivamente de naturaleza fiscal, por sí mismo, no tiene la naturaleza de abusivo a estos efectos, lo que analizaremos con posterioridad detenidamente, por lo que no podrá establecerse en la norma interna una presunción general de abuso de derecho sostenida en base a la existencia de un motivo fiscal hasta el punto de lesionar el ejercicio de las libertades fundamentales del Derecho Comunitario. S

¹⁷⁴ Conclusiones del Abogado General Jaaskinen de 29 de abril de 2010, Asunto C72/09. *Établissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts y Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, p. 56.

Serán la artificiosidad y la forma de verificarla, los elementos habilitantes de la reacción normativa interna frente al ejercicio por parte del contribuyente de las libertades fundamentales, siempre que las mismas se adapten a un criterio de proporcionalidad.

Conviene señalar que el principio de seguridad jurídica también debe modular la verificación de la proporcionalidad de las medidas de reacción contra el abuso de derecho y la elusión fiscal. Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 5 de julio de 2012. *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) contra Estado belga*. Asunto C-318/10. en la que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró que la legislación belga vulneraba las exigencias del principio de proporcionalidad, ya que el principio de seguridad jurídica analizado exige limpieza y claridad en la determinación de las consecuencias de la aplicación de las normas jurídicas a los actos de los operadores de reestructuración, deben ser previsibles y precisas, y especialmente cuando puedan determinar consecuencias desfavorables para los contribuyentes y las empresas.

Según el profesor CALDERÓN CARRERO el TJUE considera el principio de seguridad jurídica¹⁷⁵ como elemento para medir y valorar la exigencia de proporcionalidad en la reacción de la norma interna, de cara a la justificación del uso de medidas anti-abuso que supongan un escollo al ejercicio de las libertades fundamentales.

El principio de seguridad jurídica se configura claramente como una de las exigencias ineludibles de la verificación del principio de proporcionalidad en la regulación interna de los Estados miembros.

En este sentido se pronunció también dicho órgano jurisdiccional en su Sentencia ITEL CAR, referida a la normativa tributaria interna de Portugal sobre subcapitalización, aplicable a las transacciones realizadas entre entidades vinculadas; el Tribunal determinó que dicha normativa tributaria no respetaba las exigencias analizadas anteriormente en relación al principio de seguridad jurídica, por lo que dichas normas resultaban desproporcionadas para poder ser consideradas como una restricción debidamente justificada a las libertades fundamentales comunitarias.

¹⁷⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M. “La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT C-318/10” Centro de Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. número 356/2012, págs. 70 a 104.

En este sentido GARCÍA PRATS¹⁷⁶ precisa que "la regla, por tanto, podía ser aplicada con independencia de cualquier criterio objetivo y comprobable por terceros que sirviera de indicio de la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. La regla, en cambio, resultaba de aplicación de forma general teniendo en cuenta únicamente el nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido. Criterio éste, el de la aplicación general y desprovista de cualquier verificación de la artificiosidad que también resulta contraria –por desproporcionada- a la admisibilidad de la normativa tributaria anti-abuso".

La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tiene sentado que es necesario verificar mediante criterios objetivos y comprobables claramente por terceros siquiera por pruebas indiciarias la utilización por parte del contribuyente de un montaje puramente artificial que a su vez carezca absolutamente de realidad económica, ejecutado y definido con el objetivo de eludir la figura tributaria pertinente del ordenamiento interno.

En este sentido la OCDE y de la Comisión Europea vertieron propuestas en esta línea coincidentes con la Jurisprudencia apuntada, que en palabras del profesor GARCÍA PRATS¹⁷⁷ "parten de la verificación de la existencia de motivos fiscales no como mecanismo de verificación o de prueba de la artificiosidad, sino como el elemento expreso que define la legítima reacción del ordenamiento como consecuencia de la antijuridicidad. A nuestro juicio, la finalidad fiscal de una transacción económica –la realización de una transacción buscando una ventaja fiscal- no permite considerar *per se* a la misma como abusiva, en especial en aquellas medidas de incentivo fiscal que buscan, precisamente incentivar determinadas conductas dotándolas de un mejor régimen tributario –la adquisición de una vivienda, la realización de una operación societaria, la creación de empleo,...-. Por el contrario, únicamente puede constituir un indicio de la ausencia de sustancia o correlación con la finalidad o naturaleza de la transacción y, acompañada de otros elementos, elemento de verificación de la artificiosidad o engaño de la misma. En el bien entendido que incluso la ausencia de motivos económicos válidos permite presumir la existencia de evasión, elusión o fraude, de acuerdo con el derecho comunitario derivado, pero no definirlos como elemento suficiente".

¹⁷⁶ GARCÍA PRATS, F.A. Universidad de Valencia. Límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias. Revista Técnica Tributaria. número 110. Julio Septiembre 2015. pág. 140.

¹⁷⁷ GARCÍA PRATS, F.A. op. Cit. Pág. 141.

En relación a esta cuestión podemos concluir que la posición del Tribunal de Luxemburgo es clara al respecto ya que “ni los motivos estrictamente fiscales, ni las circunstancias de perseguir un tratamiento fiscal favorable pueden, por sí mismos, permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trata son irreales y mendaces” por lo que habrán de ponderarse otras circunstancias como la falta de realidad jurídica subyacente o la carencia o no de seguridad jurídica para acreditar la artificiosidad de la concreta operación de reestructuración empresarial, con el objeto de poder sustentar la adecuada aplicación de la cláusula antiabuso, en nuestro caso el motivo económico válido exigido por la Directiva 2009/133/CEE del Consejo de 19 de octubre de 2009.

De todo lo anteriormente expuesto se puede concluir que en virtud de la Jurisprudencia analizada del TJUE en materia de compatibilidad de las normas tributarias anti-abuso, se pone de manifiesto que algunas de las medidas integrantes de la normativa interna de los Estados miembros en materia de la exigencia del motivo económico válido necesario para el goce del régimen fiscal especial de diferimiento, entre la que se encuentra la Española del título VII del capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, mediante las que se materializa la reacción del ordenamiento interno frente al abuso de derecho de los contribuyentes incursos en las operaciones de reestructuración empresarial, que podrían ser calificadas de planificación fiscal agresiva, no se encuentran suficientemente sustentadas por la normativa comunitaria.

Lo anterior es así ya que dicha normativa carece de las garantías suficientes para cumplir con las exigencias que éste contiene en relación a la acreditación de la necesaria artificiosidad exigida por el Derecho de la Unión Europea en los términos que hemos analizado.

2.2.2.2.5. Estudio del caso especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario de la Ley 11/2009, de 26 de octubre (SOCIMI)

La aplicación de la cláusula antiabuso a las las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, en adelante SOCIMI, presenta una serie de peculiaridades derivadas del su específica régimen jurídico que deben ser puestas de manifiesto en este trabajo dada su singularidad y trascendencia económica.

El régimen jurídico¹⁷⁸ aplicable a este tipo de sociedades se encuentra regulado en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

Estas sociedades¹⁷⁹ mercantiles cotizadas en mercados secundarios, además de su forma jurídica se definen en función de su específico objeto social, que según su aludida norma sustantiva debe referirse de forma principal a alguna de las actividades que se refieren a continuación, bien entendido que la contribución conjunta de éstas a la cifra de negocios de la entidad no puede ser inferior al ochenta por ciento del mismo.

Las actividades que constituyen el objeto de dichas entidades son las siguientes:

1.- La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La actividad de promoción incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- La tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI o en el de otras entidades no residentes en territorio español que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios.

3.- La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión establecidos en su Ley reguladora.

¹⁷⁸ Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.«BOE» núm. 259, de 27/10/2009. BOE-A-2009-17000.

¹⁷⁹ La Ley 11/2009 persigue el establecimiento de un marco jurídico para este tipo de sociedades (SOCIMI), que se configuran un innovador instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario del alquiler. Por tanto son sociedades cuya actividad principal es la inversión, directa o indirecta, en activos de naturaleza inmobiliaria urbana destinados a su alquiler, lo que incluye entre otros viviendas, locales comerciales, edificaciones residencias, hoteles, garajes u oficinas.

Su finalidad estriba en la creación de un vehículo de inversión adecuado, dinámico y adaptado a las circunstancias del mercado inmobiliario globalizado, que posibilite la recepción de inversiones indirectas, por lo que se admite la participación en las mismas de otras SOCIMI u otras entidades mercantiles diferentes que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de beneficios, sean o no residentes, y coticen o no en mercados regulados.

Teniendo en cuenta que estas últimas entidades no podrán tener participaciones en el capital de otras entidades. Las participaciones representativas del capital de estas entidades deberán ser nominativas y la totalidad de su capital debe pertenecer a otras SOCIMI o entidades no residentes referidas en el punto 2 anterior.

Tratándose de entidades residentes en territorio español, estas podrán optar por la aplicación del régimen fiscal especial propio de estas entidades regulado en esta Ley que también le será de aplicación a sus socios.

4.- La tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

En este sentido resulta destacable la opción por la aplicación del régimen establecido¹⁸⁰ en esta Ley es incompatible con la aplicación de cualquiera de los regímenes especiales previstos en el Título VII de la LIS, salvo el régimen fiscal propio de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, el de transparencia fiscal internacional contemplado en su capítulo VIII y el de determinados contratos de arrendamiento financiero, según dispone el punto 3 de su artículo 8.

¹⁸⁰ Las características fundamentales del régimen fiscal especial de las SOCIMI estriba, en términos generales, en la ausencia de tributación en sede de la sociedad y en una tributación mínima (al menos un 10%) en sede del socio con participación significativa (al menos un 5%), con ocasión de la distribución de dividendos al mismo.

Deben considerarse como elementos esenciales en dicho esquema tanto la obligatoria distribución de dividendos, desde la sociedad hacia los socios, como los requisitos relativos al objeto social principal y al carácter nominativo de las acciones. Por tanto, tales requisitos deberán cumplirse, como condición sine qua non, con carácter previo al ejercicio de la opción por el mencionado régimen especial.

Por el contrario, los restantes requisitos en materia de inversión y origen de rentas; negociación en mercados regulados; capital social y forma jurídica; podrán cumplirse en los dos años siguientes a la fecha del ejercicio de la opción.

Asimismo, el cumplimiento de los requisitos establecidos en relación a la titularidad íntegra de su capital en manos de SOCIMI o entidades no residentes asimiladas se exige necesariamente por la Ley 11/2009 en la fecha en que la entidad filial no cotizada opte por la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI.

Pero la peculiaridad más significativa¹⁸¹ del régimen jurídico propio de dichas entidades reside en la presunción *iuris tantum* de que las operaciones de reestructuración empresarial que consistan en fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidas al régimen de diferimiento del capítulo VII del título VII de la LIS, se efectúan por motivos económicos válidos siempre y cuando la finalidad de dichas operaciones sea la creación de una o varias entidades susceptibles de regirse por el régimen especial de las SOCIMI, o la adaptación de las circunstancias de sociedades ya existentes para permitir el goce por estas de dicho régimen privilegiado.

Esta peculiaridad es analizada por la propia DGT en la consulta vinculante V5219-16, de 7 de diciembre al referir que el artículo 12-3 de la Ley 11/2009 "establece una presunción en el sentido de que las operaciones de reestructuración que se realicen con la finalidad de crear sociedades susceptibles de aplicar el régimen fiscal de las SOCIMI o adaptar sociedades preexistentes para la aplicación de dicho régimen fiscal se consideran económicamente válidas a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS".

Por tanto, salvo que del conjunto de los motivos tenidos en cuenta para la ejecución de la operación de reestructuración empresarial se defina que la operación persigue como principal objetivo el fraude o evasión fiscal y además se constituya formalmente con notable artificiosidad, según ha quedado expuesto en los apartados anteriores, en cuyo caso corresponderá la carga de la prueba a la administración tributaria, a estas operaciones les será de aplicación de forma automática el régimen de diferimiento dispuesto en el capítulo VII, del título VII de la L.I.S.

2.2.2.2.6. Análisis de la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos

Aun cuando la doctrina emanada de los propios órganos de la administración tributaria no tenga la naturaleza de Fuente del Derecho en sentido estricto, ello no es obstáculo para realizar un acercamiento y análisis de

¹⁸¹ El artículo 12-3 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario establece que "A los efectos de lo establecido en el apartado 2 del artículo 96 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se presumirá que las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidas al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de dicho Texto Refundido, se efectúan con un motivo económico válido cuando la finalidad de dichas operaciones sea la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI regulado en la presente Ley, o bien la adaptación, con la misma finalidad, de sociedades previamente existentes"

su postura, dada la trascendental importancia e influencia que ésta despliega en la aplicación práctica del Derecho Tributario, derivada de la obligatoriedad que sus resoluciones y pronunciamientos poseen para las diferentes administraciones tributarias, en función de lo dispuesto en los artículos 12-3 y 88-5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre Ley General Tributaria y que se encuentran materializados fundamentalmente a nuestros efectos en las múltiples contestaciones a consultas tributarias escritas.

El profesor PÉREZ ROYO¹⁸² aporta una idea muy clara en relación a la gran relevancia de esta labor de información y asistencia a los contribuyentes que debe prestar la administración tributaria al referir que "aunque la doctrina administrativa no tenga, desde luego, carácter de fuente del Derecho, la exigencia de la seguridad jurídica, obliga a que esa doctrina administrativa se cree con unas condiciones de publicidad que la aproximan a la de las fuentes del Derecho", de ahí se deriva la necesidad de realizar en este trabajo de investigación un análisis preciso de la misma motivada, por su gran importancia práctica a la hora de materializar los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica que deben inspirar nuestro Ordenamiento Jurídico y cuyo complemento constituye la finalidad específica de nuestro trabajo.

En resumen, puede decirse que la trascendencia de estas resoluciones deriva del hecho de que efecto vinculante de estas contestaciones a consultas alcanza de lleno a los órganos de la administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, no solo en relación al procedimiento que se siga respecto del sujeto que la planteó, sino también para el resto de los contribuyentes que se encuentren en una situación análoga.

En este sentido el artículo 65 del Reglamento General de los procedimientos de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria¹⁸³ y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el ámbito de competencias del Estado, atribuye la competencia para contestar las consultas vinculantes¹⁸⁴ a la Dirección General

¹⁸² PÉREZ ROYO, F. op. cit. pág. 109

¹⁸³ 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.«BOE» núm. 213, de 05/09/2007. BOE-A-2007-15984.

¹⁸⁴ Los artículos 88 y ss. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria regulan las denominadas consultas tributarias escritas que pueden realizar los contribuyentes a la Administración

de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación a la normativa comunitaria aduanera.

Por su parte la Resolución de 4/2004, de 30 de julio de la DGT establece una delegación concreta de la competencia para contestar a las consultas escritas de naturaleza tributaria a favor de los Subdirectores Generales de la misma¹⁸⁵.

Pues bien, la postura de la DGT en relación a la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento a las operaciones de reestructuración empresarial, se puede decir que en términos generales es coincidente con la analizada anteriormente en la Jurisprudencia tanto del TJUE, como del TS y se condensa en la siguiente afirmación vertida en la reciente consulta vinculante V5238-16, de 13 de diciembre de 2016 "El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial".

En el mismo sentido pueden citarse las consultas vinculantes V0413-16, de 3 de febrero de 2016 ó V1349-16 de 31 de marzo de 2016 y V0536-18, de 26 de febrero de 2018.

La postura anterior no es nueva en absoluto, ya que ha venido siendo mantenida por la Administración Tributaria desde tiempo atrás, como puede observarse en las consultas vinculantes V2653-11, de 7 de noviembre de 2011 ó V1230-13 de 12 de abril de 2013 que se pronuncian en términos similares.

En líneas generales podemos decir que, aun cuando la postura de la Administración Tributaria Española a la hora de aplicar la cláusula antiabuso es más restrictiva que la propugnada por la Jurisprudencia del TJUE analizada

Tributaria, cuyas contestaciones tienen carácter vinculante para los órganos de la Administración Tributaria.

¹⁸⁵ El artículo 3 del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Hacienda. Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.«BOE» núm. 24, de 28/01/2012. BOE-A2012-1312.

con anterioridad, no por ello debe ser calificada como cicatera a la hora de considerar y admitir la concurrencia de motivos económicos validos.

En este punto resulta destacable la expresa admisión por aquella a estos efectos incluso de motivos estrictamente fiscales en las operaciones de reestructuración empresarial, siempre que estos vayan acompañados de otros complementarios.

Resulta interesante el análisis de la posición doctrinal referida, en relación a la impertinencia de considerar como motivo económicos validos en relación al canje de valores y la figura de la escisión parcial financiera impropia, los que persiguen de forma clara alcanzar una ventaja fiscal, siempre y cuando que vayan unidos a otros que no posean esta naturaleza y se correspondan con verdaderas razones de optimización económica de la empresa.

A título de ejemplo podemos citar la consulta V5238-16, de 13 de diciembre de 2016 referida, que considera como motivo económico valido incluso el perseguir la posibilidad de permitir con la operación de reestructuración empresarial en último término el ejercicio de la opción por la tributación bajo el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, de manera que con ello también se perseguiría un fin estrictamente fiscal, consistente en poder tributar al amparo del mencionado régimen especial de consolidación, pero esto es así, siempre y cuando esta finalidad en el conjunto de la operación no tenga el carácter de exclusiva; es decir, para que sea valida deberá de ir necesariamente acompañada de otras motivaciones con trasfondo económico real.

En el caso anterior de forma expresa se citan entre los motivos que podríamos denominar "complementarios" aplicados a una operación de reestructuración empresarial que tiene como protagonista a una sociedad holding¹⁸⁶, la optimización del cobro de dividendos a efectos de poder acometer nuevas inversiones, la centralización y racionalización de la planificación y gestión del patrimonio empresarial y de las inversiones financieras de la familia empresaria o el favorecimiento de los mecanismos de toma de decisiones en el conjunto de la familia a largo plazo, lo que por otra parte también da paso a motivaciones no puramente económicas.

¹⁸⁶ Sociedad mercantil cuyo objeto social fundamental consiste en la gestión de carteras de valores y participaciones en el capital en otras sociedades mercantiles.

No obstante, la DGT incide en que la norma requiere en todo caso la existencia de una finalidad o propósito de la operación que resulte adecuada distinta de la meramente fiscal.

La valoración del cumplimiento de dicho requisito requiere un examen global de las circunstancias que concurren en cada operación, lo que podrá efectuarse en fase de comprobación administrativa.

En definitiva, la idoneidad de los motivos de la operación se exige en relación con la propia sociedad que realiza aquélla, tal y como se desprende de la propia finalidad y sistemática del régimen fiscal especial.

La consulta vinculante V5219-16, de 7 de diciembre de 2016 precisa en relación a este punto que "No obstante, en caso de que las entidades beneficiarias de la escisión fueran entidades inactivas con créditos fiscales pendientes de aplicar, podría entenderse que el motivo principal de la operación consiste en el aprovechamiento de dichos créditos fiscales lo que podría conllevar que la operación planteada careciera de motivos económicos válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS", mostrándose de esta forma ese aludido rigor a la hora de calificar y apreciar la concurrencia de el requisito económico necesario para la aplicación del régimen de diferimiento.

La anterior afirmación de que el enfoque de la aplicación de la cláusula antiabuso no es restrictivo en exceso, es corroborado por el enfoque que la DGT realiza sobre el hecho de que la sociedad absorbida cuente, con bases imponibles negativas pendientes de compensar, lo que según la consulta V1230-13, de 12 de abril, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que tras la operación de reestructuración las entidades resultantes continúen realizando la actividad que se venía desarrollando en las entidades intervinientes en un proceso de fusión, redundando por tanto la operación en beneficio de dichas entidades, por cuanto "se refuerce y mejore la situación financiera de las actividades resultantes de la fusión y no se realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades".

Por tanto, como puede apreciarse aún en el caso de que concurren motivaciones fiscales de calado cual es la concurrencia BINS pendientes de compensar determinantes de créditos fiscales, los motivos anteriores son considerados por la doctrina administrativa como económicamente válidos a los efectos previstos de la aplicación del régimen especial.

Otro ejemplo muy significativo del enfoque otorgado por la Dirección General de Tributos a la aplicación de la cláusula antiabuso, lo constituye la contestación a la consulta vinculante V4057-15, de 16 de diciembre de 2015, en la cual, en relación a un proceso de liquidación concursal con evidentes motivaciones fiscales, se admite la aplicación del régimen previsto en el artículo 89.2 de la LIS a una operación de reestructuración que tenía por finalidad el conseguir la subrogación universal del adjudicatario de la unidad de negocio productiva de una sociedad mercantil en la posición contractual de la sociedad concursada, a diferencia de la transmisión directa de la unidad de negocio productiva por dicha sociedad, con el objeto de maximizar el precio de adjudicación de la unidad de negocio productiva en beneficio de la masa de acreedores, la previa aportación de esta unidad de negocio a una sociedad beneficiaria mediante aportación dineraria y su ulterior transmisión de las participaciones de esta compañía permitiría, al ser ésta una entidad con BINS pendientes de compensación, aumentar el precio final a obtener de los oferentes en el proceso de adjudicación concursal, lo que redundaría finalmente en beneficio de la masa de acreedores.

Por tanto, a pesar de que la entidad mercantil aludida vaya a concluir con una liquidación y existan créditos fiscales evidentes, la DGT aprecia en esta operación de reestructuración empresarial propuesta un obvio componente empresarial consustancial a la propia existencia de la sociedad del que pueden percibirse claros beneficios económicos diferentes de los fiscales, con la que se trata de gestionar correcta y eficientemente dicha liquidación.

La propia DGT aclara que en este caso aprecia una clara finalidad económica ya que la operación en su conjunto "no tiene un especial interés fiscal, es decir, no se plantea la aportación con el ánimo de eludir los tributos propios de esta clase de operaciones, sino simplemente es la única alternativa de la que a día de hoy dispone, que le otorga garantías de una liquidación ordenada".

Por tanto, se reconoce que con dicha operación se posibilita la subsistencia de la empresa, al tiempo que se salvaguarda el nivel de empleo y se garantiza el pago de los créditos de un gran número de acreedores.

En consecuencia, al ser ésta la única y principal finalidad económica de la operación de reestructuración, es decir la garantía de la continuidad del negocio y la generación de riqueza al posibilitar que la empresa siga operando económicamente en el mercado al permitir que la liquidación se realice de una manera ordenada y de la forma menos traumática y más eficiente posible, la

DGT concluye que estos motivos pueden considerarse válidos a efectos de la inaplicación de la analizada cláusula antiabuso.

Por último, ahondando en la naturaleza integradora de la doctrina emanada de la DGT, es preciso aludir a la postura mantenida por ésta en relación a la posibilidad de aplicar el régimen fiscal especial a las aportaciones de activos parcialmente exentos a la actividad económica desarrollada por la persona física, ya que aunque no se corresponda estrictamente con la aplicación de la cláusula antiabuso, no por ello deja de resultar significativa de la flexibilidad que caracteriza a la doctrina administrativa a la hora de enfocar la aplicación de estas normas.

Así la DGT mantiene una firme postura favorable a la aplicación del régimen contenido en el artículo 89.2 de la LIS, en la consulta vinculante de 4 de octubre de 2000, ya que según ésta “también la transmisión de estos bienes podrá gozar de los beneficios fiscales derivados de este régimen especial de diferimiento, pero sólo en la proporción que corresponda a la parte del bien o derecho que se encuentre realmente afecta, siempre que éstos tenga el carácter de divisibles y sean susceptible de aprovechamiento separado”.

2.2.2.2.7. Especial mención de doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos en relación a la aplicación de la cláusula antiabuso a la empresa familiar

Resulta de especial interés a los efectos de nuestro estudio el análisis pormenorizado de la posición que la doctrina administrativa adopta en relación a los motivos económicos que son admitidos como válidos en relación a las operaciones de reestructuración empresarial en las que intervienen empresas familiares.

La importancia de este enfoque reside en la gran proyección que este tipo de empresas despliega actualmente en los ámbitos económico y social, tanto desde un punto de vista cuantitativo, motivado por la gran relevancia que este tipo de organizaciones empresariales reflejan en el PIB y en el nivel de empleo derivada de su dominante posición porcentual subjetiva, como también desde la perspectiva cualitativa, derivada de forma directa de las singulares circunstancias que caracterizan y definen a este tipo de empresas.

La doctrina administrativa no ha sido ajena a esta singularidad, por lo que ha otorgado de forma constante y específica la naturaleza de motivos

económicos validos a diversas circunstancias propias de la organización, gestión y sucesión de ese tipo de empresas.

Ejemplos claros de ello los podemos encontrar por doquier en las contestaciones a consultas vinculantes de la DGT, entre ellas podemos citar como relevante la referente a la consulta vinculante V1079-16, de 17 de marzo de 2016, que considera adecuada la motivación alegada por la familia consultante como fundamento de la ejecución de una operación de reestructuración del patrimonio familiar mediante la creación de una entidad cabecera de grupo para actuar como grupo empresarial que gestione mas adecuadamente los activos empresariales cuya propiedad pertenece a la familia empresaria.

Otro claro y reciente ejemplo de dicha doctrina la podemos encontrar tras el análisis de la contestación a la consulta vinculante V0536-18, de 26 de febrero de 2018 en la DGT se muestra favorable a admitir la singularidad de la empresa familiar al considerar como motivos económicos validos a estos efectos una serie de circunstancias ligadas a la sucesión natural de este tipo de empresa pronunciándose en los términos siguientes: “estas operaciones se realizan con la finalidad de separar las dos ramas de actividad, facilitando de esta forma a cada grupo familiar repartir o no dividendos o, en su caso, solicitar préstamos hipotecarios con responsabilidad exclusiva de la propia rama de actividad, facilitar la sucesión testamentaria en cada grupo familiar y favorecer el relevo generacional evitando conflictos entre ambos grupos familiares, pudiendo ejercer debidamente y de forma diferenciada sus políticas de gestión”.

Por tanto, resulta destacable y a nuestro juicio acertado que la doctrina administrativa se haya hecho eco de la necesidad de perpetuación de la empresa familiar, al admitir como motivos económicos validos los aparejados a su propia naturaleza y singularidad.

Resulta claro que esta apreciación va más allá de la simple visión estática de la misma, ya que con carácter general han sido admitidas todas aquellas circunstancias que contribuyen a perfilar de una manera adecuada la transmisión generacional de la misma, que constituye en último término su principal aspiración y signo de identidad.

Sin embargo no podemos compartir el enfoque que esta realiza en relación a las operaciones de escisión que se fundamentan en la efectivas toma de decisiones de los diferentes grupos familiares que componen el accionariado de las empresas familiares, a los que dichas operaciones proporcionarían en

muchas ocasiones una salida efectiva de la situación de bloqueo en la toma de decisiones, como consecuencia de las desavenencias entre los diferentes grupos familiares.

La DGT en numerosas consultas viene considerando estas operaciones como un simple reparto de elementos de la empresa sometiéndolos a tributación efectiva en base a un criterio estricto de recaudación y con olvido de los importantes perjuicios económicos que el mantenimiento de dichas situaciones originan para la para la productividad de la empresa.

El instrumento jurídico que posibilita dicha restricción es precisamente la consideración restrictiva de la rama de actividad que utiliza la doctrina administrativa, ya que considera que dentro de una única actividad no es posible la coexistencia de varias ramas de actividad diferentes.

A nuestro juicio dicha concepción no se encuentra respaldada ni por la por la regulación legal de la definición de la rama de actividad, ni por el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración, lo por lo que supone una clara extralimitación en las funciones interpretativas que la LGT atribuye a estos órganos de la Administración Tributaria, lo que en la práctica imposibilita dichos procesos de mejora de las condiciones económicas de gestión de la empresa familiar.

En la contestación a la consulta vinculante V0897-18, de 9 de abril de 2018, se plantea a la DGT un caso en el que la sociedad consultante, que es propiedad por partes iguales de dos personas físicas divorciadas recientemente, realiza una actividad empresarial de alquiler de inmuebles.

Dadas las fuertes discrepancias de los criterios empresarial y personal entre los dos excónyuges y socios, se plantea una operación de escisión total mediante la que se ponga a disposición judicial una revisión del convenio de divorcio que ordene la división del patrimonio en bloques diferentes.

Por tanto, se pretende crear dos sociedades a las cuales se les asignarían dos conjuntos de inmuebles diferentes, lo que permitiría que cada sociedad fuera dirigida de forma diferenciada y sin duda más eficiente.

Para ello se establecerían pactos entre los socios de manera que cada persona física pudiera dirigir una sociedad de forma autónoma, aunque no se trataría de una escisión subjetiva ya que los accionistas mantendrían las mismas proporciones en el capital de las entidades beneficiarias.

Pero si esta operación no fuera suficiente para solventar las fuertes discrepancias también se planteaba realizar una reducción de capital en cada sociedad, dentro del marco regulador de la revisión del propio convenio de divorcio.

Los motivos económicos que impulsaban la realización de esta operación de reestructuración eran evitar fuertes los conflictos que implica el mantenimiento de una sociedad compartida en un caso de divorcio, permitiendo a su vez la dirección y gestión diferenciada y eficiente para ambos socios, por lo que a nuestro juicio representa un caso paradigmático de la problemática de la empresa familiar.

En segundo lugar, se planteaba la posibilidad de realizar una operación de escisión total subjetiva creando dos lotes diferenciados de inmuebles y demás bienes y obligaciones afectas que se traspasarían a dos sociedades beneficiarias diferentes, donde cada socio persona física pasaría a ostentar el 100% del capital social de cada una de las mismas, mediante la disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes.

Pues bien, la DGT aún cuando considera como motivos económicos validos los aludidos en relación a la situación familiar y personal de los socios sin embargo deniega la aplicación de régimen al considerarlo un reparto efectivo del patrimonio empresarial lo que realiza en los términos siguientes “No obstante, en el escrito de consulta se señala que con posterioridad a la operación de escisión se podría proceder a realización una reducción de capital en cada sociedad dando lugar a la salida del otro socio en cada sociedad, rompiendo así la regla de proporcionalidad establecida en el artículo 76.2.2ºa), transcrito *supra*. Ambas operaciones concatenadas producirían el mismo efecto práctico que hubiera resultado de realizar una escisión total, sin atribución proporcional a sus socios de las participaciones en las entidades beneficiarias de la escisión, en la que el patrimonio segregado y transmitido a las entidades beneficiarias de la escisión no constituye una rama de actividad ni cumple los requisitos previstos en el artículo 76.2.1ºa), en cuyo caso, a la operación de escisión total, seguida de una reducción de capital con salida de los socios, no le resultaría de aplicación el régimen fiscal especial por cuanto no se trataría de una operación de reestructuración sino una operación tendente a facilitar la separación de socios en alguna de las entidades beneficiarias”.

En relación a la segunda operación de escisión total subjetiva planteada, con creación de dos lotes diferenciados donde cada socio pasaría a ostentar el 100% del capital social de cada sociedad, mediante la disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes, la DGT expone que “En el caso concreto planteado de conformidad con los artículos 76.2.1ºa) y 76.2.2ª anteriormente reproducidos, por cuanto los socios de la entidad escindida si se realizase una operación de escisión total no proporcional recibirían participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la existente en aquélla, la operación se calificaría como escisión total no proporcional. En este caso se exige en el ámbito fiscal que los patrimonios escindidos configuren cada uno de ellos por sí mismos una rama de actividad”.

Y precisamente aquí es cuando utiliza el criterio restrictivo de la rama de actividad para denegar la aplicación del régimen de diferimiento lo que hace en los términos siguientes: ”En este sentido, el artículo 76.4 de la LIS establece que:

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

De los datos aportados en el escrito de consulta se desprende que la entidad consultante no desarrolla dos ramas de actividad diferenciadas, sino que realiza una única actividad de arrendamiento de inmuebles”.

A nuestro juicio esta postura basada en una interpretación sesgada de la regulación legal del régimen de diferimiento supone una evidente conculcación de los principios rectores del mismo, sometiendo su aplicación a un criterio cortoplacista enfocado exclusivamente a la obtención de una indebida recaudación, con los evidentes perjuicios que ello implica en la dinámica propia de las actividades empresariales.

En este caso de forma sangrante resulta evidente que dicha consideración impedirá la adaptación de la empresa a sus circunstancias operativas, lo que probablemente determinaría a corto plazo su fracaso, con el agravante de que

esta situación podría haber sido evitada con la adopción de un criterio flexible en la concepción de la rama de actividad, congruente con el espíritu y finalidad que inspira el régimen de las operaciones de reestructuración empresarial.

2.2.2.2.8. Motivos económicos válidos admitidos de forma expresa por la doctrina administrativa

En consonancia con su carácter eminentemente casuístico, la DGT ha realizado una labor muy interesante a la hora de definir el ajuste a lo dispuesto en la LIS en relación al motivo económico válido que sustenta la aplicación del régimen de diferimiento a las operaciones de reestructuración empresarial.

Con esta exposición no nos proponemos realizar una enumeración exhaustiva de las concretas finalidades que las operaciones de reestructuración pueden perseguir, que son admitidas por la doctrina administrativa dimanada de la Dirección General de Tributos como motivos económicos válidos a la hora de analizar la aplicación del régimen fiscal especial, sino que se realiza con el propósito de confeccionar una exposición sistemática de los concretos pronunciamientos de dicho órgano administrativo con el fin de aportar elementos concretos y significativos que ayuden a la configuración y delimitación pormenorizada y práctica del concepto de motivo económico válido utilizado por las normas reguladoras de régimen fiscal especial de diferimiento aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial.

Por tanto, a continuación se exponen una serie de concretos motivos económicos de naturaleza no exclusivamente económica que son considerados válidos a estos efectos entre los que podemos destacar los siguientes:

En la contestación a la consulta vinculante V3127-14, de fecha 19 de noviembre de 2014, este órgano directivo estudia un caso que se le plantea de fusión por absorción de una sociedad participada por un solo socio.

Según la entidad consultante los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:

-Tener una estructura organizativa centralizada en aras a obtener una mayor simplificación y racionalización de la actividad económica para evitar la ineficacia en términos de gestión de costes de imagen frente a terceros.

-Aunar en un mismo sujeto los derechos económicos y políticos inherentes a las participaciones poseídas en otras sociedades, implementando

una política directiva única para todas las empresas y evitar duplicidades administrativas y jurídicas en relación con el funcionamiento ordinario de las compañías, mejorando la gestión de las compañías al ser atribuida a un único órgano.

-Incrementar la eficiencia en la toma de decisiones.

-Facilitar la operación de reestructuración al poder realizar toda la operativa de fusión con el régimen simplificado de fusión que supone un ahorro significativo de costes y de tiempo.

-Afianzar a la entidad A como entidad holding lo que permitiría desarrollar una dirección estratégica única con el consiguiente abaratamiento de costes y una gestión más eficaz.

-Evitar mantener personalidades jurídicas independientes, y con ello duplicidades innecesarias para su gestión y administración.

-Evitar ineficiencias en la gestión ordinaria de las empresas, incurriéndose en costes implícitos o explícitos evitables si se simplifica su estructura.

-Unificar la toma de decisiones, ya que dada la diversidad de órganos de gobierno existentes en el Grupo, cada vez resulta más complicada y difícil, así como la carga administrativa y legal que ello supone.

-Evitar duplicidades de tareas que con la simplificación de la estructura podrían reducirse significativamente.

-Reducir costes notariales y de registros, y eliminar duplicidades en los órganos.

-Centralizar la participación de los socios, integrar los patrimonios de las distintas entidades y así, agilizar y rentabilizar su estructura de gestión, acudiendo a economías de escala, facilitar la asignación de recursos y simplificar la administración y control de su negocio.

Pues bien, todos ellos fueron considerados oportunos por parte de la DGT en la contestación aludida.

La contestación a la consulta vinculante de 11 de junio de 2013 estudia una operación de escisión parcial planteada con la finalidad de independizar las

dos actividades diferenciadas (compraventa y alquiler de inmuebles y promoción inmobiliaria), con el fin de impedir que los riesgos empresariales de los inmuebles destinados a la actividad de alquiler o venta puedan afectar u arrastrar a las parcelas que forman parte de un desarrollo urbanístico, teniendo en cuenta que las parcelas y los inmuebles que forman parte de la actividad de compraventa y alquiler están actualmente hipotecados, lo que supone un alto grado de endeudamiento para la sociedad.

La DGT admite en esta contestación como motivo económico válido la aplicación del régimen fiscal de diferimiento para independizar dos actividades diferenciadas con el fin de impedir la transmisión de riesgos empresariales entre dichas ramas de actividad.

Un interesante caso se plantea también en relación a esta materia en la consulta V1230-13, de 12 de abril, ya que trata una fusión mercantil en la que uno de los objetivos fundamentales de la misma está constituido por el aprovechamiento de la BINS de la sociedad absorbida.

En este supuesto la DGT considera que el hecho de que la sociedad absorbida cuente, con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que tras la operación de fusión las entidades intervinientes en la fusión continúen realizando la actividad que venían realizando.

Todo ello, ya que dicha operación de reestructuración redundará en beneficio de dichas entidades, a juicio de la DGT, “por cuanto se refuerza y mejora la situación financiera de las actividades resultantes de la fusión, siempre que no se realice la misma dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades”.

Por tanto, la DGT admite como motivo económico válido la asunción de BINS siempre que vaya acompañada la fusión de otros adicionales y la actividad que generó las pérdidas sea continuada en la sociedad beneficiaria.

De igual modo la consulta vinculante V0267-16, de 25 de enero de 2016 admite como motivos económicos válidos entre otros los siguientes:

- La consecución de una gestión económica y financiera más eficiente.
- El mejor aprovechamiento de los recursos humanos.
- El facilitar la obtención de financiación ante las entidades bancarias.

Pero junto a ellos la DGT también admita en dicha consulta que el hecho de que la sociedad absorbente o la absorbida tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida, por sí mismo, la aplicación del referido régimen fiscal especial.

Pero con un criterio claramente restrictivo se limita la compensación de bases imponibles negativas de una entidad si la misma ha sido adquirida por una entidad o un grupo de entidades con posterioridad al periodo impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas si, con carácter previo, no se poseída una participación de, al menos, el 25% en la sociedad que generó las BINS, al tiempo que no admite la aplicación del régimen de diferimiento si este tiene exclusivamente un motivo fiscal, criterio éste con el que no podemos estar de acuerdo según hemos expuesto y posteriormente analizaremos.

Por su parte, la consulta vinculante V1554-16, de 13 de abril de 2016, se refiere a una aportación no dineraria de rama de actividad, y según la entidad consultante la operación se realiza con unas finalidades que son consideradas como económicamente válidas que pueden sintetizarse en las siguientes:

- Constituir un vehículo idóneo para la expansión de la actividad inmobiliaria: dada la adversa coyuntura económica del momento en el que se plantea y las oportunidades de inversión que, como consecuencia de la misma, ofrece el mercado, el grupo no descarta dar un importante impulso a su actividad inmobiliaria en los próximos años.

- Desarrollo de la actividad desde una sociedad completamente diferenciada que le permitirá a la empresa posicionarse en el mercado con una imagen de marca diferenciada, lo que mejorará la percepción externa del grupo y facilitará la captación de financiación externa y la entrada de nuevos socios, diversificar el riesgo económico y salvaguarda de los bienes inherentes al ejercicio de cada actividad.

- Aislamiento de los riesgos asociados a cada una de las actividades comentadas.

- Racionalización de las actividades económicas y gestión eficiente de las actividades del grupo.

- Evitar colisiones de intereses entre las diferentes actividades de la empresa, dado que dichas actividades serían realizadas por personas jurídicas distintas.

Dichos motivos alegados por la consultante fueron considerados económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS.

Resulta también significativo el caso planteado en un proyecto de escisión total analizado en la consulta vinculante V2653-11, de 7 de noviembre de 2011.

En dicha cuestión se admitieron por la DGT como fundamentos económicos de la misma los siguientes:

- Reorganización de las actividades debido a las significativas diferencias comerciales en función del destino de los inmuebles, así como las distintas características de gestión en función del tipo de inmueble y actividad aparejada a la gestión del mismo.

- Optimización de la dirección y administración de sociedades de nueva creación en una operación de escisión total, individualizando la planificación y la toma de decisiones, llevando contabilidades separadas y facilitando las opciones de los socios para la inversión en una u otra sociedad, en función de las futuras inversiones y desarrollo de los negocios.

- Adecuación y separación de las actividades empresariales con diferentes niveles de riesgos.

En la consulta vinculante V2217-16 de 23 de mayo de 2016 se pregunta sobre la pertinencia de realizar una operación de escisión total proporcional mediante la que una sociedad mercantil, que se disolverá sin liquidación, aportará la totalidad de su patrimonio a dos nuevas sociedades.

La distribución del capital social de la entidad originaria consultante se mantendría en las sociedades beneficiarias de la escisión. Cada una de ellas recibirá la totalidad de sus activos y pasivos y otra solo recibirá la tesorería excedente líquida.

Los motivos económicos esgrimidos por la entidad consultante son “gestionar la tesorería e inversiones excedentarias a través de una SICAV, de modo profesional con la intervención de una sociedad Gestora, proteger el patrimonio líquido frente a los riesgos empresariales derivados de la actividad empresarial y eliminar la distorsión que la tesorería excedentaria genera en la imagen de la empresa frente a terceros”.

Dichos motivos fueron considerados oportunos por la DGT a los efectos de la aplicación a esta operación del régimen de diferimiento referido según dispone el artículo 89-2 de la LIS.

A su vez la consulta vinculante V1230-13, de 12 de abril de 2013 en el caso de una escisión parcial financiera, define como motivos económicos validos que posibilitan el acogimiento de la operación de escisión parcial financiera al régimen fiscal especial del Título VIII del capítulo VII de la L.I.S. los siguientes:

- La simplificación de la estructura societaria actual.
- El optimización de la gestión del grupo empresarial mediante la centralización de servicios generales.
- El fortalecimiento de la imagen de grupo frente a terceros.
- La mejora de la gestión de los recursos financieros de la empresa.
- El mantenimiento de la individualización de riesgos.
- La diversificación empresarial del grupo.
- La participación en nuevos negocios mediante la creación de una entidad holding.
- La creación de la posibilidad de entrada de nuevos socios en las diferentes actividades empresariales.
- El facilitar la ordenación del proceso sucesorio del patrimonio empresarial.

También en relación a una escisión parcial proporcional la contestación a la consulta vinculante V0536-18, de 26 de febrero de 2018, la DGT entiende que pueden considerarse motivos económicos válidos a los efectos de separar varias ramas de actividad los siguientes:

- Facilitar a cada grupo familiar repartir o no dividendos.
- Facilitar a cada grupo familiar el solicitar préstamos hipotecarios con responsabilidad exclusiva de la propia rama de actividad.

- facilitar la sucesión testamentaria en cada grupo familiar y favorecer el relevo generacional evitando conflictos entre ambos grupos familiares.

- Posibilitar el ejercicio correcto y de forma diferenciada de las diferentes políticas de gestión de los diferentes grupos familiares.

En su contestación a la consulta vinculante V1349-16 de fecha 31 de marzo de 2016, la DGT se muestra favorable a la consideración como motivos económicos válidos en una operación de aportación no dineraria la que tenga por objeto lograr una especialización por ramas de actividad, y separar los riesgos entre las distintas áreas de negocio, protegiendo también, el patrimonio personal de la persona física de los riesgos empresariales, lograr diferentes sinergias, permitiendo la entrada de personas ajenas al mundo del derecho y llevar a cabo una mayor inversión de capital y con ello una mayor inversión en medios, ofrecer una imagen de grupo empresarial con una única cabecera, y al mismo tiempo optimizar el trasvase de recursos entre las diferentes entidades, y en su caso, aplicar en el futuro el régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y crear desde la entidad Holding nuevas estructuras relacionadas con la actividad principal.

Por su parte, la consulta vinculante V1079-16, de 17 de marzo de 2016, admite como motivo económico válido la reestructuración del patrimonio familiar mediante la creación de una entidad cabecera de grupo para actuar como grupo empresarial, con las consecuencias favorable de la centralización administrativa, comercial y financiera que de ello se deriva, además de la garantía de continuidad de la referida empresa familiar, al abordar un supuesto de canje de valores.

Se plantea a la DGT por una sociedad holding una operación de canje de valores y escisión financiera impropia que fue resuelta favorablemente por la contestación a la consulta V5238-16, de fecha 13 de diciembre de 2016.

Según la consultante, los motivos económicos que justificaban la operación eran los siguientes:

- Optimización del cobro de dividendos a efectos de poder acometer nuevas inversiones.

- Centralización y racionalización de la planificación y gestión del patrimonio empresarial y de las inversiones financieras de la familia empresaria.

- Favorecimiento de los mecanismos de toma de decisiones en el conjunto de la familia a largo plazo.

- Planificación, a largo plazo, del relevo generacional de tal modo que se facilite y simplifique una eventual sucesión, acogiéndolo a los beneficios previstos para la conocida como empresa familiar.

- Permitir la opción por tributar bajo el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, de manera que también se perseguiría el fin de poder tributar al amparo del mencionado régimen especial de consolidación.

2.2.2.2.9. El ahorro fiscal como motivo económicos válido

Resulta muy destacable la admisión por la DGT como motivo económico valido la consecución de un ahorro fiscal, aun cuando según su criterio no debe ser exclusivo, ya que debe ir acompañado de otros de naturaleza económica.

A nuestro juicio esta postura analizada desvirtuaría la aplicación del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial, al tener que ir acompañado de otros complementarios, opinión la nuestra que es compartida por la jurisprudencia del TJUE, según hemos expuesto.

A nuestro juicio, dado el relevante impacto económico que la fiscalidad puede suponer en la realidad económica de las empresas, de no ser aplicado el régimen referido se hará inviable en la práctica la ejecución de la mayor parte de las operaciones de adaptación empresarial, lo que en la mayor parte de los casos podría traducirse en una pérdida de competitividad de aquellas.

Por tanto, la opción por un régimen fiscal más favorable en función de la naturaleza propia de sus actividades, debería ser considerado en nuestra opinión, por si mismo y con independencia de otras circunstancias, como un motivo económico valido a los efectos de la aplicación del régimen de reestructuraciones empresariales del capítulo VII del título VII de la LIS.

Ello es así puesto que la opción por un régimen fiscal más favorable con la utilización de un medio adecuado y exento de artificiosidad, inexcusablemente debe derivar en una mejora de las condiciones económicas de la empresa derivada de la mayor disponibilidad de recursos financieros, lo que por si mismo determinará la posibilidad de utilización y asignación por la

misma de unos medios más amplios que le permitirán acceder a unas circunstancias económicas más adecuadas.

La opción anterior redundará objetivamente en una optimización de las capacidades productivas de la empresa, y con ello en una significativa mejora de su capacidad competitiva en el mercado, lo que se traduce directamente en una evidente ventaja económica.

Por tanto, si el medio para conseguir dicha optimización es una operación de reestructuración empresarial, que normalmente consistente en la escisión de una o varias ramas de actividad, y aún cuando su fundamento descansará exclusivamente en aquella, lo que en la práctica será muy improbable, su ejecución debiera estar amparada por la aplicación del régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS.

A nuestro juicio, en congruencia con la jurisprudencia del TJUE analizada anteriormente, dicha posición escapa claramente del ámbito del conflicto de aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT, dado el preciso ajuste de dichas operaciones a la naturaleza propia del régimen de reestructuraciones empresariales, lo que excluye en todo caso cualquier artificiosidad en la utilización de estos negocios jurídicos complejos como medio para conseguir la mejora económica objetiva.

Por tanto, dichas operaciones, amparadas en una evidente mejora de las condiciones económicas de la empresa, tan solo chocan con el principio de recaudación que desgraciadamente impera en nuestros días en el ámbito tributario, pero de ningún modo con los principios ordenadores del régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial contemplados en el capítulo VII del título VII de la LIS, derivados de la normativa comunitaria en los términos analizados con anterioridad.

Esta postura es compartida por la jurisprudencia del TJUE en numerosos pronunciamientos entre los que podemos destacar la Sentencia¹⁸⁷, de 17 de julio de 1997, en el asunto C-28/95, caso Leur-Bloem, en el que se admite de forma expresa el motivo exclusivamente fiscal como motivo económico válido que fundamenta la aplicación del régimen fiscal favorable de la Directiva a una operación de fusión.

¹⁸⁷ Esta sentencia se refiere a la interpretación de la letra d) del artículo 2 y de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, vigente en aquel momento, pero a nuestro juicio sus postulados son directamente aplicables a la regulación actual.

Concretamente el apartado 36 de esta sentencia expresa esta idea en los términos siguientes: “de la letra d) del artículo 2 y del sistema general de la Directiva se deduce que el régimen fiscal común establecido en ella, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión., de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sea estos financieros, económicos o puramente fiscales”.

Según hemos analizado en los apartados anteriores de este capítulo, el principio fundamental que ordena e instruye la aplicación del régimen de diferimiento es el de la neutralidad de la fiscalidad sobre dichas operaciones¹⁸⁸, ello se materializa según la jurisprudencia del TJUE¹⁸⁹ en que la misma no ha de suponer ni un obstáculo, ni tampoco un incentivo para la ejecución de dichas operaciones de reestructuración.

El TJUE mantiene una postura muy clara en relación a la admisión de los motivos económicos que se pueden considerar válidos que puede ser condensada según lo dispuesto en Sentencia de 13 de marzo de 2007, dictada en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, con referencia C-523/04.

Según esta doctrina, ya analizada en los puntos anteriores, para denegar la aplicación del régimen de diferimiento no bastará, con que la operación de reestructuración persiga simplemente obtener ventajas fiscales o de otra índole, sino que además, las mismas deben consistir en lo que la referida Jurisprudencia denomina "montajes artificiales carentes de realidad económica".

El TJUE también ha mantenido este criterio en la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, caso *Foggia*, (asunto C- 126/10), al exponer que¹⁹⁰ "el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de

¹⁸⁸ El apartado 45 de la citada sentencia *Leur-Bloem* considera que las operaciones de reestructuración empresarial “no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros”.

¹⁸⁹ Esta idea puede ser apreciada entre otras en la Sentencia SGI19, Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Tercera) de 21 de enero de 2010. *Société de Gestion Industrielle (SGI) contra Estado belga*. Asunto C-311/08. Rec 2010 I-00487. P 67.

¹⁹⁰ Sentencia de 10 de noviembre de 2011, caso *Foggia*, (asunto C- 126/10), ap. 50.

transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho".

Como hemos visto estos postulados del TJUE se apoyaban entre otros precedentes jurídicos en el apartado 24 de la Sentencia de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97), los apartados 68 y 69 de la Sentencia de 21 de febrero de 2006, caso Halifax y otros (C- 255/02), y el apartado 38 de la Sentencia de 5 de julio de 2007 (45), caso Kofoed (C-321/05).

Por tanto podemos decir que el concepto de abuso de derecho que aporta el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea también es compartido por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo¹⁹¹, ya que ambos exigen que las operaciones de reestructuración deban ser excluidas de la aplicación del régimen fiscal especial, tengan como finalidad esencial obtener una ventaja fiscal que sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables, pero solo en el caso de que consistan en "montajes puramente artificiales carentes de realidad económica".

Por tanto, a nuestro juicio, en función de lo anterior para que una operación de reestructuración sea excluida de la aplicación del régimen de diferimiento debe tener un motivo que pueda ser calificado como constitutivo de un abuso de derecho y ajeno a la propia operación de reestructuración¹⁹², como puede ocurrir en los casos en los que se pretende lograr la mera exclusión de la tributación de las plusvalías que se generen por su ejecución o la obtención de cualquier otro beneficio fiscal derivado directamente de su utilización en cuanto tal, pero según nuestro criterio, en modo alguno alcanza dicha consideración a la consecución de una circunstancia objetivamente beneficiosa para el desarrollo de las actividades económicas de la empresa, cual es la consecución de un régimen fiscal más favorable que implique una mejora objetiva desde el punto de vista económico.

En consecuencia, los casos en los que lo que se persigue con la ejecución de la operación de reestructuración empresarial es el acogimiento a determinados regímenes fiscales específicos en consonancia con la naturaleza de las entidades y la diversidad de sus actividades, como ocurre en los casos de los demás regímenes fiscales especiales contemplados en el título VII de la LIS, concebimos la operación de reestructuración como el medio necesario para materializar el ejercicio de esta legítima opción por un régimen fiscal más

¹⁹¹ Sentencia TS, Sala Tercera, número 2800/2003, de fecha 16 de noviembre de 2009, Fundamento Jurídico Segundo.

¹⁹² Debe concurrir "artificiosidad".

favorable, siendo aquel el motivo válido exclusivo y suficiente para sustentar y fundamentar la misma.

En resumen podemos decir que, con independencia de la motivación una operación de reestructuración (entre la que cabe la fiscal con exclusividad), si ésta persigue exclusivamente un ahorro fiscal con elusión de las normas tributarias oportunas y se vale para ello de la utilización de forma artificiosa de un negocio jurídico inapropiado, estaremos ante un caso de conflicto de aplicación de norma¹⁹³ o de simulación, y por tanto no será lícita la utilización del régimen de diferimiento¹⁹⁴, caso que es distinto al planteado por nuestra parte¹⁹⁵.

2.2.3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

2.2.3.1. Ámbito de aplicación objetivo

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades establece el régimen fiscal en el Capítulo VII del Título VII. Este régimen fiscal privilegiado es de aplicación a las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad, canje de valores, cambio de domicilio social de una sociedad española o de una sociedad Cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, así como a las aportaciones no dinerarias especiales y de ramas de actividad.

¹⁹³ Artículo s15 y 16 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.

¹⁹⁴ La consulta vinculante V3773-15, de 30 de noviembre de 2015 analiza un caso en el que se pretende realizar una operación de escisión con la finalidad de que los socios, que llevan 3 años intentando vender la sociedad, para poder gozar de su jubilación sin la responsabilidad de tener un empresa con trabajadores y obtener una recompensa económica por el esfuerzo empresarial realizado durante todos estos años, puedan vender el negocio sin perder patrimonio, es decir, los socios quieren escindir la entidad interesada para luego vender únicamente la parte del negocio de compraventa de artículos eróticos al por mayor. Puesto que con posterioridad a la escisión, los socios pretenden vender a un tercero su participación en el capital de la entidad resultante beneficiaria de la operación, dicha venta podría influir en la determinación del propósito principal de la operación de escisión total, si bien debiera analizarse el objetivo fundamental de la operación de escisión total. Por tanto, si la operación de escisión total se realiza con la finalidad principal de obtener una reducción en la tributación de la venta de las participaciones de la entidad beneficiaria de la escisión en relación con la venta directa del negocio por parte de la entidad que lo posee, según la DGT la operación no se podría acoger al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

¹⁹⁵ En este sentido se pronuncia el TJUE en la Sentencia Leur-Bloem al referir en su apartado 45 que "El único supuesto en que los Estados miembros pueden denegar la aplicación de la Directiva,...es cuando la operación contemplada tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal".

La Disposición adicional octava de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece la aplicación del régimen a las transmisiones del negocio o de los activos o pasivos realizadas por las entidades de crédito a favor de otras entidades de crédito, motivada por la normativa de reestructuración bancaria, aun cuando no sean coincidentes con las operaciones reguladas en los artículos 76 y 87 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En su virtud, las entidades crediticias que participen en dichas operaciones podrán requerir al Banco de España o al Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, para que solicite informe a la Dirección General de Tributos sobre las consecuencias tributarias que se puedan derivar de las mismas, debiendo ser emitido en el plazo máximo de un mes, con carácter vinculante para los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos a su cargo.

Según SANZ GADEA¹⁹⁶ la aplicación de régimen fiscal especial de diferimiento queda salvaguardada por la exigencia legal de que la operación de reestructuración empresarial subyacente debe tener como fundamento un motivo económico válido.

Esta exigencia parte de la normativa comunitaria, así la Directiva 90/434/CEE del Consejo, introdujo disposiciones comunes en relación con las reorganizaciones empresariales, con el objeto de prever el diferimiento del gravamen sobre la renta, los beneficios y las plusvalías resultantes de las reestructuraciones empresariales y preservar los derechos de imposición de los Estados miembros.

Dentro del Título I referente a las "Disposiciones Generales", el artículo 1 disponía: "Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva a las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones relativas a sociedades de dos o más Estados miembros".

Y dentro del Título V de "Disposiciones finales", el artículo 11 venía a establecer que: "1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:

¹⁹⁶ SANZ GADEA, E. "Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial. Noticias de la C.E.E". No 96 enero, 1993, págs. 141 a 147.

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;

b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión. 2. La letra b) del apartado 1 se aplicará mientras y en la medida en que no pueda aplicarse a las sociedades a las que se refiere la presente Directiva ninguna normativa comunitaria que incluya disposiciones equivalentes en materia de representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad".

La Directiva 2005/19/CE, del Consejo [DOL 4 marzo 2005, núm. 58/2005], vino a modificar, entre otros, el artículo 1, así como el apartado 1 del art. 11. El artículo 1 quedó sustituido por el texto siguiente: "Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva a los siguientes casos: a) operaciones de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos y de canje de acciones en las que intervengan sociedades de dos o más Estados miembros; b) traslados del domicilio social de un Estado miembro a otro de sociedades anónimas europeas (Societas Europea o SE), reguladas en el Reglamento (CE) nº 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), y sociedades cooperativas europeas (SCE), reguladas en el Reglamento (CE) nº 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE)".

Y el apartado 1 del art. 11 quedó sustituido por el texto siguiente: "1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III, IV y IV ter o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos, de canje de acciones o de traslado del domicilio social de una SE o una SCE: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno

de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión".

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, incorporó al Ordenamiento Jurídico Español las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE ya mencionada, relativas al régimen tributario común aplicable a las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Dentro del Capítulo VIII titulado "Aplicación del Régimen Fiscal", del Título I ("Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores"), su art. 16 establecía que: "Para disfrutar del régimen tributario establecido en el presente Título deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda, con carácter previo, la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º. 2. Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora".

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que derogó la expresada Ley 29/1991, estableció dentro del Capítulo VIII, sobre el "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores", del Título VIII ("Regímenes tributarios especiales"), el art. 110 en el que se regulaba la "Aplicación del régimen fiscal", disponiendo que "El régimen establecido en el presente Capítulo se aplicará en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo. La opción por el mismo deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura. 2. Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos»".

También La Ley 14/2000, de 29 diciembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2001, introdujo distintas modificaciones en la Ley 43/1995, modificando los apartados 1 y 2 del art. 110 que quedaron redactados de la siguiente forma: "1. La aplicación del régimen

establecido en el presente Capítulo requerirá que se opte por el mismo de acuerdo con las siguientes reglas: a) En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España. Tratándose de operaciones a las que sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 98 de esta Ley y en las cuales ni la entidad transmitente ni la adquirente tengan su residencia fiscal en España, la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en escritura pública en que se documente la transmisión. b) En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. Tratándose de operaciones en las cuales la entidad adquirente no tenga su residencia fiscal o un establecimiento permanente en España, la opción se ejercerá por la entidad transmitente. c) En las operaciones de canje de valores la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. En las ofertas públicas de adquisición de acciones la opción se ejercerá por el órgano social competente para promover la operación y deberá constar en el folleto explicativo. Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente de los valores ni la entidad participada cuyos valores se canjean sean residentes en España, el socio que transmite dichos valores deberá demostrar que a la entidad adquirente se le ha aplicado el régimen de la Directiva 90/434/CEE. En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen.

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal¹⁹⁷. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, según ha quedado expuesto anteriormente, se ha pronunciado expresamente en el sentido de admitir la necesidad de la concurrencia del motivo económico válido en este tipo de operaciones desde el momento inicial de la aplicación de estas normas, ya que para que puedan beneficiarse de la aplicación del régimen fiscal especial

¹⁹⁷ Según aclara el profesor Muñoz Machado el fraude fiscal aludido en esta norma se corresponde con la defraudación de las obligaciones tributarias, por lo que no hay que confundirlo con la figura del fraude a la Ley Tributaria, concepto que tradicionalmente definía el fraude de ley en el Derecho Tributario como una clausula general antielusión, y que fue sustituido en la vigente Ley General Tributaria por el actual concepto legal de conflicto de aplicación de la norma tributaria.

privilegiado de diferimiento es necesaria la concurrencia del motivo económico válido; así lo manifiesta en el punto 2 del fundamento de derecho quinto de la reciente Sentencia del número 2749/2016, de 22 de diciembre, al referir que "hay que recordar que la Directiva 90/434 fue incorporada a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991, que a su vez fue derogada por la Ley 43/1995 y posteriormente modificada por la Ley 14/2000, y que el concepto de fraude o evasión fiscal relacionado con la ausencia de un motivo económico válido ya se encontraba integrado en el artículo 11 de la Directiva, 90/434, transpuesta a nuestro ordenamiento en el artículo 16.2 de la Ley 29/1991, que posteriormente fue el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, y al que en la nueva redacción de la Ley 14/2000 se le incorporó un nuevo párrafo, que es en el que ya de forma expresa se relaciona el fraude o evasión fiscal con la ausencia de un motivo económico válido".

La postura anterior ha sido mantenida en múltiples sentencias por el Tribunal Supremo, así la Sentencia de 6 de noviembre de 2015, dictada en el recurso de casación 777/2014, también se inclina por esta consideración al referir en su fundamento de derecho cuarto que "la alusión a la existencia de un motivo económico válido nos permite acudir a dicho elemento, sin que ello suponga una aplicación retroactiva de la norma, pues se trata de un criterio interpretativo que ya venía recogido en la Directiva 90/434/CEE, transpuesta a nuestro ordenamiento por la Ley 29/1991, criterio asimismo mantenido por jurisprudencia comunitaria del año 1997, por tanto, mucho antes de que el concepto de motivo económico válido se contemplara en la legislación española, en concreto en la Ley 14/2000. En realidad, estas normas específicas no son más que una emanación del artículo 7.2 del Título preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial" En este sentido, también se había pronunciado el Tribunal Supremo en el Fundamento de derecho segundo de la Sentencia número 2800/2003, de fecha 16 de noviembre de 2009.

Como garantía del principio de seguridad jurídica que debe asistir a los contribuyentes la regulación legal de la norma aludida continuaba disponiendo que "En los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente Capítulo en éste y cualesquiera otros tributos»".

Con posterioridad este precepto normativo fue adoptado sin introducir modificaciones sustanciales por el punto segundo del artículo 96 del Decreto

Legislativo, 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, habiendo sido modificado por la actualmente vigente normativa tributaria que se encuentra reflejada en el punto segundo, del artículo 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, que dispone "No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal".

Por tanto, cabe concluir tras el análisis detallado realizado de los preceptos descritos, que resulta evidente que las normas internas de transposición del Derecho Comunitario han supuesto en nuestra opinión un adecuado reflejo de los principios inspiradores de la normativa europea en esta materia.

En este sentido también se pronuncia la jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que en fundamento cuarto de su Sentencia de fecha 31 de enero de 2013, dictada en el recurso 23-2010, en relación a la redacción del precepto dada por la citada Ley 29/1991 expone que "la exclusión de la normativa contenida en la Ley 29/91, en base a una presunción relativa a que la fusión se realizase con fines de fraude o evasión fiscal, al amparo de lo establecido en su art. 16.2, citado, ha de estar plenamente acreditada por la Administración, enervando la finalidad organizativa o comercial en la que se fundan las decisiones empresariales de esta índole, sin que pueda confundirse con el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales mediante los mecanismos tributarios previstos". Y que "el principio de neutralidad fiscal de las operaciones societarias de fusión, escisión, aportaciones de activos o canje de valores, consagrado en la Ley 29/91 que, como es sabido, materializa la traslación a nuestro Derecho interno de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, se basa en la presunción de que económicamente constituyen operaciones neutras desde el punto de vista tributario, esto es, que en el resultado de la operación no se produce beneficio o pérdida entre lo que se da y lo que se recibe que deba ser gravado en ese momento, razón por la cual se establece un régimen especial de diferimiento de la tributación al momento en que se manifieste, eventualmente, la plusvalía, con ocasión de una futura enajenación (...)", por lo que "la consecuencia de la aplicación del artículo 16.1 de la reiterada Ley 29/91 no es otra que la pérdida de un beneficio fiscal (término equiparable al de ventaja), toda vez que el régimen normal de tributación es el que se manifiesta con el diferimiento, en los términos establecidos, básicamente, en el artículo 4 de la

expresada Ley , esto es, la no inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las operaciones a que se refiere el artículo 1. En lo sustancial, este régimen es coincidente con el establecido en la Ley 43/1995, a pesar de que la fórmula legal aquí empleada es más clara y rotunda, la de facultad de opción, pero esta facultad o beneficio se refiere aquí, igualmente, a la no incorporación a la base imponible de las rentas puestas de manifiesto en el canje de valores, a tenor de lo establecido en el artículo 101 de la Ley"

2.2.3.2. Ámbito de aplicación subjetivo

Además de a las sociedades mercantiles, régimen fiscal especial resulta aplicable a cualquier entidad que sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades para todas aquellas operaciones de naturaleza análoga y resultados equivalentes a los de las operaciones reguladas en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, el régimen fiscal especial será en principio también aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial en que intervengan sociedades cooperativas u otras entidades entre las que se encuentran las reguladas por la Ley 50/2002, de régimen jurídico de Fundaciones.

La propia Dirección General de Tributos en varias consultas admite expresamente la posibilidad de aplicar este régimen fiscal especial a asociaciones, al amparo de lo dispuesto en el artículo 76.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, concretamente a las de carácter profesional que se disuelve sin liquidación transmitiendo su patrimonio en bloque a un colegio profesional (consulta vinculante V0702-02 de 08-05-2002).

Según este órgano directivo también es posible su aplicación en el supuesto de escisión de una rama de actividad a una a favor de una asociación declarada de utilidad pública y acogida al régimen fiscal dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, (consulta vinculante V0853-08 de 24-04-2008) de la que se tratará de manera más extensa en el capítulo correspondiente de este trabajo de investigación, aunque en este último caso los efectos prácticos de dicha medida resultan cuanto menos muy limitados dada la extensión del régimen de exención propio de la referida norma.

En estos supuestos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 77 la Ley del Impuesto sobre Sociedades, debe tenerse en cuenta que cuando la entidad

adquirente esté sometida a un tipo de gravamen o un régimen tributario especial distinto del de la entidad transmitente, consecuencia de su diferente forma jurídica, las rentas producidas como consecuencia de las transmisiones de elementos patrimoniales existentes operadas en el momento de la reorganización empresarial de la operación, se presume que se entienden generadas de forma lineal durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido.

La presunción legal anterior posee la naturaleza de *iuris tantum* ya que podrá ser desvirtuada mediante prueba en contrario.

La parte de dicha renta que se haya generado hasta el momento de realización de la operación de reestructuración acogida al régimen fiscal especial será gravada al tipo impositivo de gravamen y bajo el régimen fiscal correspondiente a la entidad transmitente.

También conviene apuntar que el régimen fiscal especial de diferimiento no resultará aplicable en la entidad transmitente, cuando la entidad adquirente se halle exenta por el Impuesto sobre Sociedades o sometida al régimen de atribución de rentas¹⁹⁸, como ocurre en algunos de los casos apuntados, pero si será posible aplicarlo cuando la entidad mercantil adquirente sea una entidad parcialmente exenta del mismo.

De igual modo, podrán a cogerse también al régimen de diferimiento establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS las personas físicas que tengan la condición de empresarios individuales cuando realicen aportaciones de ramas de actividad o aportaciones no dinerarias con sujeción a requisitos determinados por aquel y también a las personas físicas, que sin tener la condición de empresarios, realicen aportaciones no dinerarias consistentes en acciones o participaciones sociales, bajo ciertas condiciones.

Dichas personas gozarán de exención en el IRPF por las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de la ejecución de dichas operaciones de aportación de activos.

¹⁹⁸ Régimen especial regulado fundamentalmente en la L.I.R.P.F. que se caracteriza por la integración en la base imponible de los contribuyentes que sean partícipes de entidades reguladas en el artículo 35-4 de la Ley 58/2003 Ley General Tributaria de los rendimientos de dichas entidades. Este régimen viene regulado en los artículos 86 a 90 de la L.R.I.P.F.

A estos efectos uno de los requisitos más relevantes que han de cumplir las personas físicas que tienen la condición de empresarios es la llevanza de contabilidad¹⁹⁹ ajustada al Código de Comercio.

Del mismo modo será igualmente exigible dicha llevanza a los empresarios individuales sujetos al régimen de estimación objetiva²⁰⁰ en el IRPF, aun cuando la normativa fiscal aplicable a dicho régimen les permita la ausencia de llevanza de determinados libros y registros de naturaleza contable.

En relación a estos aspectos la propia Dirección General de Tributos no exige plazo temporal mínimo de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio para permitir la aplicación del régimen de diferimiento.

No obstante el artículo 86.1.b de la Ley del Impuesto sobre Sociedades impone a la entidad adquirente la obligación formal de incluir en la memoria de sus cuentas anuales, el balance cerrado de la entidad transmitente, por lo que finaliza concluyendo que el empresario individual debe haber llevado en todo caso su contabilidad ajustada al Código de Comercio desde, al menos, el ejercicio anterior al que se realiza la aportación sometida al referido régimen fiscal especial.

Este criterio es mantenido expresamente en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, de fecha 4 de septiembre de 2000.

Resulta muy significativo a los efectos de nuestro estudio que la doctrina administrativa emanada de la DGT también admite la aplicación del régimen fiscal especial a las aportaciones de ramas de actividad que realicen las personas físicas que tienen la condición de profesionales, ejemplo de ello es la contestación a la consulta de fecha 12 de diciembre de 2000.

Un aspecto importante en este punto, es la innecesariedad de legalización de los libros de contabilidad de la persona aportante, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio,.

¹⁹⁹ La contabilidad del empresario individual habrá de ajustarse a la normas contenidas en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. «BOE» núm. 278, de 20 de noviembre de 2007, páginas 47402 a 47407 (6 págs.) BOE-A-2007-19884.

²⁰⁰ Método de estimación de la base imponible de las actividades económicas en el ámbito del I.R.P.F. por el cual la determinación de la capacidad económica que el impuesto sujetará a gravamen se realiza de forma aproximada, mediante la aplicación de magnitudes, signos, índices o módulos. Su regulación legal se encuentra en los artículos 50 y 52 de la LGT, siendo ejemplo de ello en el ámbito de la imposición directa de las personas físicas el artículo 31 del L.I.R.P.F.

La doctrina de dicho órgano directivo permite el acogimiento de las aportaciones no dinerarias o de ramas de actividad al régimen de especial de diferimiento siempre que la contabilidad esté ajustada a los requisitos dispuestos en el artículo 25 de dicho texto legal, encontrando un claro ejemplo de lo anterior en la contestación a la consulta vinculante V783-05 de fecha 10 de mayo de 2005.

2.2.3.3. Ámbito de aplicación territorial

Desde el punto de vista espacial podemos resaltar que la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento queda condicionada a la posibilidad de que las plusvalías latentes de la operación acogida puedan ser gravadas en el futuro por las administraciones tributarias españolas, aunque no se produzca la integración efectiva de las mismas en la base imponible correspondiente al momento temporal de la realización de las operaciones acogidas al mismo.

Esta es la razón básica que fundamente la existencia de determinados requisitos en relación al lugar de residencia de las entidades mercantiles transmitentes y adquirentes, como también respecto al lugar de situación de los bienes afectados por las transmisiones acogidas al régimen fiscal especial.

La Ley contempla algunos casos en los que se aplica el régimen de diferimiento aún cuando la entidad adquirente no tenga su residencia en España, por tratarse de bienes afectos a establecimientos permanentes situados en territorio español.

La referida norma dispone expresamente que la transferencia fuera del territorio español de estos elementos cuya transferencia ha sido beneficiada por el diferimiento propio del régimen analizado, determinará la necesaria integración en la base imponible del ejercicio en que se produzca aquélla del establecimiento permanente, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor fiscal de los bienes transmitidos determinado en función de lo dispuesto en el artículo 85 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esta integración deberá ser minorada en el importe de las amortizaciones y las correcciones de valor de otra naturaleza que hayan sido reflejadas en la contabilidad y que hayan sido deducibles fiscalmente con anterioridad.

Resulta oportuno también señalar en este punto que el artículo 84.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, exige la

integración en la base imponible del Impuesto de las rentas derivadas de buques o aeronaves o de bienes muebles afectos a su explotación, que se pongan de manifiesto en las entidades cuyo objeto de actividad sea a la navegación marítima y aérea internacional, en los supuestos en los que la entidad mercantil beneficiaria de la transmisión no sea residente en el territorio español.

2.2.4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE DIFERIMIENTO A LAS OPERACIONES DE FUSIÓN

Aún cuando las operaciones de fusión no constituyen un de los principales ejemplos conceptuales de la manifestación jurídica de las ramas de actividad, dada la singular naturaleza e importancia de estas operaciones de reestructuración empresarial en las que se produce la transmisión en bloque del patrimonio empresarial, resulta conveniente analizar su régimen jurídico tributario, para aclarar la esencia de dicho concepto en el ámbito del régimen de diferimiento propio de estas operaciones.

El régimen fiscal especial de diferimiento viene regulado en relación a las fusiones en el artículo 76, punto 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En este punto inicial este artículo establece, a efectos jurídico tributarios, las tres modalidades que las operaciones mercantiles de fusión pueden adoptar para que puedan ser consideradas adecuadas por la normativa fiscal a la hora de aplicarles los privilegios fiscales derivados del régimen fiscal especial de diferimiento, regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, que ha sido expuesto con anterioridad.

Las modalidades de fusión son las siguientes:

- Fusión por absorción.
- Fusión por constitución.
- Fusión Impropia.

A continuación pasamos a realizar un análisis pormenorizado de cada una de estas modalidades con el objeto de clarificar los rasgos jurídicos que las caracterizan.

2.2.4.1. Fusión por absorción

El apartado a del punto primero del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades define la fusión por absorción como el negocio jurídico complejo mediante el cual "una o varias entidades traspasan en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal de los títulos atribuidos o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad".

Podemos apreciar que este tipo de fusión se identifica claramente con el concepto de naturaleza mercantil que define el artículo 22 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles analizado.

Esta regulación hace referencia al tipo de fusión a que se regula en el apartado segundo del artículo 23 de dicha norma al disponer "Si la fusión hubiese de resultar de la absorción de una o más sociedades por otra ya existente, ésta adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social de la sociedad absorbente en la cuantía que proceda".

2.2.4.2. Fusión por constitución

El punto b) del apartado primero, del referido artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades define a los efectos tributarios la fusión por constitución o "fusión en sentido estricto" como aquel negocio jurídico complejo mediante el cual "dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal de las acciones atribuidas o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad".

La diferencia esencial entre los dos tipos de fusiones analizadas estriba en el hecho de que en el caso de la fusión por constitución el concepto básico de la misma es la creación *ex novo* de una "nueva sociedad" consecuencia

directa de la operación, mientras que en el supuesto anterior, el de la fusión por absorción, la expresión anterior es sustituida por la idea de "sociedad absorbente" que es una sociedad preexistente a la operación de reestructuración empresarial.

Podemos apreciar que en este supuesto los conceptos jurídicos mercantiles y fiscales son idénticos, así la definición que realiza de la operación el referido artículo 22 de la Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, se identifica plenamente con el tipo de fusión previsto en el punto b) del apartado primero del artículo 23 del mismo cuerpo legal al disponer que "La fusión en una nueva sociedad implicará la extinción de cada una de las sociedades que se fusionan y la transmisión en bloque de los respectivos patrimonios sociales a la nueva entidad, que adquirirá por sucesión universal los derechos y obligaciones de aquéllas", equiparándose igualmente el límite aplicable a las compensaciones en metálico que se pueden entregar a los socios, ambas normativas fijan el referido límite máximo para dichas compensaciones en el 10% del valor nominal de las acciones, participaciones sociales o cuotas de participación”.

Una cuestión importante a este respecto se centra en el ámbito de aplicación de dicho límite ya que cabe plantearse si el mismo debe operar sobre el capital nominal total de la entidad que es entregado a los socios de la entidad transmitente, o si por el contrario ha de computarse solamente a nivel individual centrándose en el capital que percibe cada uno de los socios como contraprestación de la operación.

2.2.4.3. Fusión impropia

La definición legal de esta operación en el ordenamiento tributario la encontramos en el artículo 76.1.c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone: "Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social", es decir, la fusión opera cuando la sociedad absorbente que ya era titular directa o indirectamente de la totalidad de las acciones, participaciones sociales o cuotas en que se dividiera el capital de la sociedad absorbida.

Este tipo de fusión es analizado y definido de manera expresa por el artículo 49 de la Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles,

englobándolo en el apartado de las "fusiones especiales", que regula la absorción de sociedades íntegramente participadas.

Dada la peculiar naturaleza y circunstancias de este tipo de fusiones esta norma exime en este del cumplimiento de determinados requisitos que si son exigidos con carácter general en el resto de las modalidades de fusión.

En relación a la fusión impropia, norma tributaria se ajusta a las exigencias de la norma mercantil referida a la hora de permitir el acogimiento de estas operaciones de fusión al régimen fiscal especial de diferimiento, pero el criterio fiscal no es el mismo en el caso de las otras operaciones similares a las que la Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles denomina como "fusiones especiales" en relación a las cuales la aplicación del régimen fiscal de diferimiento plantea importantes dudas. Concretamente, nos referimos a una serie de operaciones de fusión que podemos agrupar en los apartados siguientes.

2.2.4.3.1. Absorción de sociedad participada al 90%

Este tipo de fusión es regulada por el artículo 50 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, y se caracteriza por que la sociedad absorbente es titular de un porcentaje de participación comprendido entre el 90% y el 100% del capital de la entidad o entidades mercantiles absorbidas.

Esta modalidad de fusión especial se diferencia de las anteriores en que no son necesarios los informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión para ejecutar el proceso, con la excepción del supuesto de las fusiones transfronterizas comunitarias, en los que si lo será, siempre y cuando se ofrezca por la sociedad absorbente a los socios de las sociedades absorbidas la adquisición de sus acciones o participaciones sociales, estimadas en su valor razonable, dentro de un plazo determinado.

Este tipo de fusión cobra relevancia cuando alguno o algunos de los socios de la sociedad participada al noventa por ciento que va a ser absorbida va a optar por transmitir sus acciones, participaciones o cuotas a la sociedad absorbente, ya que en otro caso lo normal sería llevar a cabo una fusión por absorción normal.

Desde un punto de vista práctico, no podemos olvidar que el régimen de tramitación simplificado que caracteriza a este tipo de fusiones simplificadas

pueden tener un efecto atractivo sobre otros tipos de fusiones más complejas formalmente, por lo que podrían incitar a su adopción incluso en supuestos de que no cumplen propiamente sus circunstancias.

Una interpretación literal del artículo 76.1.c de la LIS puede concluir con la exclusión de la aplicación a este tipo de fusión del régimen fiscal de diferimiento en todos aquellos supuestos en que se produzcan transmisiones de acciones, participaciones sociales o cuotas de la entidad mercantil absorbida por parte de sus socios a la sociedad absorbente, pero si se realiza una interpretación integradora del precepto tributario, como ocurre en la mayor parte de las posiciones doctrinales²⁰¹, puede determinar la admisión de la aplicación del régimen especial en las entidades transmitente y adquirente, pero sometiendo ineludiblemente a tributación en el impuesto correspondiente a los socios de la entidad absorbida por la renta obtenida como consecuencia de la transmisión de sus acciones, participaciones sociales o cuotas a la sociedad absorbente.

2.2.4.3.2. Fusión de entidades mercantiles participadas íntegramente por un solo socio

Este tipo de fusión es regulada por el artículo 52 de la Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, y se caracteriza por que la sociedad absorbente es titular de la totalidad del capital de la entidad o entidades mercantiles absorbidas.

Desde el punto de vista procedimental, esta modalidad de fusión se equipara, en cuanto al cumplimiento de los requisitos mercantiles a los supuestos de absorción de sociedad íntegramente participada (fusión impropia), pero son necesarios el informe de expertos independientes sobre el proyecto de fusión y el aumento de capital de la sociedad absorbente en el supuesto de que la participación del mismo socio sea indirecta a través de otra u otras entidades interpuestas.

La propia Dirección General de Tributos se inclina de manera expresa por la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento cuando la participación del socio es directa, aun cuando no se produzca atribución de valores al socio de la entidad absorbida, ni tampoco aumento de capital en la absorbente.

²⁰¹ Entre ellas destaca SALTO GUGLIERI y ROMERO DE LA VEGA op. Cit. Pág 106 y ss.

Un ejemplo de la postura anterior podemos encontrarlo en la contestación a la consulta vinculante V3127-14, de 19 de noviembre de 2014 que en su punto 3^a) expone "Así, para supuestos como el planteado, en el ámbito mercantil, el artículo 49 de la Ley 3/2009, en relación con los artículos 22 y siguientes del mismo texto legal, establece el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión por absorción de una entidad íntegramente participada por otra.

Por tanto, en la medida en que la operación planteada de fusión de una sociedad íntegramente participada por otra, cumpla los requisitos para ser calificada como una operación de fusión en los términos establecidos en la legislación mercantil anteriormente citada, esta operación podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo".

Por contra, la posición de la doctrina administrativa es más restrictiva en supuestos de participación indirecta²⁰²; la Dirección General de Tributos solo admite la aplicación del régimen especial de diferimiento cuando la entidad mercantil absorbente compensa a la entidad o entidades a través de las cuales posee la participación indirecta en la entidad absorbida, por el valor razonable de la participación en la entidad mercantil absorbida.

²⁰² Este caso es regulado por el artículo 49 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, y se refiere a la absorción de sociedad íntegramente participada de forma indirecta, que:

“1. Cuando la sociedad absorbente fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad o sociedades absorbidas, la operación podrá realizarse sin necesidad de que concurren los siguientes requisitos:

1.º La inclusión en el proyecto de fusión de las menciones 2.ª y 6.ª del artículo 31 y, salvo que se trate de fusión transfronteriza intracomunitaria, las menciones 9.ª y 10.ª de ese mismo artículo.

2.º Los informes de administradores y expertos sobre el proyecto de fusión. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza intracomunitaria.

3.º El aumento de capital de la sociedad absorbente.

4.º La aprobación de la fusión por las juntas generales de la sociedad o sociedades absorbidas.

2. Cuando la sociedad absorbente fuese titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divide el capital de la sociedad absorbida, además de tener en cuenta lo dispuesto en el apartado anterior, será siempre necesario el informe de expertos a que se refiere el artículo 34 y será exigible, en su caso, el aumento de capital de la sociedad absorbente. Cuando la fusión provoque una disminución del patrimonio neto de sociedades que no intervienen en la fusión por la participación que tienen en la sociedad absorbida, la sociedad absorbente deberá compensar a estas últimas sociedades por el valor razonable de esa participación.”

En este sentido se pronuncia dicho organismo en la contestación a la consulta vinculante V0013-10, de 15 de enero de 2010. En la contestación de dicha consulta se refiere que se va a compensar a la sociedad titular de la única participación en la absorbida que no pertenece a la entidad absorbente por el valor razonable, por lo que puede generarse una renta en la sociedad compensada por la diferencia entre la compensación recibida y el valor contable de la participación que posee en la sociedad absorbida, por tanto, aún cuando con esta operación no se produzca una transmisión en sentido estricto, puede considerarse que la compensación que la entidad absorbente entrega a la sociedad compensada por su participación en la sociedad absorbida, produce los mismos resultados prácticos que una transmisión, de forma que "parece posible entender que la entidad consultante pasaría a detentar el 100% del capital social" de la sociedad absorbida, de manera que resultaría posible considerar la fusión dentro de los supuestos de la letra c) del artículo 83.1 del TRLIS y en consecuencia, "si el supuesto de hecho....se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y se entiende cumplido lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS en los términos comentados, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS".

En estos casos, aun cuando en la operación de fusión no se produce una transmisión en sentido jurídico estricto, puede considerarse que la compensación referida produce desde un punto de vista práctico los mismos resultados que si se tratara de una transmisión estricta, de tal forma que en principio podría entenderse que la entidad absorbente pasaría a poseer la totalidad del capital social de la entidad absorbida, por lo este supuesto de fusión podría englobarse dentro de los tipos definidos en el artículo 76.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Según la doctrina administrativa en el caso de fusión entre dos sociedades íntegramente participadas por una tercera, podrá aplicar el régimen fiscal de diferimiento del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla los requisitos exigidos por la legislación mercantil necesarios para ello, incluso en el caso de que no se llegue a producir una atribución efectiva de valores al socio de la entidad absorbida, ni un aumento de capital en la sociedad absorbente, en este sentido se pronuncia la propia Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante cuya referencia es V0327-16 de 27 de enero de 2016.

De igual modo solo en el supuesto en que la sociedad absorbente participa en el

cien por cien del capital de la entidad mercantil absorbida se permite por la doctrina administrativa la ausencia de ampliación de capital en la sociedad absorbente, y con ello, la atribución de los títulos generados a los socios de la entidad mercantil absorbida, ejemplo de ello es la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V3127-14, de 19 de noviembre de 2014.

2.2.4.3.3. Fusión inversa.

La fusión inversa se produce cuando una entidad mercantil absorbe a otra que es titular de la totalidad de su capital social.

Como ya se ha puesto de manifiesto en primer apartado de este capítulo, desde la perspectiva mercantil este tipo de fusión encuentra su regulación en el artículo 52 de la Ley 3/2009, Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, al igual que en el supuesto anteriormente analizado la norma mercantil equipara este tipo de fusión especial con la fusión impropia y le atribuye las mismas excepciones.

La doctrina administrativa admite la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento en los supuestos de fusión inversa, cuando la misma se realiza con estricto respeto a las exigencias de la normativa de naturaleza mercantil y al amparo de su normativa reguladora, es decir con los requisitos exigidos por el ya analizado artículo 52 de la Ley 3/2009, Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

Esta posición doctrinal viene siendo mantenida por la doctrina administrativa desde hace tiempo, la propia Dirección General de Tributos en numerosas contestaciones a consultas vinculantes, ha mantenido en relación a la anterior regulación mercantil de la materia, que si la operación de fusión inversa se realizaba al amparo de lo establecido en el antiguo artículo 233 y siguientes del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y dicha fusión inversa cumplía las condiciones establecidas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades para ser catalogada como una operación de fusión al amparo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, podría beneficiarse del régimen fiscal especial de diferimiento.

En un momento más reciente la propia DGT en su consulta vinculante V3127-14, de 19 de noviembre de 2014, mantiene en relación a una operación de fusión inversa, que el artículo 83.1 del TRLIS establece los requisitos²⁰³ para

²⁰³ Artículo 83.1 del TRLIS establece "1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

gozar del régimen fiscal especial de diferimiento una operación de fusión y en el ámbito mercantil, los artículos 22 y ss de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión²⁰⁴.

La DGT lo expone claramente al decir que "Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo. En este sentido, el artículo 83 del TRLIS no distingue que los valores atribuidos a los socios de la entidad disuelta procedan de una ampliación de capital de la sociedad adquirente o bien de acciones propias que ésta última recibiera como consecuencia de la operación de fusión", con lo que muestra una postura claramente favorable a su aplicación a este tipo de operaciones.

2.2.4.3.4. Operación asimilada a la fusión

El artículo 53 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles define la "operación asimilada a la fusión" como la "operación mediante la cual una sociedad se extingue transmitiendo en bloque su patrimonio a la sociedad que posee la totalidad de las acciones, participaciones o cuotas correspondientes a aquélla".

Esta definición mercantil encaja perfectamente en el concepto de fusión establecido a los efectos jurídicos tributarios en el artículo 76.1.c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en consecuencia, en nuestra opinión a estas operaciones de reestructuración empresarial les resulta aplicable el régimen fiscal de diferimiento sin ninguna salvedad.

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.."

²⁰⁴ Artículo 89.4 del TRLIS establece: "4. Cuando la entidad transmitente participe en el capital de la entidad adquirente no se integrarán en la base imponible de aquélla las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aun cuando la entidad hubiera ejercitado la facultad de renuncia establecida en el apartado 2 del artículo 84 de esta ley."

2.2.4.3.5. Cesión global de activo y pasivo

La aplicación práctica del régimen fiscal especial de diferimiento del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades a la operación de reestructuración empresarial denominada por la normativa mercantil "cesión global de activo y pasivo" ha sido una cuestión tradicionalmente controvertida.

No obstante, la doctrina administrativa, capitaneada por la Dirección General de Tributos, ha considerado admisible la aplicación del régimen especial de diferimiento a este tipo de operaciones, siempre y cuando la operación de cesión global pudiera considerarse como una auténtica fusión a efectos tributarios, es decir, si la operación cumple con los requisitos exigidos en el artículo 76.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Estos requisitos que exige la legislación tributaria para poder gozar del régimen fiscal privilegiado podemos sintetizarlos en los siguientes:

- Que la operación no determine la liquidación de la entidad cedente.
- Que la entidad cesionaria sea titular de la totalidad del capital social de la entidad cedente.

Tradicionalmente, la DGT ha mantenido una posición clara en relación a este tipo de operaciones, habiéndose pronunciado de forma sistemática en contra de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento a las operaciones de cesión global del activo y el pasivo de una sociedad limitada, cuando conforme a lo dispuesto en la legislación mercantil anterior, concretamente en el hoy derogado artículo 117 Ley 2/1995 Sociedades de Responsabilidad Limitada, dicha operación suponía una auténtica liquidación de la sociedad.

Un ejemplo relevante de la anterior doctrina es la contestación a la consulta vinculante de la V1876-05, de 23 de septiembre de 2005, que se postulaba en el sentido que la operación de cesión global de activos y pasivos, regulada en el artículo 83.1.c) del TRLIS considera como fusión a la operación consistente en que "una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social".

Por tanto, en función de dicho criterio será necesario determinar si la operación de cesión global de activos y pasivos descrita se adapta a lo establecido en el artículo 83.1.c) del TRLIS, es decir, si tiene la consideración de disolución sin liquidación.

La DGT mantenía a este respecto el criterio que las cesiones globales del activo y pasivo de sociedades anónimas, en la medida en que a efectos mercantiles no implicaran una liquidación de la sociedad disuelta, tenían la consideración de operaciones de disolución sin liquidación, ya que el artículo 266 de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, establecía que "una vez disuelta la sociedad se abrirá el período de liquidación, salvo en los supuestos de fusión o escisión total o parcial o cualquier otro de cesión global del activo y pasivo".

Por contra, en el supuesto de las sociedades de responsabilidad limitada, era necesario acudir a su regulación específica para determinar si la cesión global del activo y pasivo de aquellas tenía igualmente la consideración mercantil de operación de disolución sin liquidación o, por el contrario, implicaba una liquidación de este tipo de sociedades.

En este sentido, el artículo 117 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que regulaba la cesión global del activo y pasivo, se encontraba incluido en la Sección Segunda (Liquidación) del capítulo X (De la disolución y liquidación) de dicha norma, por lo que una interpretación tanto sistemática como teleológica de la norma suponía que la cesión global del activo y pasivo de una sociedad limitada supone una auténtica liquidación de la sociedad.

Lo anterior determinaba que estas operaciones de cesión global del activo y pasivo realizadas por una sociedad de responsabilidad limitada, aún cuando fuera su único socio, si la mencionada operación tenía la consideración a efectos mercantiles de liquidación de la sociedad, no podría acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, al no cumplir con los requisitos de su artículo 83.1.c).

A diferencia del caso anterior, cuando el supuesto objeto de nuestro estudio se refería a la cesión global del activo y del pasivo de una sociedad anónima, según la regulación del artículo 266 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, hoy ya derogado, la DGT admitía la posibilidad de que dichas operaciones de reestructuración empresarial se pudieran ejecutar sin que se produjera la liquidación de la entidad cedente, por lo que su acogimiento

al régimen fiscal especial de diferimiento era posible, según ha quedado expuesto.

Conviene destacar que esta última posición favorable de la Dirección General de Tributos a la sujeción de dicha operaciones al régimen fiscal especial en el ámbito de las sociedades anónimas, fue seriamente cuestionada como consecuencia de la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de fecha 22 de mayo de 2002, ya que en ella se establecía el criterio jurídico sustantivo de que la cesión global de los activos y los pasivos de una sociedad anónima no podía utilizarse con finalidad distinta de la estrictamente liquidatoria, lo que como hemos apuntado provocó cierta inseguridad sobre la posibilidad admitida por la DGT de aplicar el régimen fiscal de diferimiento respecto a las cesiones globales de activos y pasivos de este tipo de sociedades mercantiles.

Resulta obligado señalar a estos efectos que en la actualidad, la posición de la DGT en relación a las operaciones de reestructuración empresarial definidas a los efectos jurídico mercantiles por los artículos 81 y ss. de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, es claramente contraria a la aplicación del régimen fiscal especial a este tipo de operaciones de cesión global del activo y el pasivo cualquiera que sea la naturaleza de las mismas.

El fundamento de esta posición viene dado en relación a la cesión global del activo y del pasivo contemplada en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, porque ella no se corresponde con ninguna de las operaciones definidas en el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades analizado; y en relación al supuesto regulado en el apartado 2 del mismo precepto normativo, por llevar necesariamente aparejada la extinción de la entidad mercantil cedente.

Ejemplo claro de ello es la consulta vinculante V2821-14, de 20 de octubre de 2014 en la que se deniega la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento del TRLIS a una operación de cesión global de activos y pasivos regulada por el artículo 81²⁰⁵ de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de

²⁰⁵ Artículo 81. Cesión global de activo y pasivo.

1. Una sociedad inscrita podrá transmitir en bloque todo su patrimonio por sucesión universal, a uno o a varios socios o terceros, a cambio de una contraprestación que no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario.
2. La sociedad cedente quedará extinguida si la contraprestación fuese recibida total y directamente por los socios. En todo caso, la contraprestación que reciba cada socio deberá respetar las normas aplicables a la cuota de liquidación.

modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, con los argumentos siguientes: "Del artículo transcrito se aprecia que en la cesión global de activo y pasivo la contraprestación del cesionario no puede consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio de dicha sociedad.

Aun cuando la Ley 3/2009 integre las operaciones de cesión global de activos y pasivos entre las modificaciones estructurales de empresas, ello no supone que estas operaciones puedan acogerse al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

“En este sentido, las operaciones reguladas en el artículo 81.1 de la Ley 3/2009, donde la entidad cedente transmite todo su patrimonio por sucesión universal a cambio de una contraprestación, no se corresponde con ninguna de las operaciones establecidas en el artículo 83 del TRLIS, por lo que las mismas no pueden acogerse al régimen fiscal especial”.

Por otra parte, en la referida consulta se expone que la modalidad contemplada en el apartado 2 del artículo 81 de la Ley 3/2009, lleva aparejada la extinción de la sociedad cedente y aparece expresamente vinculada a la necesidad de liquidación de la sociedad extinguida, como resulta de su último inciso de este artículo, por lo tanto, ya que conlleva la liquidación de la entidad cedente, circunstancia ésta que se desprende de la normativa mercantil, determina la improcedencia de la aplicación del régimen fiscal especial, al no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 83.1 del TRLIS, debiendo tributar en consecuencia por el régimen general dispuesto en su artículo 15.

En idéntico sentido al expuesto en los párrafos anteriores se pronuncia la DGT en la consulta vinculante V2086-15, de 3 de julio de 2015, en relación a la aplicación a estas operaciones de cesión global del activo y pasivo reguladas en el aludido artículo 81 de la Ley 3/2009, del régimen fiscal de diferimiento regulado en el capítulo VII del título VII de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta improcedencia viene determinada al igual que en el supuesto referente al TRLIS referido anteriormente, en primer lugar, por su falta de ajuste al lo dispuesto en el artículo 76, en el supuesto regulado en el punto 1 del artículo 81, y en segundo lugar, al llevar aparejada, en el supuesto regulado en el punto 2 del artículo 81, la extinción de la sociedad cedente que se encuentra vinculada inexorablemente a la necesidad de liquidación de la sociedad extinguida.

Esta exigencia se desprende de la normativa mercantil, lo supondrá la improcedencia de la aplicación del régimen fiscal, al no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 76.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, debiendo tributar en consecuencia dichas operaciones por el régimen general dispuesto en el artículo 17.

Por último, resulta necesario aludir a los supuestos de cesión global del activo y del pasivo regulada en el apartado segundo del artículo 82 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

Tampoco podrá ser incluida dentro del ámbito de aplicación objetivo del régimen fiscal de diferimiento del capítulo VII, del título VII de la LIS la denominada "cesión global plural" del artículo 82 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, que a los efectos del régimen jurídico mercantil dispone que "cuando la cesión global se realice a dos o más cesionarios, cada parte del patrimonio que se ceda habrá de constituir una unidad económica".

Este interesante caso, a los efectos del estudio del régimen tributario de las ramas de actividad, consiste en la cesión global de bienes, derechos y obligaciones afectas que realizan a dos o más entidades mercantiles cesionarias, en la que se exige que cada parte del patrimonio que se ceda constituya una unidad económica, aún en el supuesto de ésta pueda considerarse a efectos tributarios como rama de actividad.

La aplicación del régimen fiscal de diferimiento en este caso está condicionada a la no disolución de la entidad aportante, ya que la propia configuración mercantil de la cesión global del activo y del pasivo implica inexorablemente la extinción de la entidad cedente, por lo que ello determina la improcedencia de la aplicación del régimen de diferimiento de la LIS a los efectos tributarios.

2.2.5. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL A LA ESCISIÓN

Según expone el profesor ALONSO ESPINOSA, la figura de la escisión²⁰⁶ de sociedades tiene un origen eminentemente fiscal, a diferencia de

²⁰⁶ ALONSO ESPINOSA, F.J. "Especialidades del procedimiento de escisión. En: Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Vol.2: Traslado internacional del domicilio social,

otras operaciones de de reestructuración empresarial que han surgido inicialmente en el Derecho Mercantil para ser reguladas posteriormente por las normas tributarias, por lo que resulta de un gran interés a los efectos del estudio que realizamos en este trabajo de investigación.

Podemos encontrar las primeras referencias normativas a esta figura en la Sexta Directiva 82/891/CEE, de 17 de diciembre de 1982, reguladora en el orden comunitario de la escisión de sociedades anónimas y en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990.

El régimen jurídico de carácter tributario establecido por esta Directiva de 1990, que ha sido ampliamente analizado en apartados anteriores de este trabajo de investigación, es aplicable en principio solamente respecto a las operaciones de reestructuración empresarial, entre las que se incluye la escisión, siempre que en ellas intervengan "sociedades de dos o más Estados miembros", pero en su transposición algunos Estados²⁰⁷ han extendido el régimen fiscal del Derecho Comunitario a las operaciones de reestructuración empresarial realizadas en su interior.

Este es el caso de España, que traspuso la Directiva 90/434/CEE mediante la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

La Directiva 90/434/CEE definía la operación de escisión como el resultado de la transferencia, por parte de una sociedad, como consecuencia de su disolución sin liquidación, de la totalidad de su patrimonio activo y pasivo a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, mediante la atribución a los socios de la sociedad escindida de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación, "y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducidos de su contabilidad".

escisión, cesión global de activo y pasivo, otras cuestiones". Cizur Menor, Navarra: Aranzadi, 2009. Págs. 209 a 339.

²⁰⁷ Como ocurre en el caso de España, que realizó su transposición inicial mediante la Ley 29/1991, de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, publicada en el Boletín Oficial del Estado el día 17 de diciembre de 1991, cuya entrada en vigor se produjo el día 1 de enero de 1992.

La Directiva 90/434/CEE aclara que tal atribución de títulos a los socios deberá hacerse "con arreglo a una norma proporcional".

A diferencia de lo anteriormente expuesto en el orden jurídico tributario, la normativa mercantil, y en concreto, la Ley 19/1989²⁰⁸, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, primero, y el Texto Refundido de La Ley de Sociedades Anónimas aprobada por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, introdujeron en el Ordenamiento Jurídico Interno la modalidad de escisión que consiste en una segregación de una o varias partes del patrimonio de una entidad mercantil sin extinción de la misma, traspasando lo segregado en bloque a una entidad mercantil de nueva creación o ya existente.

Regulada por el ya derogado artículo 253.1²⁰⁹ del Texto Refundido, este tipo de escisión se denomina "escisión parcial", la parte del patrimonio social que se divida o segregue la Ley exige que deberá formar una "unidad económica".

Pero a diferencia de las "aportaciones de activos", previstas en la Directiva 90/434/CEE, y de otras operaciones similares, como las "segregaciones" que contemplaba la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas, en la llamada "escisión parcial" son destinatarios los propios socios de la sociedad de los títulos entregados como contraprestación de la aportación, y no la sociedad aportante, los cuales deberán asignarse esos títulos en proporción a sus respectivas participaciones, "reduciendo la sociedad y, en su caso y simultáneamente, el capital social en la cuantía necesaria" según dispone el artículo 252.2²¹⁰ TRLSA de la ya derogada Ley de Sociedades anónimas.

Según ha quedado expuesto, en la actualidad el régimen fiscal especial de diferimiento aplicable a este tipo de operaciones de reorganización empresarial viene regulado en relación a las escisiones en el apartado segundo del artículo 76 de la Ley 27/2014.

²⁰⁸ Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades. «BOE» núm. 178, de 27 de julio de 1989, páginas 24085 a 24110 (26 págs.) BOE-A-1989-17832.

²⁰⁹ Art. 253. Escisión parcial. "1. En el caso de escisión parcial, la parte del patrimonio, social que se divida o segregue deberá formar una unidad económica".

²¹⁰ Art. 253. Escisión parcial. "2. Si la parte que se divide o segrega está constituida por una o varias Empresas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios, además de los otros efectos, podrán ser atribuidas a la Sociedad beneficiaria las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de la Empresa que se traspasa".

Este precepto establece a los efectos jurídicos, en materia tributaria y en consonancia con la regulación mercantil, las modalidades que pueden adoptar las operaciones de escisión para gozar del régimen fiscal especial de diferimiento dispuesto en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, estas modalidades son las siguientes:

- Escisión total.
- Escisión parcial.
- Segregación.

2.2.5.1. Escisión total

El apartado a del punto segundo del artículo 76 de la Ley Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades define la escisión total como el negocio jurídico complejo mediante el cual "Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad".

Esta definición que nos brinda la norma tributaria coincide esencialmente con la definición mercantil contenida en el artículo 69²¹¹ de la Ley LME, por lo que a estas operaciones de reestructuración empresarial les será plenamente aplicable el régimen fiscal especial analizado.

Estas operaciones de reestructuración se caracterizan porque en todas las escisiones totales existen, al menos, dos entidades mercantiles adquirentes; ello nos obliga a distinguir las diferentes operaciones en función de su respeto la

²¹¹ Artículo 69. de la LME define la escisión total en los términos siguientes: *"Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde."*

denominada regla de proporcionalidad cualitativa, lo que nos llevará a conclusiones diferentes.

Así, si se respeta dicha regla, es decir, si los socios de la entidad mercantil escindida participan en todas y cada una de las entidades beneficiarias en la misma proporción que tienen en el capital de la entidad escindida, la normativa tributaria no exigirá que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad para gozar del régimen fiscal especial de diferimiento.

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado en este sentido en numerosas contestaciones a consultas vinculantes entre las que cabe mencionar la V2653-11, de 7 de noviembre de 2011 en la que se expone que "en la medida en que los socios de la entidad escindida van a recibir participaciones en cada una de las entidades beneficiarias de la escisión de manera proporcional a su participación en aquélla, la aplicación del régimen fiscal especial no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad", lo que a *sensu contrario* debemos interpretar que sería necesario cuando no se respeta dicha proporcionalidad en la asignación a los socios de la entidad escindida de las acciones o participaciones de las sociedades beneficiarias.

Es decir, si no se respeta dicha regla de proporcionalidad cualitativa, por cuanto los socios de la entidad escindida no participan en todas y cada una de las sociedades beneficiarias de la escisión en la misma proporción que tenían en el capital de la escindida, para la aplicación del régimen fiscal especial el artículo 76.2. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en su apartado 2.º, establece como requisito *sine qua non* que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad.

En este sentido se pronuncia expresamente el artículo 76.2.2ª de dicha norma legal al disponer que "en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad".

La doctrina administrativa emanada de la DGT establece el criterio de que el cumplimiento de la existencia de ramas de actividad en una escisión total no proporcional, debe valorarse en sede de la entidad transmitente, de tal forma que los patrimonios escindidos deben constituir, cada uno de ellos, una rama de actividad en la propia entidad que se escinde.

La exigencia de que las partes escindidas posean la naturaleza de rama de actividad, es previa a la ejecución y perfección de la operación de reestructuración empresarial, no pudiéndose aplicar el régimen fiscal especial de diferimiento, a las operaciones de esta naturaleza en las que la estructuración del patrimonio transmitido como unidad económica susceptible de funcionamiento autónomo se configura *a posteriori*, es decir en sede de las diferentes entidades beneficiarias del proceso de escisión.

La Dirección General de Tributos se mantiene este criterio en numerosas contestaciones a consultas vinculantes entre las que cabe resaltar la V3773-15, de fecha 30 de noviembre de 2015, que establece la exigencia, según dicho órgano, implícita en el concepto de rama de actividad, de que la actividad económica desarrollada de forma autónoma por la sociedad mercantil beneficiaria, ya ha debido de venir existiendo con carácter previo a ese momento en sede de la sociedad transmitente "permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma".

Basándose en esta exigencia implícita, la contestación a la consulta vinculante V3773-15, de 30 de noviembre de 2015, deniega la aplicación del régimen fiscal de diferimiento, al no concurrir el requisito de la preexistencia de la rama de actividad en la sociedad escindida que formula la consulta, justificándose dicha afirmación en los términos siguientes: "El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas", por tanto al carecer la rama que se pretende escindir de la necesaria autonomía previa en la entidad escindida, la operación de escisión planteada no podría acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

A nuestro juicio, esta exigencia temporal de la doctrina administrativa resulta claramente contraria tanto a la posición mantenida por la jurisprudencia del TJUE en los términos analizados, como también a la propia literalidad del precepto legal²¹², que incluye la relevante expresión de que "sean susceptibles

²¹² Artículo 76.4 de la LIS.

de constituir una unidad económica autónoma” según ha sido expuesto con anterioridad.

2.2.5.2. Escisión parcial

Esta operación se define desde el punto de vista fiscal como el negocio jurídico complejo "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, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, 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" que no podrá exceder del 10% del valor nominal del capital social de las entidades adquirentes.

El Tribunal Supremo se pronuncia a este respecto en su segundo el fundamento de derecho de la reciente Sentencia de fecha 22 de diciembre de 2016²¹³, en los siguientes términos "La escisión parcial, frente a la escisión por antonomasia que ha de denominarse "escisión total", constituye, por tanto, una figura peculiar con un carácter híbrido, que ha llevado a que buena parte de la doctrina mercantilista la califique como escisión impropia. No hay en esta escisión transmisión en bloque de la totalidad del patrimonio de una sociedad, sino la entrega de un elemento patrimonial, por lo cual nos hallamos más bien ante una transmisión. Se trata de una transmisión con un objeto muy concreto, que la Ley denomina una "unidad económica". Tratándose de una transmisión, resulta lógico que el régimen jurídico de la escisión parcial se centre en el bien o derecho que se traspa o traslada y no tanto, en la sustitución de un sujeto por otro que pasaría a ocupar su misma posición".

Continúa el Tribunal Supremo profundizando en la aclaración del concepto de escisión parcial poniendo también de manifiesto las similitudes con la denominada escisión total en los términos siguientes: "Pero, por otro lado, la escisión parcial comparte con la escisión total algo más que la denominación. Denominación que, dicho sea de paso, no asumen ni la Directiva 82/891/CEE ni la 90/434/CEE, que califican las operaciones de aportación de ramas de actividad o unidades económicas como "aportación de activos", pero no como "escisión". Por un lado, el artículo 254 del TRLSA,

²¹³ Sentencia TS, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, número 2749/2016, de 22 de diciembre de 2016.

dispone que la escisión -sin diferenciar entre la parcial y la total- se rija por las normas establecidas para las fusiones, que constituyen el ejemplo más claro de sucesión universal en lo relativo a las personas jurídicas. Por otro, el hecho de que las participaciones en el capital de la sociedad o sociedades resultantes de cualquier tipo de escisión se asignen a los socios demuestra claramente un intento de dotar a la institución de caracteres propios de las sucesiones de personas jurídicas."

Desde la perspectiva mercantil, La Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE, primero, y el Texto Refundido de La Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre) después, introdujeron en nuestro Ordenamiento Jurídico la modalidad de escisión que consiste en una segregación de una o varias partes del patrimonio de una sociedad sin extinción, traspasando lo segregado en bloque a una sociedad de nueva creación o ya existente.

En este tipo de escisión, según el punto primero del ya derogado artículo 253 del Texto Refundido de La Ley de Sociedades Anónimas, que se denominaba "escisión parcial", la parte del patrimonio social que se dividía o segregaba debería formar una "unidad económica". Pero a diferencia de las operaciones de "aportaciones de activos", previstas en la Directiva 90/434/CEE, y de otras operaciones similares, como las "segregaciones" que contemplaba la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas, en la llamada "escisión parcial" regulada en el artículo 252.2 del Texto Refundido de La Ley de Sociedades Anónimas, eran los socios de la sociedad los destinatarios de los títulos entregados como contraprestación de la aportación y no la sociedad aportante, a los cuales deberían asignárseles esos títulos en proporción a sus respectivas participaciones, debiendo reducir la sociedad simultáneamente el capital social en la cuantía necesaria.

La figura analizada en este apartado se encuentra actualmente regulada en términos similares por el artículo 70 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

La regulación de esta figura en la legislación tributaria viene de tiempo atrás, así la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en la línea de lo que con anterioridad estableció la Ley 29/1991, contemplaba ya la escisión entre las distintas operaciones de reestructuración empresarial.

Esta operación es regulada y definida en el artículo 97 de dicha norma legal, diferenciando claramente, al igual que hace la legislación mercantil, entre

la escisión total y la escisión parcial, con la peculiaridad sobre la regulación mercantil de que el objeto "escindido" a través de este segundo tipo de escisión, ha de ser una "rama de actividad", a diferencia de lo que establecía el TRLSA, que en su artículo 253.1, hablaba de "unidad económica".

Según hemos expuesto anteriormente el concepto "rama de actividad", que se configura como el objeto principal del estudio de este trabajo de investigación aparece ya definido en la Directiva 90/434/CEE, que lo configura 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 escisión se definía en el Capítulo VIII del Título VIII de la ya derogada Ley 43/1995, en cuyo artículo 98 se preveían las ventajas fiscales que el ordenamiento tributario establece para este tipo de operaciones, ajustándose a lo establecido en la Directiva 90/434/CEE, y que consisten fundamentalmente en el ya referido régimen de diferimiento de las plusvalías generadas por dichas operaciones.

Como sabemos, los incentivos fiscales establecidos para este tipo de operaciones consisten en que las rentas derivadas de las transmisiones en que estas operaciones se originarían no se integrarán en la base imponible de las entidades mercantiles transmitentes y que los bienes y derechos adquiridos fruto las transmisiones derivadas de estas operaciones de reestructuración empresarial se valoran a efectos fiscales por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente, en el momento previo a la ejecución la operación.

La justificación de estos beneficios fiscales previstos ya en el citado Capítulo VIII de la Ley 43/1995, respecto a la escisión total como a la escisión parcial se centra en el denominado "principio de neutralidad" del régimen tributario.

En este sentido la Jurisprudencia del Tribunal Supremo mantiene en sucesivos pronunciamientos, entre los que destaca la Sentencia de la Sala Tercera, número 2749/2016, que "La escisión parcial tiene naturaleza traslativa y no sucesoria, constituyendo una adquisición onerosa: se adquiere una rama de actividad a cambio de acciones o participaciones. El hecho de que la sociedad resultante de la escisión que, en este caso, puede ser una única sociedad, valore los bienes y derechos recibidos por el mismo valor que tenían en la sociedad escindida y que esta última no integre en su base imponible renta alguna derivada de las transmisiones de bienes y derechos como consecuencia de la

operación de escisión parcial no responde, como en el caso de la escisión total, a la consecuencia lógica de un fenómeno de subrogación jurídica y de no realización de plusvalías. La determinación legal de que los bienes y derechos se contabilicen por el valor que tenían es un mecanismo para evitar que tributen unas plusvalías que sí se han puesto de manifiesto, como ocurre en todo fenómeno traslativo a título oneroso. Se trata de una técnica para hacer efectivo un auténtico incentivo fiscal, que debe entenderse como cedida de apoyo o estímulo instrumental, a través de la desgravación o exoneración del tributo".

En la vigente regulación jurídica tributaria, el concepto fiscal de la escisión parcial antes referido, viene definido en el punto b) del artículo 76.2 y es esencialmente coincidente con el que en el ámbito mercantil establece el artículo 70 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles anteriormente aludido.

Ahora bien, la norma fiscal mantiene los importantes matices de diferenciación, que pueden provocar la imposibilidad de sujetar a este régimen algunas modalidades de la denominada por la normativa mercantil escisión parcial.

Así, mientras que la normativa mercantil exige que cada uno de los patrimonios segregados forme una "unidad económica", la norma fiscal, va más allá y exige que cada uno de ellos constituyan ramas de actividad, cuyo concepto es más específico que aquel.

Resulta obligado poner de manifiesto que el artículo 76.2.1 b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige desde la perspectiva tributaria, que la entidad mercantil transmitente mantenga al menos en su patrimonio una rama de actividad, o participaciones que otorguen la mayoría del capital de otras entidades para que resulte aplicable el régimen fiscal especial, requisito éste que no es exigido por la norma mercantil.

La doctrina administrativa, con el objeto de evitar que las operaciones de segregación se utilicen para realizar supuestos de mera separación patrimonial de socios de las entidades mercantiles, con un a clara extralimitación a nuestro juicio, exige que el concepto de rama de actividad, debe cumplirse tanto en la entidad transmitente como en la adquirente, para admitir la aplicación del régimen especial a las operaciones de escisión parcial.

La Dirección General de Tributos, ha mantenido este criterio desde tiempo atrás, pronunciándose en este sentido en numerosas contestaciones a

consultas vinculantes entre las que cabe citar la reciente, de 13 de diciembre de 2016²¹⁴.

En esta consulta la DGT mantiene de forma clara la postura analizada al referir que "sólo aquellas operaciones de escisión parcial 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, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma".

No obstante resulta destacable que esta doctrina administrativa se ajusta en este punto al criterio avalado por el Tribunal Supremo cuya Jurisprudencia se ha mantenido uniforme a lo largo del tiempo, así la Sentencia número 7162/2004, de 29 de octubre de 2009 expone que "si aplicásemos la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los Impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada. Siguiendo el razonamiento de la parte recurrente, cualquier empresa que adquiriera uno o varios elementos patrimoniales aislados, lo hace para incorporarlos a su proceso empresarial, esto es, a su actividad social; de modo que como potencialmente esos elementos patrimoniales aislados pueden llegar a acoplarse a la actividad principal, o a una de las ramas de actividad de la sociedad o empresa adquirente, bastaría con ello para aplicar la exención pretendida; lo que obviamente no constituye el fundamento ni la finalidad de la exención que estamos examinando. Téngase en cuenta, además, el principio de interpretación estricta de las normas reguladoras de las exenciones tributarias, como la que aquí nos ocupa". En palabras del propio Tribunal Supremo se puede resumir el criterio en que "de lo que se trata es de facilitar operaciones de reestructuración

²¹⁴ DGT contestación a consulta vinculante V-5238-16, de 13 de diciembre de 2016.

empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados".

Desde un punto de vista temporal, el criterio administrativo se exige en relación a la entidad transmitente de la rama de actividad, que ésta posea los caracteres propios de esta naturaleza en sede de la entidad mercantil que se escinde un momento previo a la ejecución de la propia operación de reestructuración empresarial, como puede apreciarse claramente en las contestación a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos citadas.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre la que destaca la ya aludida Sentencia de 29 de octubre de 2009 concluye en su punto cinco del fundamento de derecho sexto que "sólo 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 del 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".

En este mismo sentido se pronuncian reiteradas Sentencias de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo entre las que cabe citar la número 5045/2005, de 21 de junio de 2010, la número 2218/2011, de fecha 6 de junio de 2013, la número 4219/2011, de 20 de febrero de 2014, y las números 3569/2011 y 5175/2011, de 20 de julio de 2014.

En la reciente Sentencia 2749/2016 citada anteriormente, la Sala Tercera del Tribunal Supremo recalca este criterio al decir que "sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya o sea susceptible de constituir una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS.

Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma" (criterio con el que no podemos estar de acuerdo por las razones antes expuestas).

“En consecuencia, en la medida en que el patrimonio segregado determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, dicha operación cumpliría los requisitos formales del artículo 97 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII”.

Continua exponiendo Tribunal Supremo que "la rama de actividad debe estar formada por todos los elementos patrimoniales que dentro de una organización económica concreta permiten una explotación económica de forma autónoma respecto del resto de las actividades de la sociedad que se escinde.

Según esta posición, la escisión parcial implica que se desgaje una rama de actividad lo cual implica que se parta de la previa existencia de la misma antes de la operación de escisión en la entidad transmitente y tal individualización es la que permite que la entidad receptora del patrimonio escindido pueda continuar ejerciendo dicha actividad”.

Este criterio es el mismo que ha mantenido la doctrina administrativa en numerosos pronunciamientos de la propia Dirección General de Tributos, entre los que destaca la contestación a la consulta vinculante número de fecha 21 de mayo de 2002²¹⁵ antes citada.

En las referidas Sentencias el Tribunal supremo llega a la conclusión de que, para que una escisión parcial de la misma de actividad pueda acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento, el conjunto de elementos transmitidos deben constituir inexorablemente rama de actividad en sede de la entidad mercantil transmitente, de manera que puedan ser identificados como bienes y derechos "afectos" y "necesarios" para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

Por tanto, como ya hemos manifestado a juicio del Tribunal Supremo "la escisión parcial es un concepto fiscal que incluye la exigencia implícita en los conceptos de rama de actividad y de unidad económica de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma”.

²¹⁵ DGT contestación a consulta vinculante número V0017/2002, de 21 de mayo de 2002.

Por otra parte, podemos decir que según dicho órgano jurisdiccional el concepto de rama de actividad definido en el artículo 2.i) de la Directiva 90/434/CEE impide "la posibilidad de transmitir una actividad en estado preparatorio que consume su inicio en sede de la adquirente, pues cuando alude a una explotación autónoma explícita que debe predicarse desde el punto de vista de la organización".

A diferencia de la anterior, la jurisprudencia menor ha sido cambiante en el análisis de este aspecto, así pues, la Audiencia Nacional en su Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 15 de diciembre de 2011 puso de manifiesto que el cambio legislativo operado en nuestro ordenamiento por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, puso el acento en la susceptibilidad, lo que arrastra consecuencias materiales porque no puede ser casual que la Ley 50/1998 haya sustituido la expresión del artículo 97.4 de la Ley 43/1995, que definía el concepto de rama de actividad como un conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, por la de que "sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica", porque según su criterio el precepto referido pretendía enfatizar la vocación de futuro del conjunto patrimonial transmitido y su aptitud objetiva para constituir una unidad económica autónoma *a posteriori*.

Por contra, en su sentencia de 28 de diciembre de 2011, reprodujo la concepción del tribunal Supremo y de la doctrina administrativa de que el concepto de rama de actividad comporta la exigencia implícita de que la actividad económica exista también previamente en sede de la entidad mercantil transmitente.

Por último, conviene aclarar en este punto la diferencia conceptual que desde la perspectiva jurídico tributaria existe entre las dos figuras de la escisión mercantil que han sido analizadas hasta este momento, ya que a diferencia de la escisión total, en la que la normativa tributaria no exige que los patrimonios segregados deban constituir ramas autónomas de actividad siempre que se respete la regla de proporcionalidad cualitativa analizada anteriormente, pero si en el caso de que no sea así, en la escisión parcial resulta necesaria en todo caso la concurrencia de la naturaleza de ramas de actividad en cada uno de los patrimonios resultantes de la escisión.

Además dicha entidad es exigida y todo ello con carácter previo a la perfección jurídica de la operación de reorganización mercantil, según mantiene la Jurisprudencia y la doctrina administrativa, o dicho de otro modo,

para que a una escisión parcial le resulte aplicable el régimen fiscal especial de diferimiento, se exige además de que los patrimonios resultantes constituyan por sí mismos ramas de actividad, que la entidad transmitente mantenga, al menos, una rama de actividad o bien participaciones mayoritarias en otras entidades.

A nuestro juicio este requisito temporal resulta contrario a la flexibilidad que debe caracterizar a dichas operaciones, por lo que no podemos estar de acuerdo, dada la rigidez que ello imprime a dichas operaciones con el consiguiente perjuicio para su ejecución y adaptación a las circunstancias de mercado, por lo que nos resulta adecuado resaltar el criterio seguido por la AN en su Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 15 de diciembre de 2011 antes señalada.

En este caso nos encontramos con un claro freno a la realización de las mismas en clara contradicción con la Jurisprudencia del TJUE analizada, ya que el establecimiento de dichos requisitos temporales supone un claro lastre para dichas operaciones de reestructuración empresarial a las que la fiscalidad no debería en consonancia con lo dispuesto en la Directiva 2009/133/CEE, de Fusiones analizada.

2.2.5.3. Segregación

Según se analizó en el apartado anterior de este trabajo de investigación, el novedoso régimen mercantil de la segregación viene regulado en nuestro Ordenamiento Jurídico en el artículo 71 de la Ley 3/2009, de Medidas Estructurales de las Sociedades Mercantiles, como aquella "operación por la que se produce el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias".

Resulta curioso que esta innovadora definición mercantil no encuentra acomodo en ninguno de los tipos de escisión regulados por el artículo 76.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a los efectos tributarios.

Ahora bien, ello no determina necesariamente que a la operación mercantil de segregación no le resulte aplicable el régimen fiscal especial, ya que si la unidad económica segregada constituye una rama de actividad a efectos fiscales, la operación podrá acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento, al cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 67.3 de la

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Ley del Impuesto sobre Sociedades, al compartir la naturaleza con las operaciones de aportación no dineraria de rama de actividad regulada por el precepto normativo referido.

Si por el contrario la unidad económica que es objeto de la segregación no constituye una rama de actividad ajustada a las características del concepto tributario, únicamente podrá acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento cuando cumpla los requisitos establecidos por el artículo 67-3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las aportaciones no dinerarias.

La exigencia legal de que en la escisión parcial los elementos transmitidos deben constituir rama autónoma de actividad, podría impedir acoger al régimen especial de diferimiento a las operaciones de reestructuración empresarial en las que el objeto transmitido como consecuencia de la escisión sea una cartera de valores, que comúnmente caracterizan la actividad mercantil de las sociedades holding.

Esta cuestión viene resuelta por el artículo 76.2.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite realizar este tipo de operaciones, definiendo el régimen jurídico propio de estas entidades en los siguientes términos: "Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, 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 las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero" que no podrá exceder del 10% del valor nominal del capital social de las entidades adquirentes.

El precepto normativo anterior, goza en nuestros días de una inusitada importancia, ya que abre el camino de la aplicación del régimen fiscal especial de diferimiento a las operaciones de reestructuración empresarial de gran relevancia, consistentes en la segregación de una parte del patrimonio social, que poseen una especial naturaleza constituida por participaciones en el capital de otras entidades.

La norma fiscal analizada, no permite la utilización del régimen fiscal especial para las operaciones de naturaleza financiera, reservando su aplicación

unicamente para la transmisión de participaciones que atribuyan el control de otras entidades, en consonancia con el objetivo último de no representar un impedimento a la realización de las verdaderas operaciones de reestructuración empresarial y no meras operaciones de gestión ordinaria del patrimonio empresarial de las compañías mercantiles, por ello exige que este tipo de participaciones siempre que atribuyan la mayoría del capital social en otras entidades, manteniendo en su patrimonio la sociedad transmitente, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades.

Este supuesto engloba las operaciones de reestructuración empresarial que comúnmente son acometidas por las mercantilmente denominadas sociedades holding²¹⁶, que más adelante analizaremos con detenimiento en el capítulo dedicado al estudio de las manifestaciones de las ramas de actividad en la empresa familiar.

Estas sociedades se caracterizan fundamentalmente por la naturaleza de la masa patrimonial que compone su activo, integrada por una serie de valores representativos de participación en los fondos propios de otras entidades.

La naturaleza del objeto de negocio de estas entidades consiste normalmente en la constitución, participación por si misma o de forma indirecta en la gestión y control de otras empresas y sociedades, mediante la adquisición, enajenación y tenencia de valores representativos normalmente de la mayoría del capital o de los derechos de voto de aquellas, lo que les permiten ejercer una cierta influencia en la dirección y gestión del conjunto de las entidades mercantiles participadas en consonancia con su finalidad de controlar y dirigir las actividades de las entidades mercantiles participadas.

La norma tributaria analizada en este apartado permite, en aras de no obstaculizar las operaciones de reestructuración empresarial consistentes en la reorganización de carteras de valores de control que la sociedad transmitente trasmita su cartera de control a otras entidades pero conserve, o bien una rama de actividad definida en los términos del apartado 4 del artículo 67 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, recibiendo en contraprestación valores representativos de la entidad o entidades beneficiarias

²¹⁶ La estructura societaria que denominamos holding ese caracteriza por la centralización en la sociedad dominante los recursos empleados en la dirección, control y administración efectivos del conjunto de las empresas que la conforman, lo que determina una simplificación y optimización de los recursos destinados a dichas actividades esenciales, posibilitando de esta manera la optimización de los factores de producción personales, materiales y financieros de la misma.

de la transmisión de dichas participaciones, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor de los títulos recibidos, circunstancias éstas que también será exigibles al caso referido en el párrafo anterior.

En resumen, se puede decir en relación al régimen jurídico tributario de la escisión parcial, que el analizado artículo 76.2.1º.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige, para el disfrute del régimen especial de diferimiento, que la entidad transmitente de una cartera de valores de control mantenga en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades, es decir, que confieran la mayoría del capital social de las sociedades participadas, o bien una rama de actividad.

Finalmente, hay de señalar que según la doctrina administrativa analizada en supuesto de que existan dos o más entidades adquirentes de las carteras de valores objeto de la segregación y la atribución a los socios de valores representativos de la entidad adquirente no es proporcional a la participación que detentaban en la que se escinde, el régimen especial sólo será aplicable en el supuesto de que los elementos transmitidos tengan la naturaleza de ramas de actividad.

Este régimen es aplicable fundamentalmente, a los casos de escisión total, ya que en lo de la escisión parcial la norma fiscal exige que lo que se transmita constituya rama de actividad, que también es exigida en relación a la segregación de participaciones mayoritarias reguladas en el artículo 76.2.1º.c) de Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero como este tipo de patrimonios mobiliarios no constituyen ramas de actividad, a los efectos jurídico tributarios una escisión de este tipo, requiere la atribución a los socios de acciones o participaciones de todas las entidades resultantes de la escisión manteniendo la proporción preexistente para que sea posible acogerse al régimen fiscal espacial de diferimiento.

El objetivo último de esta norma legal consiste en evitar que, la utilización de estas operaciones de reestructuración empresarial, determine una auténtica transmisión de bienes entre los socios de la entidad transmitente, gozando indebidamente del régimen fiscal privilegiado cuya aplicación no está prevista legalmente para ello.

2.2.6. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL A LAS APORTACIONES NO DINERARIA DE RAMAS DE ACTIVIDAD

Desde la perspectiva jurídico tributaria este tipo de operaciones mercantiles de reestructuración empresarial fueron establecidas inicialmente en el ámbito de la imposición directa por el ya derogado punto 3 del artículo 83 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y representan junto a las operaciones de escisión las más claras manifestaciones del concepto de rama de actividad en el régimen de diferimiento de la LIS.

Dicha materia se encuentra actualmente regulada por el apartado tercero del artículo 76 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que las define como "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".

Dicha regulación normativa en el ámbito jurídico interno deriva directamente de lo dispuesto en el marco del Derecho Comunitario por la Directiva 2009/133/CEE que en el punto d de su artículo segundo define la aportación de activos como la "operación por la cual una sociedad aporta sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una o más de sus ramas de su actividad, mediante la entrega de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria de la aportación"

Desde el punto de vista jurídico estas operaciones se materializan en los casos en los que una persona física o entidad mercantil aporta, sin ser esta última disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de su actividad recibiendo, a cambio, valores representativos del capital social de la entidad mercantil adquirente o beneficiaria de la transmisión operada.

Tras la exposición realizada en este apartado, resulta evidente que a los efectos jurídicos tributarios las operaciones de reestructuración empresarial consistentes en la escisión parcial analizada anteriormente poseen características afines a la figura de la aportación no dineraria de ramas de actividad, ya que en ambas operaciones el objeto transmitido es una o varias ramas de actividad.

Además ambas operaciones coinciden en la naturaleza del objeto en el que consiste la contraprestación recibida por la entidad transmitente, cuales son

las acciones, participaciones sociales o cuotas de la entidad adquirente beneficiaria de la aportación.

Sin embargo, existen varias diferencias esenciales entre ambas figuras que nos permiten diferenciar claramente estas operaciones de reestructuración empresarial.

La primera de ellas la encontramos en el ámbito subjetivo de dichas operaciones, ya que mientras en las operaciones de segregación parcial solo pueden intervenir personas jurídicas de naturaleza mercantil en calidad de entidades transmitentes de la rama de actividad, como consecuencia de su propia configuración jurídica, en cambio, en las operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad, además de las personas jurídicas señaladas para el caso anterior, también pueden ser realizadas dichas aportaciones no dinerarias por las personas físicas que tengan la naturaleza de empresarios o profesionales, dotando a esta figura de un ámbito de aplicación subjetivo mayor que el propio de las operaciones de segregación parcial que se ciñe exclusivamente a las entidades de naturaleza mercantil.

Otra de las diferencias que podemos destacar entre ambas figuras es el hecho de que los títulos recibidos a cambio de la rama de actividad que es objeto de la aportación o de la escisión son asumidos por el patrimonio de la persona física o entidad aportante, en el caso de la aportación no dineraria de rama de actividad, pero no ocurre así en los supuestos de escisión parcial, ya que en ellos los valores recibidos en contraprestación se integran directamente en el patrimonio de los socios o partícipes de la entidad escindida.

Como consecuencia de esta disminución del patrimonio social, en la sociedad que se escinde, desde la perspectiva mercantil resulta necesario practicar una reducción de los fondos propios de la entidad segregada, bien del capital o fondo social, o bien de sus reservas, que podrá articularse mediante la amortización de acciones o participaciones sociales, o mediante una reducción del valor nominal de las mismas.

A diferencia del caso anterior, en las operaciones de reestructuración consistentes en la aportación no dineraria de ramas de actividad, en la entidad aportante de la rama de actividad no se produce reducción alguna del patrimonio de la entidad, ya que lo único que se ha producido ha sido una permuta o sustitución de activos, en estos casos solo se producirá un cambio en el patrimonio de la persona o entidad que realiza la aportación no dineraria de la rama de actividad, por valores de la entidad beneficiaria de la aportación

En este último caso los valores recibidos en contraprestación de la aportación de la rama de actividad quedarán dentro de la esfera patrimonial propia de la persona o entidad aportante, sin que sus socios vean alterada su participación en los fondos propios de la misma, a diferencia de lo que ocurre en la segregación parcial en la que éstos escapan de la esfera patrimonial de la entidad, yendo a parar directamente al patrimonio de sus socios.

También existe otra diferencia fundamental entre ambas figuras, ya que mientras que en la escisión parcial se exige que la entidad mercantil transmitente mantenga al menos una rama de actividad después de la escisión, en la operación de aportación no dineraria de rama da actividad no resulta necesario que el patrimonio no transmitido que conserve tras la operación de reestructuración la persona o entidad mercantil constituya una rama de actividad.

La doctrina administrativa emanada de la DGT sostiene, en la consulta vinculante de fecha 13 de abril de 2016²¹⁷, que sólo aquellas operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la entidad adquirente de la aportación podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la L.I.S.²¹⁸

Ahora bien, la consulta matiza que tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de "rama de actividad", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación y diferenciación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, la DGT condiciona la aplicación del régimen del capítulo VII de su título VII de la LIS, al cumplimiento de dichos requisitos, es

²¹⁷ DGT contestación a consulta vinculante V1554-16, de 13 de abril de 2016.

²¹⁸ Esta consulta vinculante analiza el caso de una familia empresaria que posee el control sobre un grupo empresarial que pretende realizar una reestructuración del grupo de sociedades mediante una operación de aportación no dineraria de rama de actividad con el objeto de constituir un vehículo idóneo para la expansión de la actividad inmobiliaria, dada la actual coyuntura económica y las oportunidades de inversión que, como consecuencia de la misma, plantea el mercado, el grupo no descarta dar un importante impulso a su actividad inmobiliaria en los próximos años, desarrollar la actividad desde una sociedad completamente diferenciada le permitirá posicionarse en el mercado con una imagen de marca diferenciada, lo que mejorará la percepción externa del grupo y facilitará la captación de financiación externa y la entrada de nuevos socios, diversificar el riesgo económico y salvaguarda de los bienes inherentes al ejercicio de cada actividad: se persigue aislar los riesgos asociados a cada una de las actividades comentadas, racionalización de las actividades económicas y gestión eficiente de las actividades del grupo: asimismo se evitarían colisiones de intereses entre ambas actividades, dado que dichas actividades serían realizadas por empresas distintas.

decir, solo en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica, conceptuado como un conjunto capaz de operar por sus propios medios, en sede de la entidad mercantil transmitente, que se segrega y transmite en su conjunto a la entidad mercantil adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad económica en condiciones análogas.

2.2.6.1. Análisis de la doctrina administrativa de la rama de actividad en la aportación de bienes y derechos afectos de naturaleza ganancial.

A estos efectos resulta muy significativo el análisis del criterio seguido por la DGT en relación a la apreciación de la entidad de la rama de actividad, relativa a la aportación de un conjunto de bienes y derechos de carácter ganancial, afectos a la actividad de uno solo de los cónyuges, materializado en la reciente contestación a consulta de fecha 7 de junio de 2018²¹⁹.

Un matrimonio y su hija, constituyeron una Sociedad mercantil NEWCO²²⁰, mediante escritura pública autorizada el día 21 de febrero de 2018.

El objeto social de la misma está dedicado, principalmente, al alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia. Para ello, los dos primeros socios, casados en régimen legal de gananciales, aportaron el negocio de arrendamiento de siete inmuebles de naturaleza ganancial, que fiscalmente giraba bajo el nombre de la esposa y cuya contabilidad estaba ajustada a las normas del Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.

La hija del matrimonio también participó en las aportaciones al capital social ya que realizó una aportación dineraria de valor inferior a los bienes anteriores.

En dicha escritura pública con el objeto de acreditar el cumplimiento de los requisitos que definen a la rama de actividad dada por los socios al conjunto de bienes y derechos aportados, se incorporó el balance de situación de esta actividad empresarial, en el que se recogieron los activos y pasivos que la integran.

Las plusvalías originadas en la aportación para los dos socios se contabilizaron correctamente en la cuenta “12902. Resultado por aportación

²¹⁹ Contestación a Consulta vinculante n.º CV1510-16, de 7 de junio de 2018, n.º registro 07221-16.

²²⁰ Sociedad limitada mercantil de nueva creación.

rama de actividad”, y su tributación tanto para los socios como para la propia sociedad quedó diferida en virtud de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento al que la operación se acogió expresamente.

Se da por supuesto que la comunicación de tal opción a la Agencia Tributaria se efectuaría de hecho en tiempo y forma, en cumplimiento de lo previsto en los artículos 89.1 L.I.S. y 48 y 49 de su Reglamento.

Con el fin de someter la aportación de los inmuebles, como rama de actividad, al Régimen Fiscal Especial del Título VII, Capítulo VII, de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, la esposa elevó una consulta a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas el día 27 de junio de 2016, en la que, además de otra operación posterior de canje de valores (en cuyo análisis ahora no entraremos), preguntaba si la aportación de los siete inmuebles gananciales podía constituir una rama de actividad y acogerse al citado régimen de diferimiento del IS.

La DGT evacuó la contestación a la Consulta Vinculante el día 7 de junio de 2018²²¹, es decir, después de haberse constituido la SL proyectada con la aportación de los inmuebles, acogiéndose al régimen de diferimiento expresamente en la escritura de constitución.

La contestación dada por la DGT viene, en síntesis, a considerar que la aportación prevista no puede calificarse como de rama de actividad, sino como aportación no dineraria especial.

También se hicieron constar en la escritura pública los motivos económicos perseguidos por los socios en esta operación, los cuales han sido calificados como válidos por la propia Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta.

2.2.6.2. Análisis crítico y consideraciones jurídicas

Primera.- Sobre los términos en que se planteó la Consulta a la DGT.

La consultante manifestó, de entrada, que los siete inmuebles que se pretendían aportar a la SL de nueva creación tenían naturaleza ganancial, que se encontraban alquilados cuatro de ellos, dos en disposición de alquilarse y el último estaba en reforma para su explotación como salón de celebraciones.

²²¹ DGT consulta vinculante CV1510-16, de 7 de junio de 2018.

La actividad económica de arrendamiento de inmuebles se venía desarrollando desde el 11 de febrero de 2013, bajo el régimen de estimación directa y que su contabilidad se llevaba con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Asimismo, se informaba que para la gestión de la actividad se contrató una persona en régimen general de jornada completa.

La actividad giraba sólo a nombre de la esposa, no del matrimonio. Aunque esto no se dijo en la consulta, entendemos que es un hecho irrelevante, porque ello sólo supone que los rendimientos de la actividad se imputan sólo al cónyuge que figura como titular de la actividad²²², pero no desnaturaliza el carácter jurídico-civil de los bienes afectos, ni produce consecuencias gravosas para la calificación como rama de actividad de carácter ganancial, según expondremos después.

En la consulta se especificaron los motivos económicos que determinaban la realización de las operaciones y se preguntó si la aportación que realizaría la sociedad conyugal podía constituir una rama de actividad.

Segunda.- Sobre la contestación de la DGT a la Consulta Vinculante. Crítica de la misma.

La DGT emitió una extensa contestación en la CV1510-16, de 7 de junio de 2018, en la que, con relación al Impuesto sobre Sociedades, dice, en síntesis:

a) Que los motivos económicos alegados son válidos en principio, sin perjuicio de una comprobación administrativa posterior.

b) Sin embargo, entiende que la aportación no dineraria de la consultante no puede calificarse como rama de actividad, sino como aportación no dineraria especial.

En efecto, después de analizar los hechos expuestos por la esposa y titular de la actividad económica, reproduce el contenido del artículo 87 LIS, y concluye así: “En el supuesto concreto planteado, la aportación no dineraria por parte de la consultante, no podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el art. 87.2 de la L.I.S. dado que no tendría por objeto un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una rama de actividad. Por el

²²² En función de lo dispuesto en el artículo 11.4 de la LIRPF.

contrario, la aportación individualmente considerada, determina la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a los miembros del matrimonio por lo que la mencionada aportación tendría la consideración de aportación no dineraria especial a efectos de lo previsto en el art. 87.1 de la L.I.S.

En consecuencia, la aportación por cada uno de los partícipes de su respectiva participación en la propiedad ganancial de los bienes aportados, podría acogerse al régimen fiscal mencionado, siempre que se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) del apartado 1 del art 87 de la L.I.S. y siempre que suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales (art. 87.1.d) de la L.I.S.)”.

A nuestro juicio, la operación consultada se encontraba correctamente ejecutada y documentada ya que las aportaciones no dinerarias al capital social aparecían detalladas correctamente en la escritura de constitución y la valoración dada a los inmuebles que se aportan se encuentran respaldadas por los correspondientes certificados de tasación.

De este modo se cumple con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley de Sociedades de Capital²²³, sobre responsabilidad solidaria de los socios por la realidad de dichas aportaciones y el valor que se les haya atribuido en la escritura.

Por lo que se refiere a la retribución del cargo de Administrador, se manifestó que se encuentra regulado en los estatutos sociales, especificándose los criterios que la Junta General debería ponderar para determinar la cuantía de su retribución, con todo lo que ello representa en relación a la calificación como actividad como se analizará posteriormente a lo largo de este trabajo de investigación.

Con todo respeto, entendemos que este criterio de la DGT no se ajusta a Derecho y ello por la sencilla razón de que está confundiendo el régimen jurídico de la sociedad de gananciales -comunidad germánica- con el de la comunidad de bienes romana o por cuotas de los arts. 392 a 406 del Código civil.

La situación de pro indivisión se da en la comunidad romana, pero no en la sociedad de gananciales, que es patrimonio en mano común, en el que no existen cuotas ideales durante la vigencia del vínculo conyugal.

²²³ Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Sólo cuando se disuelva el matrimonio, cada cónyuge tendrá derecho sobre la mitad de los bienes, puesto que aquella comunidad de tipo germánico se habrá transformado en una comunidad de bienes por cuotas, regulada por los artículos 392 a 406 del Código Civil.

Mientras que en esta última cada comunero puede disponer de su cuota con independencia del resto, en la sociedad de gananciales los actos de disposición corresponden conjuntamente a los cónyuges²²⁴ y requieren el consentimiento de ambos²²⁵.

De esta regulación civil se desprende que la aportación de los inmuebles gananciales a la sociedad mercantil, fue hecha como un todo, por lo que constituye una unidad patrimonial, y para ello se exige el consentimiento de ambos cónyuges.

Así pues, la interpretación de la DGT (según la cual cada cónyuge aporta una alícuota de los bienes pertenecientes proindiviso a los miembros del matrimonio) incurre en un evidente error sobre la naturaleza jurídica de los bienes aportados.

Siendo ello así, entendemos que, de conformidad con los principios de interpretación de las normas tributarias y de calificación definidos en los artículos 12 y 13 de la LGT, la aportación que ambos cónyuges han hecho de los siete inmuebles gananciales a la SL, puede calificarse como aportación de rama de actividad a que se refiere el nº 2 del artículo 87 de la LIS, y no como aportación no dineraria especial del número 1 del mismo artículo 87 de la LIS, según ha sido calificada por el Órgano referido.

El hecho de que a cada uno se le hayan adjudicado unas participaciones individuales no empaña tal calificación, pues tanto unas como otras seguirán teniendo carácter ganancial según dispone el art. 1.347. 3º del C.c.²²⁶

²²⁴ Según dispone el artículo 1.375 del Código Civil.

²²⁵ Lo que el artículo 1.377 de C.c. precisa en los términos siguientes: “Para realizar actos de disposición a título oneroso sobre bienes gananciales se requerirá el consentimiento de ambos cónyuges.

Si uno lo negare o estuviere impedido para prestarlo, podrá el Juez autorizar uno o varios actos dispositivos cuando lo considere de interés para la familia. Excepcionalmente acordará las limitaciones o cautelas que estime convenientes”.

²²⁶ El artículo 1347 del C.c. dispone que: “Son bienes gananciales:

1.º Los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges.

2.º Los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales.

Dicho todo lo cual, entendemos que la trascendencia de ese criterio de la DGT, desde el punto de vista de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento afectaría sólo al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF de los socios es idéntico para las aportaciones de rama de actividad como para las aportaciones no dinerarias de carácter especial.

Tercera.- Consecuencias en el ámbito de la imposición indirecta.

En el cuerpo de la escritura, a nuestro juicio de manera acertada, se hicieron constar el tratamiento de la operación en los siguientes tributos:

1.- En cuanto al IVA, la aportación de los bienes y derechos afectos a la actividad es una operación no sujeta, de conformidad con lo dispuesto en el art. 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nos parece correcta y ajustada a Derecho la calificación aplicada.

2.- Respecto al ITP-AJD, la operación se encuentra:

- a) No sujeta a la modalidad de “operaciones societarias”, ex art. 19.2 del Texto Refundido del Impuesto (R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).
- b) Y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados, (art. 45.I.B.10 del mismo texto legal).

3.- Y por lo que se refiere al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al tratarse de la aportación de una rama de

3.º Los adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los esposos.

4.º Los adquiridos por derecho de retracto de carácter ganancial, aun cuando lo fueran con fondos privativos, en cuyo caso la sociedad será deudora del cónyuge por el valor satisfecho.

5.º Las Empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes. Si a la formación de la Empresa o establecimiento concurren capital privativo y capital común, se aplicará lo dispuesto en el artículo 1.354.

actividad, no se devenga en la aportación a la Sociedad, en virtud de la Disposición Adicional 2ª de la L.I.S.

Como ya hemos defendido, entendemos que la contestación de la D.G.T. sobre este punto no se ajusta a Derecho porque confunde el régimen jurídico-civil de la sociedad de gananciales con el de la comunidad de bienes de corte romano o por cuotas reguladas en los artículos 392 a 406 del C.c.

2.2.7. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL AL CANJE DE VALORES

La definición legal del canje de valores en el ámbito del Derecho Tributario se encuentra recogida en el artículo 76-5 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que la define como la "operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad".

Por tanto, la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades admite la el acogimiento de este tipo de operaciones de reestructuración empresarial caracterizadas por el intercambio de acciones o participaciones sociales entre una sociedad y los socios de otra, no solo con el objeto de que la primera adquiera el dominio sobre la segunda entidad mercantil, sino también en el caso de ampliarlo o completarlo una vez que ya hubiera sido conseguido con anterioridad.

Desde un punto de vista subjetivo estas operaciones de reestructuración empresarial se caracterizan por que los sujetos interesados son los socios de la entidad mercantil dominada y la sociedad dominante, por lo tanto, no tendrán la naturaleza de operaciones de canje de valores las que consistan en un mero intercambio o permuta de acciones, participaciones o cuotas entre los socios de ambas entidades.

La naturaleza jurídica del negocio por el cual se articulan estas operaciones de canje de valores puede ser variada, así canje de valores entre la entidad mercantil participante y los socios de la entidad participada puede

realizarse mediante la fórmula de la permuta de acciones o participaciones propias poseídas por la sociedad participante en autocartera, o bien, pueden ser fruto de una emisión de las mismas como consecuencia de una ampliación de capital realizada a dichos efectos.

Para su ejecución, también pueden ser utilizados cualquiera otros negocios jurídicos que originen la adquisición de la mayoría de los derechos de voto de la sociedad mercantil participada, o como se ha puesto de manifiesto anteriormente, la adquisición de una participación mayor, cuando ya se posee la mayoría de sus derechos de voto.

Resulta interesante analizar el caso de que el capital social de la entidad mercantil participada esté integrado en parte por acciones o participaciones sin voto, debiendo inexcusablemente referirse la participación mayoritaria adquirida a los títulos que si posean derechos políticos de voto en la entidad participada, para que le sea de aplicación a la operación el régimen especial de diferimiento, y todo ello con independencia del porcentaje de participación sobre el capital social que para ello sea necesario.

Estas operaciones de canje de valores cobran especial relevancia en el ámbito de la génesis y constitución de las denominadas sociedades holding²²⁷ ya comentadas, cuyo objeto de negocio consiste en la constitución, participación por si misma o de forma indirecta en la gestión y control de otras empresas y sociedades, mediante la adquisición, enajenación y tenencia de valores representativos del capital de aquellas.

²²⁷ Esta organización societaria se caracteriza por la centralización en la sociedad dominante los recursos empleados en la dirección y control efectivos de la empresa, entendida en su conjunto, que posibilita, dada la simplificación de dichas estructuras de control, la optimización de los factores de producción personales, materiales y financieros de la misma.

Desde la perspectiva fiscal dicha estructura societaria implica indudables beneficios fiscales que se extienden a campos tan diversos como los siguientes:

- 1).- El Régimen Especial de Fusiones escisiones aportaciones de activos, canje de valores y de ramas de actividad dispuesto en el Capítulo VIII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 2).- La exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, regulada en el artículo 21 de la LIS.
- 3).- Régimen especial de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VII, del Título VII de la LIS.
- 5).- Régimen especial de grupos de entidades (consolidación fiscal en I.V.A.), regulado en los artículos 163, quinques y SS. de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA.

Según ha quedado expuesto estas sociedades se caracterizan fundamentalmente, además de por el objeto específico de su actividad y por su finalidad de control de las actividades de otras entidades participadas, también por la naturaleza de la masa patrimonial que compone de forma principal su activo, consistente en la posesión de una serie de valores representativos de participación en los fondos propios de otras entidades, que lo que les permiten ejercer una cierta influencia en la dirección y gestión del conjunto de las entidades mercantiles participadas.

La aplicación o disfrute del régimen fiscal de diferimiento que es objeto de nuestro análisis posibilita y dinamiza la utilización de estas sociedades mercantiles como instrumento de optimización de la gestión de participaciones de control en otras sociedades mercantiles. Esta posición es sustentada por la doctrina de la propia DGT en su consulta vinculante²²⁸ V1079-16, de 17 de marzo de 2016.

La norma tributaria admite la aplicación del régimen a las operaciones en virtud de las cuales estas sociedades adquieren, participaciones en el capital social de otras sociedades lo que les permite conseguir sucesivas ampliaciones de su participación en aquellas hasta conseguir totalidad de los derechos de voto de las mismas, todo ello a cambio de valores representativos de su capital.

Desde el punto de vista temporal, la participación mayoritaria se puede alcanzar en sucesivas operaciones, ya que la norma tributaria no exige que alcance en una o en varias veces, ni tampoco exige que deba mantenerse indefinidamente o por un plazo concreto.

Resulta muy interesante destacar que además, una vez aplicado el régimen fiscal de diferimiento a estas operaciones de canje de valores, no se perderá éste por el hecho de que la mayoría alcanzada se pierda en el futuro, o se reduzca el porcentaje de participación conseguido, siempre que ello no se deba a negocios jurídicos que determinen la transmisión de las acciones o participaciones sociales adquiridas por la entidad participada.

Las ampliaciones de capital ejecutadas en la entidad participada pueden constituir un ejemplo claro de lo aludido anteriormente, ya que pueden determinar la reducción del porcentaje de participación en el capital por parte

²²⁸ En dicha consulta se indica que esta operación se realiza con motivo de reestructurar el patrimonio familiar y crear una entidad cabecera de grupo para actuar como grupo empresarial, admitiendo que se cumplen las condiciones para aplicar el régimen fiscal de consolidación fiscal. Estos motivos se consideran económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89-2 de la L.I.S.

de la entidad participante beneficiaria del régimen fiscal especial en un momento posterior.

2.2.8. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL AL CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UE

La regulación de estas operaciones de reestructuración empresarial se encuentra en el artículo 76 punto séptimo de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que lo define como "las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio", la norma tributaria dispone expresamente a estos efectos que también le sean de aplicación a estas operaciones las reglas previstas en este régimen especial de diferimiento para los supuestos de transmisiones de bienes y derechos, "aun cuando no den lugar a dichas transmisiones".

Por tanto se establece la aplicación de este régimen de diferimiento privilegiado para las operaciones consistentes en el cambio del domicilio social entre estados miembros de las sociedades europeas o de las sociedades cooperativas europeas en relación a los bienes y derechos que estando situados en territorio español, queden afectos con posterioridad a la realización del cambio de domicilio a un establecimiento permanente situado en nuestro territorio.

La regulación jurídica de la sociedad anónima europea se encuentra reflejada en nuestro ordenamiento mercantil en los artículos 455 y ss del, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 10 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que exige la coincidencia territorial y fáctica entre el domicilio de éstas y su sede efectiva de administración y gestión de negocios, ya que en caso de discrepancia las sociedades domiciliadas en España no tengan su administración central en España deberán trasladar su domicilio social al estado miembro en el que tenga su administración central, o bien, volver a implantar de forma efectiva en territorio español su administración central.

En este sentido el artículo 458 de dicho texto legal dispone que "La sociedad anónima europea deberá fijar su domicilio en España cuando su

administración central se halle dentro del territorio español", regulando expresamente el régimen jurídico aplicable en caso de discordancia entre el domicilio registral y el domicilio real de la sociedad europea al establecer el artículo 459 que "cuando una sociedad anónima europea domiciliada en España deje de tener su administración central en España debe regularizar su situación en el plazo de un año, bien volviendo a implantar su administración central en España, bien trasladando su domicilio social al Estado miembro en el que tenga su administración central".

Por su parte el artículo 460 de dicho texto normativo establece las consecuencias sobre el régimen sustantivo de aquellas sociedades al establecer la obligación de disolverse para aquellas sociedades anónimas europeas que no regularicen la situación en el plazo de un año, atribuyendo al Gobierno la facultad de designar a la persona que se encargue de intervenir y presidir su liquidación y de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias.

El artículo 67.7 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades permite la aplicación de las reglas tributarias del régimen de diferimiento previstas para la transmisión de bienes y derechos en el ámbito interno a estos casos de traslado del domicilio social, aun cuando no se produzcan jurídicamente dichas transmisiones de elementos patrimoniales.

Con carácter general, cuando se produce un cambio de domicilio de una entidad mercantil a un estado tercero no integrante de la Unión Europea, el régimen fiscal aplicable es el general previsto en el punto primero del artículo 19 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, lo que es muy posible que acontezca de una manera significativa y frecuente un futuro cercano, en los supuestos de cambio del domicilio social de entidades mercantiles que actualmente se encuentran situadas en España y que se trasladen al Reino Unido, como consecuencia de su salida de la Unión Europea en 2017, fenómeno que es coloquialmente conocido como el "BREXIT", ya que el régimen fiscal especial solo se aplica a los elementos patrimoniales que quedan afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español cuando se corresponden con cambios de domicilio operados exclusivamente entre España y los otros estados de la Unión.

2.2.9. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL A LAS APORTACIONES NO DINERARIAS

El régimen fiscal especial de diferimiento regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades no solamente es aplicable a las entidades mercantiles que se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sociedades, sino que también es aplicable a las aportaciones de carácter no dinerario realizadas por las personas físicas o por los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, así el artículo 87 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades permite²²⁹ su aplicación a estos casos siempre que concurren los requisitos siguientes:

"a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento."

En relación a este punto se suscitan dudas doctrinales en torno al cual debe ser el momento temporal en el que el requisito de participación tiene que ser cumplido, para que la operación de reestructuración empresarial pueda gozar del régimen fiscal especial, así la Dirección General de Tributos mantiene que el referido porcentaje del cinco por ciento de participación en la entidad beneficiaria puede ser conseguido después de que sea ejecutada la aportación no dineraria como consecuencia de la misma, aunque antes de que la aportación fuera realizada no se tuviere.

En el sentido anterior se pronuncia la DGT en la contestación a la consulta vinculante de fecha 31 de marzo de 2016²³⁰, que viene a admitir expresamente la aplicación del régimen de diferimiento a las aportaciones no dinerarias de personas o entidades que cumpliendo los requisitos exigidos, ya fueran tenedoras de una participación en la entidad beneficiaria y amplíen su esta hasta el referido cinco por ciento, bien, alcancen como consecuencia de la misma un porcentaje superior al referido, lo que hace en los términos siguientes:

²²⁹ ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S. La aportación de rama de actividad tras la regulación de la segregación en la Ley 3/2009 de Modificaciones Estructurales. Diario La Ley No 7253, ref. D-305. 2009.

²³⁰ DGT consulta vinculante V1349-16, de 31 de marzo de 2016.

"c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

1.º Que a la entidad de cuyo capital social sean representativos no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.ocho.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio."

A estos efectos se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de noventa días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A estos efectos para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se debe estar a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo aplicables sus reglas de afección.

El valor que debe considerarse del activo de la entidad y el de los elementos patrimoniales no afectos a sus actividades económicas, es el que se deduzca de la contabilidad de la entidad, siempre que ésta refleje fielmente su verdadera situación patrimonial.

A los efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos a la actividad de la sociedad no se podrán computar los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Ni los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad o entidades participadas no tengan la naturaleza de sociedades cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por tanto, quedarán excluidas de este concepto a las sociedades holding²³¹ cuyo objeto social consiste en la gestión de carteras de valores consistentes en participaciones en el capital de otras entidades mercantiles.

Tampoco se deberán computar como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, a su vez al menos en el noventa por ciento, de la realización de actividades económicas.

En relación a la posibilidad de aplicar el régimen fiscal especial a las aportaciones de activos parcialmente exentos a la actividad económica desarrollada por la persona física, la DGT en su consulta vinculante de fecha 24 de marzo de 2016²³², mantiene una postura favorable ya que según esta también

²³¹ Estas sociedades mercantiles poseen rasgos definatorios propios que vienen definidos en función de su objeto social característico consistente fundamentalmente en la gestión centralizada de los recursos empleados en la dirección y control efectivos de las participaciones en otras sociedades mercantiles, lo que posibilita, dada la simplificación de dichas estructuras de control, la optimización y racionalización de los factores de producción personales, materiales y financieros del conjunto societario, al tiempo que desde la perspectiva fiscal permite el acogimiento a diversos regímenes específicos que adaptados a su peculiar naturaleza contribuyen a la optimización de su tributación.

²³² DGT consulta vinculante V1059-16, de 24 de marzo de 2016.

podrán gozar de los beneficios fiscales derivados de este régimen especial de diferimiento, pero sólo en la proporción que corresponda a la parte del bien o derecho que se encuentre realmente afecta, siempre que éste tenga el carácter de divisible y sea susceptible de aprovechamiento separado.

Continuando con el análisis de los requisitos exigidos por el artículo 87.1.c de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para el caso de aportaciones que consistan acciones o participaciones sociales resulta además necesario:

"2.º Que representen una participación de, al menos, un 5 por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente."

Por tanto, si se trata de aportaciones distintas de acciones o participaciones que sean realizadas por personas físicas o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, siempre que éstos sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, la Ley exige adicionalmente que los bienes y derechos aportados estén afectos a actividades empresariales o profesionales.

Además resulta necesario su vez que estas actividades económicas ajusten la llevanza de su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio y su legislación de desarrollo entre la que destaca el Plan General de Contabilidad y de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobados mediante los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, de 16 de noviembre, y todo ello con independencia de que el régimen de determinación de sus rendimientos no exija dicho requisito formal, como ya fue expuesto anteriormente.

En este sentido se pronuncia expresamente la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta vinculante²³³ V5011-16, de 18 de noviembre de 2016.

El referido artículo 87 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades termina disponiendo en su apartado segundo que "El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente" dotando con ello de una gran flexibilidad a la aplicación práctica del régimen fiscal especial a las operaciones de reestructuración empresarial, en consonancia con lo dispuesto en la Directiva del Consejo 2009/113/CEE, de 19 de octubre de 2009.

Como precisiones a lo expuesto anteriormente, debe decirse que solo será aplicable el régimen fiscal especial de diferimiento a las aportaciones no dinerarias que se realicen a entidades que sea sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, lo que a nuestro entender abre la puerta de su aplicación a las aportaciones que se realicen en lo sucesivo a las sociedades civiles de naturaleza mercantil que tras la reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, operada por la Ley Ley 27/2014, de 27 de noviembre, han pasado a tributar por este impuesto.

Así el artículo 7.1.a) la citada Ley del impuesto sobre Sociedades, establece que: "Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil".

Al mismo tiempo, se dio nueva redacción al apartado 3 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal forma que en consonancia con lo anterior el precepto queda redactado en el sentido de que "No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y

²³³ Esta consulta admitió como motivos económicos válidos a los efectos de la aplicación del régimen del artículo 89.2 de la LIS en una operación que tenía como propósito mediante una operación de aportación no dineraria de ramas de actividad, el aunar bajo una misma titularidad jurídica toda una serie de bienes de naturaleza inmobiliaria que eran explotados en arrendamiento, para ahorrar costes de gestión, por la optimización derivada de las economías de escala que se producen, al tiempo que también se permitiera la entrada de nuevos socios en la actividad económica, por el lógico incremento de los activos gestionados y el relanzamiento de la actividad,. También se incluían como finalidades de la operación de reestructuración la profesionalización en la gestión y la necesaria mejora en imagen de marca frente a los terceros.

demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley.”

De igual modo, en el ámbito de las comunidades de bienes, cuyos titulares son personas físicas, que desarrollan actividades económicas y ajusten su contabilidad a lo dispuesto en el Código de Comercio y a las normas de desarrollo analizadas, es posible el goce de los beneficios fiscales aparejados a este régimen a la aportación de sus cuotas de participación por parte de cada uno de sus comuneros, siempre que estas aportaciones se realicen a favor de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y cumplan con los requisitos para ser consideradas como aportaciones no dinerarias especiales, al amparo de lo dispuesto en el analizado artículo 87 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Esta postura es ratificada por la doctrina administrativa emanada de la Dirección General de Tributos en sucesivas contestaciones a consultas vinculantes entre las que destaca la de fecha 24 de junio de 2013²³⁴.

2.2.10. INCIDENCIA DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

2.2.10.1. Enfoque general

Una de las principales consecuencias de naturaleza fiscal que se derivan del régimen de las operaciones de reestructuración empresarial del capítulo VII del título VII la LIS consiste en la no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de las plusvalías generadas por las transmisiones amparadas por el mismo.

Dicho privilegiado tratamiento viene establecido en la Disposición Adicional Segunda de la LIS que bajo el título de Régimen del Impuestos sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en operaciones de reestructuración empresarial establece que “No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo

²³⁴ DGT contestación a consulta vinculante V2095-13, de 24 de junio de 2013.

VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad”.

Por tanto, el supuesto de no sujeción queda circunscrito por la LIS a la efectiva aportación de ramas de actividad dentro de la operación de reestructuración, de tal forma que operará dicho precepto delimitador del alcance del hecho imponible de este tributo, solo en el caso de que la aportación onerosa del conjunto de bienes, derechos y obligaciones pueda ser englobada bajo el concepto de rama de actividad en los términos analizados.

Cualquier otra aportación de bienes y derechos diferentes a la misma, que carezcan de esa potencialidad para el desarrollo independiente y eficaz de una actividad económica que ha sido carecerán de la entidad necesaria para ser considerado como no integrante del hecho imponible de este tributo, cayendo por tanto dentro del ámbito de aplicación del mismo sin ninguna salvedad.

Por tanto, a nuestro juicio, las consideraciones realizadas en torno a la configuración e interpretación jurídica del concepto de rama de actividad realizadas en este trabajo serán directamente extrapolables a estos efectos sin salvedad alguna, opinión que es compartida por MENÉNDEZ GARCÍA²³⁵.

Esta postura también es sostenida por la doctrina administrativa, entre la que podemos encontrar numerosos ejemplos en los que de forma reiterada la DGT se limita a manifestar lo siguiente: “el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionada que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS”.

Dicho órgano directivo aclara lo obvio de forma reiterada, simplemente adaptando su contestación al tipo de operación definida por el supuesto concreto que se plantea a su análisis, lo que hace de la siguiente forma “en el caso de que no concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad escindida que transmite los inmuebles”, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 106 de la LHL, que en los negocios jurídicos onerosos atribuye esta condición al sujeto transmitente.

²³⁵ MENÉNDEZ GARCÍA, G. “Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas”, Thomson Aranzadi 2006, pág. 341.

Ejemplos de lo anterior, podemos encontrarlos en diversas contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas vinculantes como la de fecha 16 de octubre de 2015, la de fecha 23 de mayo de 2016 o la más reciente de 26 de febrero de 2018²³⁶.

En los pronunciamientos jurisprudenciales menores también podemos encontrar múltiples ejemplos e esta postura como la STSJ de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 10 de marzo de 2003 que se refiere a un caso de aportación no dineraria de rama de actividad en la que se incluían terrenos de naturaleza urbana.

En su fundamento jurídico cuarto el TSJUA reconoce que “sí constituye rama de actividad: «Para pasar a enjuiciar la segunda de las operaciones descritas arriba, esto es, aquella en virtud de la cual la sucursal en España de BAY INVESTMENTS, LTD se incorpora como rama de actividad no dineraria a BAY HOLLAND, BV es necesario recordar que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, invocando un principio de neutralidad fiscal, considera que las transmisiones de terrenos operadas en el contexto de aportaciones no dinerarias de ramas de actividad, no devengan el Impuesto Municipal que estamos analizando, y debemos aclarar que el artículo 2.3 de la Ley en último lugar citada, considera como aportación no dineraria de rama de actividad la operación por la cual, una entidad, sin ser disuelta, aporta a otra una o más ramas de actividad mediante la entrega de valores representativos de capital social de la entidad adquirente. Desde esta perspectiva, por lo tanto, poco hay que reprochar a la operación en virtud de la cual, BAY INVESTMENTS, LTD decide incorporar a BAY HOLLAND, BV su establecimiento permanente en España con todos su elementos, incluidos los terrenos de los que es titular en el término municipal de Cuevas de Almanzora, operación que como ya se ha indicado, no devenga el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por establecerlo así el artículo 15 de la Ley 29/1991”.

Conviene recordar a los efectos reseñados que de aplicarse el régimen dispuesto en la disposición Adicional Segunda de la LIS a la transmisión de terrenos urbanos englobados en el seno de una o varias ramas de actividad, al igual que ocurre en los otros impuestos directos, se producirá un diferimiento del impuesto, al conservarse a los efectos del cálculo de la base imponible la

²³⁶ DGT contestaciones a consultas vinculantes V3115-15, de 16 de octubre de 2015, V2217-16, de 23 de mayo de 2016 y V0536-18, de 26 de febrero de 2018.

fecha de adquisición del transmitente, todo ello con las salvedades derivadas de los pronunciamientos jurisprudenciales que se analizarán a continuación.

2.2.10.2. Análisis de la situación de incertidumbre jurídica provocada por las Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentado lo anterior no podemos obviar en este punto la actual situación de incertidumbre jurídica en la que precisamente se encuentra el IIVTNU en estos momentos, como consecuencia de lo dispuesto en las Sentencias del Tribunal Constitucional de fechas 16 de febrero, 1 de marzo y 11 de mayo de 2017²³⁷.

Las dos primeras hacen referencia a normas forales reguladoras de dicho tributo en el ámbito de la legislación Foral de Guipúzcoa y Álava, siendo la última de ellas referente a la regulación estatal del Impuesto contenida en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La tres sentencias aludidas se expresan en términos paralelos y coincidentes, dada la identidad de la regulación de dichas normas jurídicas sobre dicho tributo, en el sentido de considerar en términos generales la regulación de dicho impuesto es ajustada a la Constitución, ya que éste “no es con carácter general, contrario al Texto Constitucional”, pero ello no es óbice para que aprecien una colisión con el mismo de determinados preceptos que sujetan a tributación algunas situaciones de inexistencia de incrementos de valor de los terrenos.

Esta inconstitucionalidad se define por el TC de una forma peculiar ya que este la considera “solo en la medida en que no hayan previsto excluir el tributo de las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”, lo que origina numerosos problemas jurídicos a la hora de interpretar y aplicar dicho fallo.

En el ámbito estatal la sentencia 59/2017 declara inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la LHL, pero mientras que dicha inconstitucionalidad afecta de pleno a la regulación contenida en el artículo 110-4, dada la imposibilidad que determina para los sujetos pasivos de “acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica”, por lo que es expulsado de nuestro Ordenamiento, sin embargo, en el caso de

²³⁷ Sentencias del Tribunal Constitucional número 26/2017, de fecha 16 de febrero, número 37/2017, de fecha 1 de marzo y número 59/2017, de 11 de mayo de 2017

los otros preceptos esta actúa de manera más limitada, ya que como hemos expuesto se encuentra condicionada a la constatación casuística y concreta de la inexistencia de esa capacidad económica, derivándola en último término a sus efectos.

En palabras del profesor CASANA MERINO²³⁸ “la inconstitucionalidad solo se produce cuando la aplicación del precepto que permite el cálculo de la base imponible conduce a someter a tributación terrenos que no presentan un aumento de valor en el momento de la transmisión”, lo que a su juicio deriva en dos problemas que inciden en un debilitamiento sustancial de la seguridad jurídica.

El primero de ellos se ciñe a la constatación de la producción efectiva del incremento de valor, ello obligará a comparar los valores del terreno en los momentos de adquisición y transmisión, lo que a su vez plantea el problema de la determinación de la naturaleza de los valores concretos que han de ser comparados limitándose a una mera cuestión de prueba.

El profesor CASANA MERINO se inclina por la admisión a estos efectos de cualquier medio probatorio admitido en Derecho, correspondiendo a la Administración Tributaria el desvirtuar la misma para poder sujetar a gravamen dicha transmisión, una vez practicada aquella por el contribuyente.

Esta opinión es compartida por el profesor ALIAS CANTÓN²³⁹, pero con la diferencia de que éste pone una especial atención en la capacidad probatoria de las escrituras públicas que formalizan la transmisión jurídica de los inmuebles, que a su juicio poseen un valor equivalente a la declaración tributaria, relevancia que será compartida por la doctrina del TS según se expondrá posteriormente.

El segundo problema se corresponde con la determinación de la cuantía del incremento del valor que será sujeta a gravamen, una vez acreditada la concurrencia del mismo, ya que el TC no dice de forma expresa que el sistema de cálculo objetivo de la plusvalía que contiene el IIVTNU sea inconstitucional.

²³⁸ CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Revista de Estudios de la Administración Local y Autónoma número 8 noviembre 2017, págs. 147 a 163.

²³⁹ ALIAS CANTÓN, M. “La escritura como prueba para acreditar la depreciación del valor a efectos del IIVTNU”, Revista Quincena Fiscal número 11 2017, págs. 21 a 34.

El profesor CASANA MERINO se inclina en este punto por pensar que la inconstitucionalidad afectará también a la parte de la base imponible del IIVTNU que exceda del verdadero incremento de valor experimentado por los terrenos, lo que expone en los términos siguientes: “está implícito en la doctrina de las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017 que lo que se pretende con la declaración de inconstitucionalidad es impedir que se graven incrementos de valor inexistentes o irreales, y la irrealidad puede ser de la totalidad del incremento o de parte de él. Cuando el terreno ha aumentado de valor pero no tanto como el que resulta de la aplicación de las normas legales, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, la aplicación taxativa de dichas normas supondría gravar situaciones inexpresivas de capacidad económica y, por tanto, su aplicación resulta tan inconstitucional como cuando se grava un terreno que ha disminuido de valor. A nuestro juicio, no es necesario que el Tribunal Constitucional diga expresamente que la norma también es inconstitucional cuando el terreno no ha aumentado de valor tanto como el incremento que resulta de la aplicación del TRLRHL, pues en ambos casos (ningún incremento o un incremento inferior al que resulta de la aplicación de la norma) se está gravando una plusvalía inexistente y ese acto de gravamen vulnera el principio de capacidad económica”, posición que compartimos sin reservas.

Este enfoque es también compartido por el profesor PEDREIRA MENÉNDEZ²⁴⁰ que aprecia que como consecuencia de las Sentencias del TC se “abre un camino para atacar la fórmula objetiva de determinación de la base, ya que hay que determinar la existencia de ganancia real. Y además, también permite plantear si realmente el sistema de determinación de la base imponible es coherente con el hecho imponible o si debe ser revisado”.

Lo que es corroborado por el fallo del TC en la Sentencia 26/2017 al afirmar que “al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un periodo temporal dado, determinándose mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos en el art. 4.3 NFG). Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de la aplicación correcta de las normas reguladoras del

²⁴⁰ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total” Revista Técnica Tributaria , número 8, abril 2017, pág. 137.

impuesto”, pero por desgracia esta posición no es compartida por la doctrina del Tribunal Supremo.

Éste ha dictado recientemente la Sentencia²⁴¹, con fecha 9 de julio de 2018, que aclara un serie de dudas interpretativas de la STC 59/2017, por la que desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia dictada por la Sala de la Contencios Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

El TS mantiene una posición contraria a los autores aludidos ya que estima que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón interpretó correctamente la STC 59/2017, al no permitir acceder a la rectificación de autoliquidaciones del impuesto en los casos en los que no se acredita por el sujeto pasivo la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, dado que según su criterio, en estos casos la redacción del artículo 107 en sus puntos 1 y 2.a) resulta ajustada a la constitución, ya que “adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial”.

El TS se expresa en los términos siguientes: “En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”.

El TS apoya dicha postura en los motivos siguientes:

"(1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado -o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables completamente expulsados del ordenamiento jurídico;

(2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE);

²⁴¹ Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, número 1163/2017, de 9 de julio de 2018.

(3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho;

(4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica)".

El TS abunda en la justificación de este criterio contrario a la posición mantenida por diversos pronunciamientos jurisprudenciales menores con los argumentos siguientes:

“I. obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017. Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- « permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

II. la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. (...) señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, «cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene"]», «debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.»

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor

en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba .

III. no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017 , que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

Como resulta evidente esta postura se basa fundamentalmente en la necesidad, dictada por las sentencias del TC comentadas, de que sea el propio legislador el que modifique el texto legal despojándolo de los vicios de incostitucionalidad apuntados, lo que es mantenido con carácter general por la doctrina científica, pero esta posición del TS nos parece a todas luces desacertada ya que en muchos casos puede extender el gravamen del impuesto a situaciones inexpresivas de capacidad económica en las que no se produce realmente afloramiento de una plusvalía relevante.

De poco nos servirían las sentencias del TC comentadas, si ante una manifestación mínima de capacidad económica se determinara una base imponible muy superior a aquella, por lo que además de los argumentos expuestos, dichas situaciones serían además igualmente inconstitucionales por aplicación directa de la doctrina del TC relativa a la limitación de la confiscatoriedad del Sistema Tributario²⁴².

También resulta interesante las indicaciones que el TS realiza en relación a la prueba de la inexistencia de incremento de valor que determinará la no

²⁴² La STC 193/2004 , de 4 de noviembre estableció que, “si bien es cierto que se puede someter a gravamen manifestaciones de la riqueza real o potencial, también lo es que, dado que el principio de capacidad económica actúa como límite, quebraría en aquellos casos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”

sujeción al IIVTNU, ya que mantiene el criterio de que sujeto pasivo podrá utilizar a estos efectos cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que al menos de forma indiciaria permita su apreciación, pero en consonancia con el criterio apuntado por el profesor Alias Cantón, atribuye singular relevancia a estos efectos a las escrituras públicas que formalizan las transmisiones que dieron lugar a las adquisiciones y enajenaciones de los terrenos urbanos.

Una vez que haya sido aportada la prueba por el contribuyente, recaerá en la Administración Tributaria correspondiente dejar la sin efecto aportando prueba suficiente en contra que desvirtúe aquella para poder aplicar la regulación de la LHL que según el TS ha dejado en vigor el fallo de la STC 59/2017 en caso de originarse la plusvalía.

El TS se expresa a este respecto en los términos siguientes: “2.-Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo

(a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017];

(b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin,

(c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno- que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía”.

Dicha postura resulta esencialmente coincidente con la de los autores analizados que ha sido expuesta con anterioridad, pero lo relevante a nuestro juicio es esta situación de incertidumbre jurídica que se ha creado con la publicación de las Sentencias referidas dada su falta de precisión técnica, por lo que resulta acuciante la necesidad de que sean las Cortes Generales las que

realicen la labor de definición clara y acorde a la CE de la normativa de del IIVTNU.

2.2.10.3. Propuestas de reforma del IIVTNU

En relación a las dos primeras Sentencias dictadas en relación al IIVTNU por el TC, los órganos competentes de los territorios forales han realizado ya su labor regulando de forma expresa las modificaciones que han permitido adaptar dichos impuestos a la jurisprudencia del TC comentada, por lo que fueron publicados tres decretos²⁴³ que modifican las normas forales que regulan el IIVTNU.

En todos ellos se establece la necesidad de existencia de incremento de valor derivada de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, que para que nazca la obligación tributaria, configurándose la inexistencia de plusvalía se configura como un supuesto de no sujeción al impuesto, lo que no resultaba posible según la redacción normativa declarada inconstitucional.

Al mismo tiempo dichas normas precisan la determinación de la magnitud de dicho incremento de valor mediante la necesaria comparación entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, remitiéndose a la normativa de los impuestos estatales que gravan la transmisión de los terrenos, fijándose en el caso de Vizcaya que dichos valores serán los que consten en los documentos que formalicen la transmisión en clara consonancia con las posiciones doctrinales analizadas, lo que determina un claro fortalecimiento del principio de seguridad jurídica para estos hechos impositivos.

En el plano estatal la situación es de espera ya que la modificación de dichos preceptos legales se encuentra en tramitación parlamentaria pero sin que nada apunte a que dicha labor llegue a buen puerto en un horizonte cercano.

Podríamos decir que el proyecto de ley centra su atención esencialmente tanto en la posibilidad de apreciar los supuestos de no sujeción derivados de la no generación de plusvalías, mediante la modificación del punto cuarto del artículo 104 y la adición de quinto punto al artículo 104 de la LHL declarado inconstitucional, como en la modificación de sistema de cálculo de la plusvalía generada por la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana mediante la reforma del artículo 107 de dicho texto legal.

²⁴³ Decretos de Guipúzcoa, de 28 de marzo, publicado en el Boletín Oficial de Guipúzkoa de 31 de marzo de 2017, el de Álava de 28 de marzo, publicado en el Boletín Oficial de Álava del día 5 de abril de 2017 y el de Vizcaya, de 20 de junio, que fue publicado en el Boletín Oficial de Bizkaia del día 22 de junio de 2017

Resulta relevante que los efectos derivados de la modificación de dichos preceptos legales está prevista que tengan una dimensión temporal diferente, ya que la entrada en vigor del artículo 104 se prevé que tenga lugar con efectos retroactivos desde el día 15 de junio de 2017, mientras las nuevas normas de cálculo de la base imponible entrarían en vigor tras la reforma, lo que suscita nuevos interrogantes que habrán de ser resueltos por los órganos jurisdiccionales.

Pero tras esta anómala situación, cuya solución no se atisba a corto plazo, subyace una controversia esencial mayor, que planteada por la doctrina científica, atañe a la conveniencia de la existencia misma del tributo.

Así no son pocos los autores que abogan por la desaparición del IIVTNU, entre ellos destaca el profesor PEDREIRA MENÉNDEZ²⁴⁴. Este autor mantiene que el impuesto “debería ser eliminado y que las ganancias, de haberse generado, ya están gravadas en los impuestos sobre la renta o sucesorios y no tiene sentido la existencia de un tributo que no grava las mismas, para no incurrir en doble imposición, sino una ficción. Además la configuración del impuesto conduce a múltiples supuestos en los que se exige sin que se haya producido una ganancia o incremento patrimonial real constatable, nos movemos de nuevo sobre valoraciones ficticias, porque el bien no ha sido transmitido fuera del entorno familiar o está dentro de una comunidad de bienes que viene ejerciendo una actividad con el mismo y solo se ha producido el fallecimiento de uno de los comuneros, lo que altera las cuotas de participación sobre el inmueble, pero no supone un incremento de valor de sus cuotas en tanto en cuanto no se materialicen las mismas”.

Por su parte el profesor CASANA MERINO, aún compartiendo dicho enfoque, no cree acertada la causa esgrimida por aquel relativa a la doble imposición que provoca dicho impuesto ya que la doble imposición es un fenómeno común que no está prohibido por nuestro ordenamiento tributario con carácter general, sino solo en casos específicos.

En su opinión aunque en este caso se produce una clara doble imposición, ello no deriva directamente en la necesidad que por esta razón se suprima el impuesto, lo que por otra parte parece improbable dada la gran necesidad de obtención de recursos tributarios que tienen las administraciones locales en este momento.

²⁴⁴ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total” Revista Técnica Tributaria, número 8, abril 2017, pág. 138.

En consecuencia éste propone, para el más probable caso de que el IIVTNU sea mantenido, que dicha doble imposición sea limitada a través de la introducción de reducciones en la base imponible de los impuestos en colisión o mediante la creación de deducciones en la cuota de éstos que limiten o eliminen la situación de doble imposición apreciada, lo que creemos más acertado ante el riesgo de que el actual tributo sea sustituido por otro de carácter más gravoso o, lo que sería aún peor, que ante la situación de hecho imponible vacante, la regulación tributaria de éste fuera asumida por las diferentes CCAA con la consiguiente dispersión normativa y descoordinación de la regulación del mismo.

Respecto al otro argumento esgrimido por el profesor Pedreira debemos destacar que compartimos su perplejidad ante la imposición del tributo a situaciones carentes de afloramiento real de capacidad económica, pero dichas consideraciones podrían ser extrapoladas sin riesgo de equivocarnos a otros muchos tributos cuyas estructuras técnicas determinan la producción de hechos imposables difíciles de apreciar desde la esfera del sentido común, como ocurre en la ganancias patrimoniales que se generan para el sujeto transmitente por la transmisión lucrativa de sus bienes y derechos en el ámbito del IRPF, por lo que a dichas consideraciones les auguramos un éxito limitado, aunque sin duda deseable a fin de acercar el régimen fiscal a la situación real del contribuyente, lo que por desgracia depara en numerosos casos situaciones sangrantes.

Resulta innegable que esta situación de incertidumbre jurídica afecta gravemente a la definición del régimen jurídico de la transmisión de las ramas de actividad en las que se integran inmuebles de naturaleza urbana, dada la carencia de seguridad jurídica al respecto y la posibilidad de que dichas transmisiones sean gravadas con una carga impositiva de elevada cuantía en los términos analizados, que a su vez se deriva de la errónea apreciación de sus circunstancias configuradoras y de su verdadera naturaleza a los efectos de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento de la LIS.

Por tanto, a nuestro juicio sería conveniente que, en el más que probable caso de que se mantenga la vigencia del IIVTNU, la reforma de este impuesto estableciera las líneas básicas que permitan atribuir un tratamiento de exención²⁴⁵ la transmisión de los terrenos urbanos integrados en aquellas,

²⁴⁵ La doctrina científica mayoritaria aprecia la naturaleza de exención en el “no devengo “ del IIVTNU en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial, ejemplos de ello los tenemos en los comentarios de Navarro Egea dentro de la obra “La transmisión onerosa de elementos afectos a la actividad empresarial en el IIVTNU” o el profesor Casana Merino que se inclina claramente por dicha consideración en su obra “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. Contra esta apreciación sin embargo podemos encontrar la opinión de algunos autores como Plaza Vázquez que considera dicho tratamiento como un verdadero supuesto de no

dado que a nuestro juicio resulta claro de en estos casos si se produce el hecho imponible que es definido como el incremento de valor de los terrenos urbanos derivada de su transmisión.

Dicha modificación legal determinaría la necesidad de suprimir la Disposición Adicional Segunda de la LIS, actual precepto regulador de la no sujeción de estas operaciones al IIVTNU.

Ello permitiría a su vez establecer un tratamiento fiscal homogéneo de la figura, afín al dispensado en el ámbito de otros impuestos al conjunto las operaciones de reestructuración empresarial en congruencia con esa necesidad de coordinación y coherencia del tratamiento tributario de las ramas de actividad que hemos expuesto, con el fin de evitar las distorsiones y asimetrías que como hemos visto han contribuido a la configuración de la actual concepción compartimentada, aislada y miope de las ramas de actividad de la que tantos perjuicios se derivan para el mantenimiento de las capacidades productivas de nuestras empresas.

sujeción al IIVTNU dada la libertad que para la determinación de dichos supuestos posee el legislador.

CAPÍTULO TERCERO

RÉGIMEN FISCAL DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

3.1. INTRODUCCIÓN

Regulada en nuestro ordenamiento jurídico interno en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido²⁴⁶, la figura de la no sujeción al IVA ha ido evolucionando desde un enfoque simplista hasta la configuración actual, no lejana aunque sutilmente diferente a la que la Ley del Impuesto sobre Sociedades realiza a la hora de definir el concepto de rama de actividad, dentro del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial²⁴⁷ reguladas en su capítulo VII del título VII²⁴⁸.

Esta característica institución hunde sus raíces en la regulación de la materia realizada inicialmente por la Sexta Directiva²⁴⁹, 77/388/CEE, configuradora del IVA, cuyo principio vertebrador y básico es el de la perseguida neutralidad del gravamen, que ha de materializarse de una forma especialmente intensa en el ámbito de las operaciones dirigidas a la adaptación de las empresas a las cambiantes circunstancias económicas y del mercado.

En la actualidad su regulación en el Derecho Comunitario se encuentra en el artículo 19²⁵⁰ de la Directiva 2006/112/CEE²⁵¹ que recepciona la

²⁴⁶ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44247 a 44305 (59 págs.) BOE-A-1992-28740.

²⁴⁷ Regulado en la Capítulo VII del Título VIII de la Ley Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.«BOE» núm. 288, de 28/11/2014.BOE-A-2014-12328.

²⁴⁸ Este apartado 3.1 del capítulo tercero ha sido publicado, con el objeto de acreditar con elementos objetivos la calidad científica de esta tesis doctoral, en la Revista Técnica Tributaria n.º121 abril-junio 2018, bajo el título “Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial”, pág. 40.

²⁴⁹ Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido; base imponible uniforme. [Disposición derogada] «DOUE» núm. 145, de 23 de junio de 1977, páginas 1 a 40 (40 págs.) DOUE-L-1977-80129.

²⁵⁰ *"Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.*

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales."

regulación inicial que de esta materia hizo el artículo 5.8 de la ya derogada Directiva 77/388/CEE.

En el ámbito de la imposición indirecta, nos encontramos en la actualidad en una situación cada vez más favorable a una amplia y no restrictiva aplicación de la norma de no sujeción al IVA a las operaciones de transmisión de activos y pasivos afectos a unidades empresariales económicas autónomas, derivada de la progresiva flexibilización en la interpretación de esta figura llevada a cabo por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que contrasta con el tratamiento restrictivo introducido recientemente en la norma de transposición española.

El estudio de la evolución jurídica y jurisprudencial en el ámbito del IVA de esta materia, recogida en una pluralidad de sentencias entre las que destacan las de los asuntos Zita Modes Sarl (2003) y Schriever (2011), nos permitirá apreciar la afinidad e imprescindible coordinación de esta figura con los principios rectores del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de la imposición directa.

3.2. JURISPRUDENCIA DEL T.J.U.E. SOBRE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL IVA

Las diversas manifestaciones del principio de Primacía del Derecho Comunitario²⁵² han dejado sentir su influencia en la regulación jurídica de la figura de la no sujeción al IVA definida inicialmente en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva²⁵³, que es aplicable a las operaciones de transmisión en bloque

²⁵¹ DIRECTIVA 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118 (118 págs.) DOUE-L-2006-82505.

²⁵² PÉREZ ROYO, F. , Derecho Financiero y Tributario Parte General. Vigésima Edición. Editorial Aranzadi 2010, págs. 93 y 94. *“Las leyes del IVA de cada país deben limitarse en lo esencial a copiar lo que establece la Sexta Directiva (actualmente Directiva 2006/112/CE). Los Estados Miembros disponen solo de un cierto margen de disposición, fundamentalmente para establecer el tipo impositivo aplicable que no puede ser inferior al mínimo fijado en la Directiva...se trata sencillamente de la aplicación del principio general de la Primacía del Derecho Comunitario en las materias que el Tratado reconoce competencia a la Unión.”*

²⁵³ El Artículo 5-8) de la Sexta Directiva determina que *“Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de*

de los conjuntos de activos afectos a las actividades empresariales en los diferentes ordenamientos internos de los Estados miembros, tanto por la necesidad de transposición del mismo, como por aplicación directa en defecto de ésta²⁵⁴.

La labor realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), ha modelado y definido en último término el marco jurídico en el que se desenvolverán las operaciones de reestructuración empresarial.

El estudio de los criterios establecidos por la Jurisprudencia del TJUE resulta absolutamente imprescindible para realizar un correcto enfoque del régimen jurídico-tributario propio de la transmisión de las unidades empresariales en funcionamiento; entre sus sentencias destacan la Sentencia Zita Modes Sarl²⁵⁵ y la Sentencia Schriever²⁵⁶.

3.2.1. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA ZITA MODES

La Sentencia Zita Modes Sarl resuelve el caso de una entidad mercantil luxemburguesa que explotaba una tienda de ropa y vendió sus instalaciones de artículos de moda a otra sociedad no vinculada denominada Milady.

Ésta última, con posterioridad a la adquisición de dichas instalaciones comerciales cambió su destino, pasando a explotar en las mismas una tienda de perfumes y cosmética.

Las autoridades fiscales luxemburguesas denegaron la aplicación del régimen de no sujeción al IVA a esta operación de transmisión de activos empresariales bajo el pretexto de que la entidad adquirente no había continuado con la actividad de la transmitente.

bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total”.

²⁵⁴ Este apartado 3.2 del capítulo tercero ha sido publicado, con el objeto de acreditar con elementos objetivos la calidad científica de esta tesis doctoral, en la Revista Técnica Tributaria n.º121 abril-junio 2018, bajo el título “Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial”, págs. 41 a 50.

²⁵⁵ STJUE de fecha 27 de noviembre de 2003, sobre el asunto C-497/2001, Zita Modes Sàrl versus Administration de L’ensregistrement et des domaines (Luxemburg).

²⁵⁶ STJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, sobre el asunto C-444/2010, Christel Schriever versus Bundesfinanzhof (Germany).

Dicha postura se basaba en que la normativa interna del IVA aplicable a dicho supuesto en aquel momento, la entidad beneficiaria de dicha operación debía continuar con la actividad de la sociedad transmitente, y además contar con la oportuna autorización administrativa para ejercer su actividad, circunstancia ésta que no había sido acreditada de forma suficiente por la sociedad beneficiaria.

Resulta significativo que la normativa del IVA interna española contemplaba en ese momento una regulación similar a la expuesta, en la que se establecían claras restricciones a la aplicación del mecanismo de la no sujeción.

En nuestro ordenamiento interno, al igual que en la regulación de Luxemburgo, se configuraba como un elemento imprescindible para la aplicación del supuesto de no sujeción, que el beneficiario de la transmisión continuara con la misma actividad que hasta ese momento había venido desarrollando el cedente, al entenderse que esta circunstancia resultaba necesaria para el cumplimiento del requisito de la continuidad con la personalidad jurídica de la entidad transmitente, establecida en el punto octavo de su artículo cinco de la Sexta Directiva.

Pues bien, en esta sentencia el TJUE se posicionó claramente a favor de la eliminación de las restricciones legales que los diferentes Estados miembros contemplaban en sus normas de transposición interna a la aplicación de la regla de no sujeción al IVA.

En consecuencia nuestro Ordenamiento Jurídico Interno siguiendo la Jurisprudencia del TJUE modificó la regulación vigente hasta entonces que había sido muy restrictiva en lo que respecta a la aplicación de las reglas de la no sujeción, dotándola de mayor flexibilidad mediante la promulgación de la Ley 4/2008²⁵⁷.

En este sentido el TJUE estableció que las regulaciones legales deberían permitir la aplicación de esta regla de no sujeción a todas las operaciones de naturaleza empresarial en las que se produjera la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos, sin que pudieran establecerse restricciones, salvo que, o bien se apreciara un evidente riesgo de fraude tributario, o bien, se produjera una colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer éste último.

²⁵⁷ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. «BOE» núm. 310, de 25 de diciembre de 2008, páginas 51998 a 52024 (27 págs.) BOE-A-2008-20802.

De igual modo, ante la carencia de una regulación legal homogénea²⁵⁸, el TJUE concretó en el fallo de esta sentencia la necesidad de realizar una interpretación uniforme de dicha institución, en el ámbito del derecho interno de los diferentes Estados miembros, a la hora de definir el concepto de la transmisión a título oneroso o gratuito, o bajo la forma de sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, a la luz de la finalidad última perseguida por la referida institución.

El TJUE en la Sentencia Zita Modes Sarl, al amparo de lo dispuesto en el artículo 5 de la Sexta Directiva, que define el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA, y en función de su finalidad, determinó las operaciones concretas que caen bajo el ámbito de dicha regla.

Entre ellas se encuentra comprendida la transmisión de un establecimiento mercantil en su conjunto o la transmisión de parte de una empresa que goce de autonomía funcional y que se halle constituida por una serie de elementos materiales o inmateriales cuya combinación constituya o sea susceptible de constituir una empresa, o parte de la misma, con capacidad suficiente para desarrollar una actividad económica autónoma²⁵⁹.

Así pues, el análisis de las conclusiones del TJUE nos lleva a preguntarnos por la afinidad del concepto de “transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes” con el de rama de actividad, definido por la normativa comunitaria en relación a las operaciones de reestructuración empresarial²⁶⁰ en el ámbito de la imposición directa.

²⁵⁸ Esta tesis de la interpretación uniforme del Derecho de la Unión Europea es avalada también por otros pronunciamientos del TJUE entre los que destaca la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, Padawan, que en su apartado 32 expone que "según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se desprende de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar". Ejemplo de ello son, entre otras, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, apartado 43, y de 2 de abril de 2009, A, C-523/07, Rec. p. I-2805, apartado 34.

²⁵⁹ STJUE Zita Modes ap.27. *"la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica en el sentido de esta Directiva sí podría incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 8, de dicha Directiva"*.

²⁶⁰ La Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, define la 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 de una explotación".

Nuestra respuesta a dicha cuestión debe ser claramente favorable, aunque con las matizaciones que haremos, ya que a nuestro juicio toda "rama de actividad" encajará en el concepto definido por el TJUE a los efectos del artículo 5-8 de la Sexta Directiva²⁶¹.

La doctrina administrativa dominante se pronuncia en la misma línea apuntada, así los profesores CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA²⁶² al exponer que "la definición de las operaciones cubiertas aportada por el TJUE coincide sustancialmente con el concepto de rama de actividad establecido en el art. 2, apartado j), de la Directiva 2009/133/CE12 donde se define 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".

Pero a nuestro juicio esta posición, debe ser matizada a la luz de la propia jurisprudencia del TJUE, al ser el concepto de rama de actividad en el ámbito del régimen de diferimiento más restrictivo que el de transmisión a título oneroso gratuito utilizado por el punto octavo del artículo 5 de la Sexta Directiva.

Por tanto, debe destacarse en este punto que el encaje entre ambas figuras no es simétrico, al no producirse la equivalencia precisa si realizamos la comparativa en ambos sentidos, puesto que no todos los conjuntos de elementos que integran el concepto de la entidad de universalidad de bienes y derechos a los efectos del IVA, podrán a su vez ser considerados como rama de actividad, ya que aquella figura, propia de la Sexta Directiva, podrá estar integrado por realidades más escuetas que este último.

También podemos apreciar importantes diferencias de índole temporal entre ambas concepciones, que desplegarán sus efectos en relación al momento

²⁶¹ La Sentencia Zita Modes define el concepto de universalidad de bienes en su ap 40 al decir: *"el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.*

²⁶² CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA. "El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pág 100.

que ha de ser apreciada la concurrencia de las circunstancias configuradoras de dichas realidades en los diferentes estadios de la operación de reestructuración empresarial.

En este aspecto la normativa del IVA resulta claramente menos exigente que la del régimen de diferimiento propia del IS, ya que aunque para ambos regímenes resultaba importante la existencia de un conjunto ordenado de bienes y derechos en el estadio anterior a la perfección de la operación de reestructuración, sin embargo tras la evolución jurisprudencial del TJUE, en el ámbito del IVA, esta necesidad propia del régimen de diferimiento del IS se diluye, siendo a su vez éste menos exigente con el mantenimiento de estructural *a posteriori* del conjunto transmitido.

En su virtud, resulta claro el paralelismo y afinidad de ambas manifestaciones jurídicas reguladoras de una misma realidad económica constituida por ese conjunto empresarial de elementos corporales e incorporales que es regulada por la normativa tributaria comunitaria en sus diferentes manifestaciones²⁶³, a la hora de enfocar estos dinámicos conceptos.

Resulta evidente que estas regulaciones se encuentran presididas por el claro objetivo común de posibilitar la adaptación de las empresas a las condiciones cambiantes del mercado, sin que el régimen jurídico tributario pueda suponer un elemento de obstaculización o fricción en el desarrollo de dichos vitales procesos empresariales²⁶⁴.

A nuestro juicio, la mayor contribución de Sentencia Zita Modes Sarl a la definición del marco jurídico de aplicación del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, lo constituye la consideración de que no puede limitarse la aplicación de dicho precepto a los casos en los que el beneficiario de la transmisión de esa universalidad total o parcial de bienes y derechos continúe con la misma actividad empresarial que el transmisor, sino que, muy al contrario, expresamente se admite por el TJUE su aplicación aun en el caso de dedicarlos a otras actividades diferentes²⁶⁵, lo que depara interesantes consecuencias jurídicas.

²⁶³ En este sentido también se pronuncia la STJUE de 29 de Abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World.

²⁶⁴ Ver el apartado 39 de la Sentencia Zita Modes Sarl.

²⁶⁵ Este enfoque es avalada también por otros pronunciamientos del TJUE entre los que destaca la Sentencia del TJUE de fecha 21 de octubre de 2012, en el asunto C-467/08, Padawan, apartado 32.

Esta posición se apoya precisamente en la literalidad del citado artículo 5-8 de la Sexta Directiva, que pone su énfasis en la continuidad en la personalidad del transmitente por parte del cesionario, lo que es matizado por el TJUE en el sentido de considerar que dicha norma parte de la base de que estos supuestos no pueden ser definidos como el hecho imponible consistente en la entrega de bienes (no entrega) propia del artículo 2-1 de la Sexta Directiva.

Este artículo estableció la regla de la “no entrega” al considerar que no suponía entrega de bienes la transmisión a título oneroso o gratuito de la universalidad total o parcial de un conjunto de bienes y derechos, al suceder el beneficiario en su esfera personal al cedente, englobándose en ésta por tanto las múltiples formulas en las que pueden materializarse las entregas de bienes y derechos a las entidades mercantiles, lo que conecta directamente con el ámbito en el que se desenvuelven las operaciones de reestructuración empresarial propias del régimen de diferimiento.

Pero el énfasis fundamental lo pone la jurisprudencia del TJUE en el elemento volitivo que determina la concurrencia de esa sucesión en la personalidad, y consiste en la apreciación de la intencionalidad que ha de guiar al cesionario, que necesariamente debe ser la idea de continuar con la actividad empresarial, aun cuando la materialización concreta de ésta sea de diferente naturaleza a la desarrollada anteriormente por el transmitente²⁶⁶.

Aquí es donde adquieren especial relevancia los elementos subjetivos de carácter interno de la operación, a la hora de acreditar la intención de suceder en la personalidad empresarial del transmitente, por lo que según la jurisprudencia analizada deberá constatarse la existencia de elementos objetivos²⁶⁷ que así lo demuestren de forma clara.

A nuestro juicio es en el aspecto subjetivo es donde la configuración jurídica de la no sujeción al IVA y del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de otros impuestos donde cobran su mayor relevancia.

A la luz de la jurisprudencia analizada, este elemento subjetivo se configura como el elemento esencial de conjunción entre ambos regímenes, lo que a la postre garantizará la correcta materialización de la perseguida

²⁶⁶ El apartado 46 de la Sentencia Zita Modes Sarl. Dispone que *"El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión"*.

²⁶⁷ Ver los apartados 42, 43 y 44 de la Sentencia del TJUE Zita Modes Sarl.

neutralidad fiscal que ha de guiar la regulación jurídica de estas operaciones de reestructuración empresarial.

Por tanto, la Sentencia Zita Modes Sarl despliega su influencia incluso más allá del IVA, al reforzar esta exigencia y por tanto complementa todo el ordenamiento fiscal regulador de las operaciones de reestructuración trascendiendo de su ámbito estricto.

En consecuencia, la aplicación conjunta de dichos regímenes fiscales a la transmisión de conjuntos ordenados de elementos afectos a actividades económicas en el ámbito propio de las operaciones de reestructuración precisará de la efectiva concurrencia de esos índices objetivos reveladores de la intencionalidad del sujeto beneficiario de la operación.

No obstante a nuestro juicio esta Sentencia, aun sin desmerecer su influencia, no completa el tratamiento de dichas operaciones, ya que no precisa el momento concreto en el que deben materializarse los elementos objetivos reveladores de dicha voluntariedad.

Resulta curioso en este aspecto que nuestra normativa interna, tanto en la regulación del régimen de diferimiento del IS, como en la de la no sujeción al IVA, exige la concurrencia de dicho elemento volitivo tanto en los estados previos y simultáneos de la perfección de la operación de reestructuración²⁶⁸, como también en los posteriores.

En consecuencia, la aplicación a la transmisión de los conjuntos de elementos afectos a las actividades económicas en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial de dichos regímenes jurídicos precisará de la concurrencia efectiva de estos elementos objetivos que denoten la intencionalidad del adquirente en la continuación de la personalidad del transmitente, de forma constatable y continua a lo largo de todo el proceso y por supuesto con posterioridad a la ejecución de la operación de reestructuración.

Pero la aplicación de dichos regímenes posee un límite que ha sido definido por la propia Jurisprudencia del TJUE; éste encuentra su fundamento en el Principio de Conculcación del Abuso de Derecho del Derecho Comunitario.

²⁶⁸ Esta exigencia es más intensa en el ámbito del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración, reguladas por la LIS, al exigirse por su artículo 76 la preexistencia de la rama de actividad en un estadio temporal previo a la ejecución de la operación.

Por tanto, aún cuando hayan sido cumplidas de una forma satisfactoria los requisitos analizados, la concurrencia del ánimo de continuar con la actividad empresarial deberá mantenerse claramente con posterioridad al momento de producirse la transmisión de la rama de actividad o universalidad total o parcial analizadas.

En consecuencia, y dado el incumplimiento flagrante de la finalidad para los que fueron creados, quedarán excluidos de la aplicación de dichos regímenes los supuestos de venta de existencias o liquidación inmediata de la empresa recibida,

Por último, resulta destacable que la Jurisprudencia del TJUE también se mostró contraria a las exigencias contenidas en las legislaciones fiscales internas de los diferentes Estados miembros en relación a la necesaria autorización de establecimiento de las actividades empresariales del beneficiario de estas operaciones de reestructuración empresarial.

En relación a la necesidad de autorización de la actividad, a los efectos de las actividades de seguros²⁶⁹ el TJUE, tenía ya establecido que un Estado miembro no puede restringir el alcance de una exención del IVA únicamente a las prestaciones efectuadas por operadores autorizados para ejercer la actividad, cuyos elementos patrimoniales afectos sean objeto de transmisión.

Por su parte, El TJUE en congruencia con el principio de neutralidad fiscal del IVA y su propia Jurisprudencia en la Sentencia Zita Modes Sarl, estableció a este respecto que el régimen administrativo especial de autorización de una determinada actividad no ha de influir en la apreciación de las circunstancias que permitan aplicar al caso concreto el régimen de no sujeción al IVA²⁷⁰.

3.2.2. SENTENCIA SCHRIEVER

²⁶⁹ Ver Sentencia TJUE, de 25 de febrero de 1999, asunto CPP, C-349/96, Rec. p. I-973.

²⁷⁰ Sentencia Zita Modes, ap 54 dice "*la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte de una empresa está, en principio, sujeta al IVA, aunque el cesionario no posea la autorización de establecimiento requerida por el Estado miembro de que se trate para el ejercicio de la actividad económica que este establecimiento o esta parte de una empresa permite desarrollar. cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, esta transmisión no puede quedar excluida de la aplicación de la regla de la no entrega por la única razón de que el beneficiario no posea tal autorización.*

Según se ha expuesto, una importante cuestión que se plantea en relación a la apreciación de ese elemento volitivo apuntado, es la referente a la determinación del lapso temporal en el cual deberán permanecer vigentes los elementos intencionales de continuidad de la actividad económica, y sus manifestaciones objetivas que la sentencia Zita Modes ponía de manifiesto.

A la luz de la jurisprudencia analizada resulta obvio que en el periodo inmediato anterior a la ejecución de la operación de transmisión de esta universalidad de bienes y derechos, los estadios preparatorios de la misma deberán tender hacia la materialización de dicho resultado, en cuyo caso no resultará una cuestión espinosa su apreciación, bastando para ello a los efectos del IVA su concreción en el momento de la perfección de la operación bajo los parámetros señalados.

Pero en donde se torna más peliaguda la cuestión, es en su análisis a posteriori, es decir, a la hora de apreciar durante cuánto tiempo deberá mantenerse esta organización empresarial acompañada de esa intencionalidad objetiva, ya que una desmembración estructural inmediata del conjunto transmitido, no digamos su liquidación, originaría una clara transgresión de la finalidad del régimen.

Por contra, la inmutabilidad indefinida del conjunto a nuestro juicio también también desvirtuaría la finalidad perseguida, al privar a estas operaciones de la necesaria flexibilidad y agilidad que las caracteriza, derivada del mutable mundo económico en el que se desenvuelven²⁷¹.

Pues bien, la respuesta a este problema es ofrecida por otra sentencia paradigmática del TJUE, cual es la denominada Schriever, asunto C-444/10, que completa en el campo de la transmisión inmobiliaria la definición que de la materia realizó inicialmente la sentencia Zita Modes antes analizada.

La sentencia Schriever perfecciona las conclusiones extraídas de aquella y adicionalmente complementa y redondea los conceptos analizados, hasta conseguir una evolución lógica, tanto del concepto de universalidad de bienes,

²⁷¹ En este sentido a la luz de la jurisprudencia analizada no resulta oportuna la determinación de plazos por parte del legislador interno, ya que la pertinencia de la aplicación de la regla de no sujeción estriba en la intencionalidad del beneficiario de continuar con la explotación económica y que deberá ser valorada conforme a un conjunto de elementos objetivos. En consecuencia, el establecimiento de un periodo legal de afección posterior de los bienes y derechos transmitidos a la actividad económica desdibujaría las líneas básicas seguidas por la jurisprudencia del TJUE aun cuando no pueda negarse su influencia como uno de los factores que inciden en la apreciación de la concurrencia de este elemento subjetivo necesario de la intencionalidad.

como de las características y circunstancias que han de presidir su transmisión, en congruencia con el principio de neutralidad definido por la Sexta Directiva.

Esta sentencia se resolvió un caso similar, pero que goza de una mayor complejidad negocial, lo que se traduce en una mayor riqueza de matices en sus conclusiones. Así durante el año 1996 la señora Schriever, residente en Alemania, que venía explotando una tienda minorista de artículos de deporte en unos locales de su propiedad, transmitió mediante compraventa a una sociedad mercantil denominada Sport S. GmbH las existencias y el equipamiento comercial de su negocio, reservándose la propiedad del local en el que se centraba materialmente la actividad comercial.

En un lapso de tiempo de un mes a dicha transmisión la señora Schriever cedió a la sociedad mercantil compradora el uso del local mediante un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido, que incluía una cláusula de resolución que facultaba a ambas partes para instarla dentro de cualquier trimestre de vigencia del contrato.

La transmitente consideró dicha operación como no sujeta al IVA al constituir la transmisión de una universalidad de elementos amparados por la no sujeción dispuesta en el apartado 8 del artículo 5 de la Sexta Directiva, en coherencia con las conclusiones de la Sentencia Zita Modes.

La sociedad beneficiaria de la transmisión mantuvo el ejercicio de la actividad comercial y el uso del local arrendado bajo el paraguas del contrato de arrendamiento durante un periodo de aproximadamente dos años.

Una vez revisada la transmisión por las autoridades fiscales (Finanzamt), estas consideraron que no se ajustaba a la regulación jurídica interna de Alemania de la no sujeción, ya que no se cumplían las condiciones para considerar dicha transmisión como una universalidad de bienes, al no englobar al inmueble en el que se desarrollaba la actividad, siendo éste un elemento esencial a estos efectos.

La posición administrativa fue rebatida por el Finanzgericht (tribunal de instancia) que dio la razón a la señora Schriever, basado en los argumentos de la efectiva continuidad de la actividad empresarial de comercio de objetos de deporte desarrollada por la entidad mercantil beneficiaria, así como en la inconsistencia e inoperancia de la cláusula de resolución del arrendamiento contenida en el contrato de cesión del uso del local.

Esta resolución inicial fue recurrida por las autoridades fiscales ante el Tribunal Financiero Federal (Bundesfinanzhof), argumentándose adicionalmente que el pacto de resolución del arrendamiento restaba la necesaria solidez a la continuidad de la actividad comercial minorista, que necesitaba inexcusablemente el uso de un local comercial.

El Tribunal Financiero Federal consideró que la transmisión enjuiciada era acorde con su doctrina relativa a la transmisión de negocio, aunque el supuesto enjuiciado careciera de algunos elementos incluidos en la empresa originaria que no aparecían claramente incluidos en la transmisión; ello no tenía por qué privar necesariamente a ésta de la consideración de no sujeta, siempre que el sucesor en la actividad pudiera utilizarlos de forma duradera, aun bajo la cobertura de un negocio jurídico diferente a la compraventa mediante la que se articulaba la operación.

No obstante lo anterior, el Bundesfinanzhof consideró oportuno plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE, dada la singular naturaleza del contrato de arrendamiento planteado, caracterizado por esa posibilidad de resolución cuasi inmediata de la que gozaban ambas partes, lo que podría implicar el incumplimiento de las condiciones exigidas por la propia jurisprudencia del TJUE.

Pues bien, con esta acertada decisión del Tribunal Financiero Federal se permitió al TJUE seguir avanzando en el camino evolutivo referido, orientado en todo momento al despojo de las trabas legales que los ordenamientos internos establecían a la ejecución de las operaciones de reestructuración empresarial, que partiendo de la doctrina sentada por la Sentencia Zita Modes, se realizó de la siguiente manera.

El TJUE enfatizó la necesidad de que el conjunto de los elementos afectos que son objeto de la transmisión deberían ser suficientes para el desarrollo de una actividad económica autónoma, pero matizando la anterior jurisprudencia en el sentido de que habrá de prestarse atención en cada caso concreto a la singular naturaleza de la actividad económica.

Para apreciar o no esta adecuación se habrá de atender a las particulares características de la actividad, de tal forma que si la necesidad de utilización de inmuebles en propiedad no es absolutamente esencial para el desarrollo de la misma, la transmisión podrá encajar en la institución de la no sujeción definida por el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, siempre que la operación considerada en su conjunto permita el uso de dichos inmuebles de ser estos imprescindibles.

En relación al caso particular, el TJUE se manifestó proclive a admitir la fórmula del uso del inmueble por parte del beneficiario bajo un contrato de arrendamiento, manteniendo el cedente la propiedad de este.

Es más, el propio TJUE, se inclinó por un enfoque eminentemente casuístico y pormenorizado, al admitir expresamente la posibilidad de mantener la consideración de transmisión no sujeta incluso cuando ésta implica el cese del uso de los inmuebles originarios, pudiendo trasladarse el beneficiario a otros diferentes, sin que por ello se pierda tal consideración.

Esta nueva posición del TJUE se configura como un gran paso desde la perspectiva jurídico-tributaria en el camino del allanamiento del camino de las operaciones de reestructuración empresarial, claramente coincidente en sus objetivos con el del régimen de diferimiento en el ámbito de otros impuestos²⁷².

Lo anterior consolida la interpretación de que la institución de la no sujeción, cuando resulta esencial para el desarrollo de una determinada actividad empresarial el uso de inmuebles, admite otras fórmulas de uso diferentes a la propiedad, entre las que se encuentra la cesión en arrendamiento²⁷³.

Una postura diferente a la anterior implicaría una clara y arbitraria discriminación entre los propietarios de inmuebles y los arrendatarios de los mismos, que en modo alguno estaría respaldada ni por la literalidad de la Sexta Directiva, ni por su espíritu, según se manifiesta en su apartado 30 al decir que ello "provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales".

En definitiva, se puede concretar este pronunciamiento jurisprudencial en el sentido de que no resulta imprescindible para considerar una operación de transmisión de activos y pasivos afectos a una actividad económica como amparada por lo dispuesto en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, el hecho de que se transmita paralelamente la propiedad de los inmuebles en los que se

²⁷² Ver Sentencia Schriever ap.25, 26 y 27.

²⁷³ La sentencia Schriever en su apartado 29 expone que "*puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate*".

localizaba originariamente la actividad, siendo posible por tanto acudir a formulas alternativas que posibiliten el uso de éstos u otros inmuebles, que sirvan adecuadamente a la consecución de los fines de la actividad empresarial en función de su particular naturaleza.

3.2.3. LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL POR PARTE DEL CESIONARIO

Resulta oportuno en este momento, retomar el análisis de la cuestión planteada al comienzo de este apartado, sobre la necesaria intencionalidad de dar continuidad a la actividad empresarial del cesionario, que tras la Sentencia Zita Modes debía venir respaldada por elementos objetivos²⁷⁴.

Aquí es dónde se puede apreciar un importante avance en la configuración jurídica del enfoque de esta circunstancia en relación a la jurisprudencia anterior, a la que complementa la Sentencia Schriever, ya que según el apartado 45 de esta última, esa voluntad deberá "interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes....la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma".

Es decir, el TJUE realiza un nuevo giro el enfoque de esta cuestión, y no lo hace hacia la exigencia de que concurren circunstancias fácticas que determinen claramente la existencia de esa voluntad de continuar con la actividad empresarial, sino que se orienta hacia una innovadora concepción: la objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de la actividad empresarial concreta.

De materializarse esta objetiva aptitud del conjunto de bienes y derechos transmitidos, desde el punto de vista jurídico determinará inexcusablemente la concurrencia de la requerida actitud empresarial de continuación de la actividad aludida, evitándose con ello la interposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos procesos de reestructuración empresarial.

²⁷⁴ Ver sentencia del TJUE, de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09,X, ap.47.

Será por tanto el análisis posterior, casuístico y pormenorizado de la sucesión de los acontecimientos con trascendencia jurídica el que determinará si en el supuesto concreto se ha materializado o no el requisito de la voluntariedad en la sucesión de la actividad empresarial, o en otro caso, si la liquidación de la misma representa un supuesto de abuso de derecho que no es digno de acogerse al régimen de no sujeción previsto en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, amparado en último término en el principio básico de neutralidad que preside la configuración jurídica del IVA²⁷⁵.

A nuestro juicio, esta doctrina implica que incluso en el caso de que se produzca una precoz desmembración total o parcial de la universalidad de bienes y derechos transmitidos, siempre que ésta se deba a las circunstancias económicas del mercado derivadas de la propia evolución de la actividad empresarial y éstas sean ajenas a la voluntad inicial impulsora del diseño y ejecución de la operación de reestructuración empresarial concretamente considerada, la operación en su conjunto se verá amparada por la figura de la no sujeción analizada.

Ello configura un enfoque innovador del régimen jurídico de estas operaciones de reestructuración que enlaza directamente con los criterios utilizados por la jurisprudencia del TJUE a la hora de configurar el principio comunitario de prohibición del abuso de derecho²⁷⁶ en materia tributaria que caracteriza la regulación comunitaria tras las sentencias Halifax²⁷⁷ y Part Service²⁷⁸.

El profesor GARCÍA PRATS²⁷⁹ manifiesta a este respecto que "las normas del Derecho de la Unión no pueden ser abusadas, cuando lo son, el

²⁷⁵ Ver el apartado 22 de la Sentencia del TJUE, de 29 de marzo de 2012, asunto C-500/10, Belvedere Construzioni.

²⁷⁶ El TJUE reconoce la prohibición del abuso de Derecho como un principio esencial del Ordenamiento de la Unión Europea, el cual posee mecanismos de reacción contra el abuso de Derecho. Fue el propio TJUE el que de forma expresa enfatizó la existencia de dicho principio en la Sentencia Emsland-Starke, caso C-110/99, de 14 de diciembre de 2000. En congruencia con dicha concepción el Derecho de la Unión Europea no puede ser ni alegado ni aplicado de forma fraudulenta.

²⁷⁷ STJUE de 12 de febrero de 2006, en el asunto C-425/06, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

²⁷⁸ STJUE de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service srl v. Ministero dell'Economia e delle Finanze.

²⁷⁹ GARCIA PRATS, F.A. Revista Técnica Tributaria número 110, julio-septiembre 2015, "Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias" julio-septiembre 2015, número 110, AEDAF, pag.136.

propio derecho de la Unión cuenta con mecanismos que permiten su contravención...queda en manos de los Estados miembros decidir sobre la correcta estrategia de lucha contra el abuso de las normas tributarias, aunque deben superar los parámetros de compatibilidad con el Ordenamiento de la Unión Europea formulados por el Tribunal de Luxemburgo" en referencia a la línea más reciente seguida por la Jurisprudencia del TJUE ²⁸⁰.

Se puede concluir, por tanto, que el gran avance conceptual propiciado por esta sentencia, reside en que, a diferencia de la Zita Modes, las circunstancias que configuran la aptitud de la universalidad de bienes para cumplir con esa idoneidad requerida, deben ser apreciadas caso a caso y en el momento de la transmisión, lo que deben en todo caso es hacer factible la continuación de la actividad empresarial, que no tiene por que ser la desarrollada por el transmitente y además no requiere la identidad de los elementos transmitidos con la organización empresarial preexistente en el transmitente.

Lo anterior determina claramente, desde la perspectiva temporal, que la aptitud para el desarrollo de la actividad empresarial requerida a ese conjunto de bienes, derechos y deudas que configuran la universalidad que es objeto de la transmisión, pueda configurarse *a posteriori* a los efectos de la aplicación del régimen de la no sujeción, es decir, en sede del beneficiario.

3.3. INFLUENCIA DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA DEL IVA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

²⁸⁰ En este sentido se pronuncia igualmente la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, que en el marco de la directiva de Fusiones 90/434/CEE del Consejo, de de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros manifiesta en su apartado 50 "Por otra parte, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69, y Kofoed, antes citada, apartado 38)."

3.3.1. PREEMINENCIA DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA EN EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Las operaciones de reestructuración empresarial se configuran como negocios jurídicos complejos con un sustrato económico esencial, que persiguen la optimización estructural de la empresa, habitualmente mediante la transmisión de conjuntos de activos y pasivos a otras entidades, o bien, mediante la transmisión de un porcentaje significativo de valores representativos del capital social de entidades, teniendo como contrapartida la entrega de acciones o participaciones a la entidad transmitente o a sus socios, pero con la particularidad de que estas transmisiones patrimoniales solo representan una herramienta de las mismas de carácter instrumental, pero no su objetivo o fin último²⁸¹.

En consonancia con esta peculiar naturaleza y finalidad resulta destacable que la regulación que los diferentes tributos realizan sobre estas operaciones empresariales de reestructuración se encuentra presidida por el principio de neutralidad, por lo que pueden observarse múltiples manifestaciones del mismo en la regulación jurídica comunitaria de esta materia, dado su carácter de fuente primaria de la misma, pero quizás sea en el ámbito del IVA donde ejerza su más intensa influencia.

Este principio que vertebra la regulación del IVA en sus diferentes configuraciones encuentra su máximo exponente, aunque no de forma exclusiva, en la definición y regulación que realizó la Sexta Directiva del régimen de las deducciones (en la actualidad regulado por la Directiva 2006/112/CEE), materializada en el tratamiento técnico-jurídico asignado a la mayor parte de los hechos imposables por el característico mecanismo de la repercusión-deducción.

Pero el régimen de deducciones no constituye la manifestación exclusiva de dicho principio ya que la Sexta Directiva estableció otra figura que complementa este régimen a la hora de hacer efectiva esa buscada neutralidad impositiva que es aplicable específicamente a las operaciones de transmisión en bloque de activos afectos a las actividades empresariales, cual es la regla de la "no sujeción" analizada anteriormente.

²⁸¹ Este apartado 3.3 del capítulo tercero ha sido publicado, con el objeto de acreditar con elementos objetivos la calidad científica de esta tesis doctoral, en la Revista Técnica Tributaria n.º121 abril-junio 2018, bajo el título "Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial", págs. 50 a 57.

La Jurisprudencia del TJUE, ha reconocido el poderoso efecto económico y financiero que la imposición del IVA, incluso con la aplicación de dicho régimen de deducciones puede llegar a desplegar en el ámbito de la operaciones de reestructuración empresarial, por lo que ha manifestado que esta injerencia podría ir en contra de la misma esencia del tributo y de sus principios rectores del impuesto.

En este sentido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea,²⁸² reconoce que la no sujeción referida, en su conformación como segundo pilar en el que se apoya la materialización de la neutralidad, persigue "facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificando y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, repercutiría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado".

Resulta claro pues que la regla de no sujeción resulta imprescindible a la hora de materializar el principio de neutralidad, al complementar la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido que podemos calificar de "normal", lo que responde desde la óptica del Derecho Comunitario a una doble finalidad:

a) Por una parte, desde la perspectiva estrictamente económica, se trata de no entorpecer la continuidad de las actividades de naturaleza empresarial que grava el IVA, coincidiendo de esta manera con la directriz básica que guía la regulación en el ámbito del régimen de diferimiento de las operaciones de reestructuración empresarial en el marco de otros tributos.

b) Por otra parte, desde la perspectiva financiera, tiende a la eliminación del sobre coste financiero que una imposición "normal" representaría para el adquirente o beneficiario de dichas operaciones de reestructuración empresarial consistentes en la transmisión de un patrimonio de naturaleza estrictamente empresarial, que la aplicación de la técnica de la deducción no eliminaría, con el objetivo de no entorpecerlas con gravámenes, que aun teniendo un corto recorrido temporal, podrían incidir de una manera decisiva en el normal desenvolvimiento de estos procesos de acondicionamiento empresarial a las variables circunstancias que caracterizan al actual dinámico mercado, dado el importante gravamen que pueden suponer en la mayor parte de los casos.

²⁸² STJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, referente al asunto Chistel Schriever v, asunto C444/2010. bundesfinanzhof (Germany).

Este enfoque es corroborado por la doctrina científica, así los profesores CALDERÓN CARRERO Y QUINTAS SEARA²⁸³ mantienen que "la no aplicación de esta regla de no sujeción, podría determinar, en muchas ocasiones, que la operación no se realizase, pues habida cuenta de los tipos de IVA vigentes en los diferentes Estados miembros, resulta sencillo imaginar el impacto en la tesorería del adquirente en transmisiones de cierto valor económico. Así, en el momento de la adquisición del conjunto patrimonial, se produciría una salida "adicional" de tesorería por el importe del impuesto, que no se recuperaría hasta el momento de practicar la deducción del IVA soportado. Precisamente, es en este lapso temporal donde se generan los costes financieros para el adquirente, y que dependerán evidentemente de la cantidad pagada en concepto de IVA, pero también de otros factores como el hecho de que se haya tenido que acudir a financiación externa para acometer la operación."

3.3.2. SOBRE LA DESEABLE COORDINACIÓN DE LOS DIFERENTES RÉGIMENES IMPOSITIVOS

En función de lo anterior, resulta claro que este peculiar régimen de no sujeción en el ámbito del IVA, se configura como un complemento básico y esencial del específico régimen de diferimiento del Capítulo VII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades²⁸⁴, ya que ambos tienen su fundamento en la gran influencia derivada de la importancia cuantitativa que supondría para la estabilidad financiera de los operadores económicos la

²⁸³ CALDERÓN CARRERO y QUINTAS SEARA "El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pag 98.

²⁸⁴ Téngase en cuenta que la Exposición de Motivos de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas exponía que su Título I que tenía "como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canges de acciones...si bien la norma comunitaria únicamente versa sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la comunidad Económica Europea, los Principios tributarios sobre los que ésta constituida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español" .

aplicación de los elevados tipos de gravamen²⁸⁵ del IVA que se encuentran vigentes en los países de nuestro entorno²⁸⁶.

No obstante, la coordinación entre ambos regímenes resulta precaria en estos momentos, ya que tras la Sentencia Zita Modes las grietas entre una y otra figura se fueron ensanchando.

Así pues, se ha llegado a un estadio en el que las dos figuras referidas, aunque poseen rasgos muy similares en la mayor parte de su extensión, no pueden ser superpuestas de manera coincidente, al ser interpretadas tanto por la ley nacional de los diferentes Estados miembros, como por la doctrina administrativa de los mismos de manera autónoma y diferenciada²⁸⁷.

En la actualidad las principales figuras impositivas de nuestro Ordenamiento Jurídico Interno regulan de forma independiente y descoordinada dichos procesos, todo ello, a pesar de que en un primer momento el criterio administrativo de la propia DGT admitía la identidad entre los conceptos esenciales de rama de actividad y transmisión global o parcial de bienes y derechos utilizados por el IS y el IVA.

La propia Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha manifestado de forma expresa y clara en el sentido de no considerar extrapolables ambos conceptos²⁸⁸ en pronunciamientos como las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2013 y de 28 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 5081 y RJ 2013, 8148).

El Tribunal Supremo²⁸⁹, haciéndose eco de las consecuencias de las Sentencias analizadas del TJUE, subraya las diferencias conceptuales entre una y otra figura al acotar la institución de la no sujeción a la transmisión de un

²⁸⁵ Ver sentencia Schriever ap. 31.

²⁸⁶ En este sentido se pronuncian también SALTO GUGLIERI, J. ROMERO DE LA VEGA, A., "Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores" CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, pag 732-737.

²⁸⁷ Esta opinión es mantenida por SÁNCHEZ MANZANO, Revista Quincena Fiscal, febrero de 2015, número 4, Lex Nova Thomson Reuters, pag55.

²⁸⁸ STS de 19 de junio de 2013. FD octavo: "la actual redacción del artículo 71-1º de la ley 37/1992, excluye el concepto tradicional de rama de actividad"

²⁸⁹ Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2013, RJ 2103,5081) fundamento de derecho octavo.

conjunto de elementos que formando parte del patrimonio empresarial del contribuyente constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, pero centrando la concurrencia de esta circunstancia en sede de la entidad adquirente, lo que precisa al decir que "lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada", y abunda en este aspecto al manifestar que el TJUE "considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión de la actividad no estuviera diferenciada".

Curiosamente en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre en la redacción de la LIVA, se exige la concurrencia de dichas circunstancias en sede de la entidad transmitiente.

A nuestro juicio las diferencias más acusadas entre ambas figuras no se deben a la naturaleza o composición del conjunto de elementos que las conforman, que resulta prácticamente coincidente, sino que se producen en la definición de la extensión en ámbito subjetivo de las mismas, concibiéndose por la doctrina administrativa el concepto de rama de actividad de una manera claramente más restrictiva que el correspondiente a la universalidad total o parcial de bienes y derechos propio de la no sujeción al IVA.

A este respecto, la DGT restringe la consideración de rama de actividad a la globalidad del conjunto de elementos efectos conformadores de una misma realidad de negocio en el seno de cada persona (Consulta Vinculante V1945-15, de 19 de junio de 2015)²⁹⁰, en claro contraste con la amplia y flexible concepción que, tras las sentencias del TJUE analizadas, atribuye al los conjuntos de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo que trasmite en el ámbito de la no sujeción al IVA, que se muestra claramente proclive a la posibilidad de que sean beneficiarios de la misma, simultánea o sucesivamente, una pluralidad de ellos en el seno de una transmisión múltiple operada por una misma persona.

²⁹⁰ La DGT mantiene en el ámbito del régimen de diferimiento propio del I.S. una postura más restrictiva que en el IVA al considerar que "el propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas".

Si bien es cierta esta concepción global del conjunto de elementos atribuida por la doctrina administrativa a la naturaleza de rama de actividad dentro de una misma actividad, en los últimos tiempos dicho enfoque se ha visto matizado en el sentido de permitir la apreciación de diferentes ramas de actividad dentro de una misma actividad económica, siempre que ya se cuente con una organización diferenciada preexistente en sede de la transmitente, lo que conceptualmente acerca²⁹¹ de nuevo al concepto de rama de actividad con la figura de las universalidades o conjuntos de bienes y derechos a los efectos de la no sujeción al IVA analizada.

En este momento resulta oportuno preguntarse por la posible identidad o conexión jurídica que debiera existir entre las figuras analizadas; en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013, adopta nítidamente una posición finalista, al pronunciarse expresamente en su fundamento de derecho octavo sobre la desconexión de la operatividad del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial con respecto a la no sujeción del IVA, en el sentido de admitir la aplicación de esta última con independencia de la improcedencia de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento previsto en el capítulo VIII del título VII de de la LIS, en pro del principio de neutralidad con el fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el ahorro de costes financieros que ello implica.

Esta postura encuentra su apoyo en la jurisprudencia comunitaria del TJUE analizada la cual en palabras del propio TS²⁹² "desconecta su operatividad del régimen especial de reestructuración aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos" con la finalidad primordial de "no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros".

²⁹¹ Ejemplo de ello es la Consulta Vinculante de la DGT V3115-15, de 16 de octubre de 2015 que a estos efectos refiere que *"El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas"*.

²⁹² STS de 19 de junio de 2013. FD octavo.

La consideración anterior, proclive a la desconexión jurídica de ambas figuras es mantenida por la doctrina mayoritaria, concretamente SÁNCHEZ MANZANO²⁹³ se pronuncia en el mismo sentido mantenido por el propio Tribunal Supremo al admitir la posibilidad de aplicación descoordinada de ambas figuras dentro de una misma operación de reestructuración empresarial para la transmisiones de unidades económicas en consideración a la autonomía con que se interpretan los diferentes preceptos y la calificación diferenciada de los hechos imposables sujetos al IVA.

Este autor aclara que el artículo 7.1º de la LIVA al aludir a transmisiones sin diferenciar el negocio jurídico del cual se derivan desconecta claramente su operatividad del régimen de diferimiento del IS, y fundamenta su opinión entre otras razones en la propia literalidad del precepto legal referido, que prevé que se aplique dicha institución con independencia del régimen fiscal que resulte de aplicación a dicha transmisión en el ámbito de otros impuestos

En este sentido, descendiendo de la pura elucubración teórica a la práctica habitual de la empresa, resulta fácil percibir el gran impacto y desequilibrio que ello podría suponer en la tesorería de una empresa beneficiaria del régimen de diferimiento propio de estas operaciones, que se viera sometida a un tipo de gravamen del veintiuno por ciento sobre el valor de sus activos, aun cuando no fuera lejano el horizonte temporal de recuperación de la cuota tributaria devengada por dicha transmisión del patrimonio empresarial, dado su significativo valor patrimonial relativo.

De no aplicarse esta regla a estas operaciones traslativas del dominio del patrimonio empresarial, en el momento de producirse dicha transmisión la empresa beneficiaria se vería obligada a sufrir una salida efectiva de tesorería en una cuantía equivalente al importe de la cuota del impuesto referida, que no podría recuperarse hasta el momento en el que según las normas de gestión del impuesto fuera posible practicar la devolución de las cuotas del IVA soportado por la vía de la deducción dada su elevada cuantía en relación al volumen de las operaciones ordinarias de la empresa.

En la práctica, dentro de nuestro sistema tributario, salvo que la empresa beneficiaria estuviera acogida al sistema del REDEME²⁹⁴, el horizonte de

²⁹³ SÁNCHEZ MANZANO, J.D., Quincena Fiscal, "Regla de la Proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal" febrero de 2015, núm. 4, pag 55.

²⁹⁴ Régimen Especial de Devolución Mensual del IVA. Regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; según la modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, así como debido a las modificaciones incorporadas al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el

recuperación de la cuota tributaria generada por el IVA se alargaría en el mejor de los casos a un periodo de varios meses con las consiguientes cargas financieras y tensiones de tesorería que ello generaría, suponiendo en cualquier caso y de forma evidente un lastre muy significativo, quizás insoportable, para el desarrollo del proyecto de negocio de la empresa receptora del patrimonio transmitido, lo que colisionaría frontalmente con el común principio de neutralidad que arroja la regulación de estas operaciones de reestructuración y la jurisprudencia del TJUE analizada.

En consecuencia, estas operaciones, consistentes en la transmisión de un conjunto de bienes y derechos pero que tienen una finalidad diferente y trascendente, en atención al referido principio no podrán ser definidas en ningún caso por la norma legal interna, en congruencia con la jurisprudencia comunitaria analizada, como una operación englobada dentro del hecho imponible como entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

A nuestro juicio esta apreciación también debería definir de manera coincidente la aplicación a las mismas operaciones del régimen de diferimiento propio del I.S., en cumplimiento, tanto del referido principio de neutralidad, como de la aspiración contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución tendente a la consecución del sistema tributario, el cual obviamente debería definirse de forma armonizada tanto desde la perspectiva de los principios

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el 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, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Mediante este régimen especial los sujetos pasivos del IVA pueden obtener la devolución del IVA mensualmente en vez de anualmente, como ocurre en el régimen general de este impuesto.

Este régimen es aplicable a las empresas que tienen un gran volumen de operaciones (grandes empresas, exportadores, exportadores grandes empresas), pudiendo las pymes acogerse al mismo de manera voluntaria.

La ventaja principal de este sistema de devolución mensual del IVA es que las empresas pueden solicitar y obtener la devolución del IVA sin tener que esperar a que acabe el año. De esta manera se reduce el coste financiero derivado de la mecánica de gestión del IVA pudiendo incorporar a sus inversiones esas tesorerías devueltas. en palabras de la propia AEAT *"Con este nuevo sistema se pretende evitar el coste financiero que representaba el diferimiento en la percepción de las devoluciones, especialmente en aquellos períodos de declaración en los que se habían realizado fuertes inversiones o bien cuando se tiene la intención de comenzar el ejercicio de una actividad empresarial o profesional"*.

comunes, como también de sus posibles efectos, máxime cuando los mismos se despliegan en una materia de tan clara raigambre económica.

Sin perjuicio de la preeminente posición jurisprudencial y doctrinal afín a la configuración jurídica desconectada de ambos regímenes, nuestra opinión es compartida por parte de la doctrina científica, entre la que destacan SALTO GUGLIERI Y ROMERO DE LA VEGA²⁹⁵, ya que a su juicio esta regla remite plenamente a las operaciones de reestructuración empresarial previstas en el título VIII del Capítulo VII de la LIS, y no solo a la mayor parte de las fusiones, sino al resto de las mismas siempre que lo transmitido sean ramas de actividad.

Según estos autores solamente quedarán excluidas de la aplicación del régimen de la no sujeción las transmisiones y aportaciones de elementos que no tengan la consideración de ramas de actividad, como es el caso de algunas escisiones financieras, canjes de valores y aportaciones no dinerarias de elementos aislados.

No obstante, a nuestro juicio debería materializarse de forma expresa una mayor coordinación jurídica entre ambos preceptos normativos, con el fin de definir un marco más favorable a la normal aplicación coordinada de ambos regímenes a estos procesos de adaptación empresarial, lo que derivaría en un cumplimiento más ajustado y perfecto del común principio de neutralidad económica que guía ambas instituciones.

Por tanto, aun admitiendo la autonomía propia de sus ámbitos normativos, sería deseable el reforzamiento jurídico de un límite común que permita la aplicación coordinada de ambas figuras que bien podría ceñirse, en función de la Jurisprudencia del TJUE analizada, al respeto al principio de defensa de la competencia y su enlace con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal que actúe como frontera a la aplicación conjunta de las mismas²⁹⁶.

²⁹⁵ SALTO GUGLIERI, J. y ROMERO DE LA VEGA, A., "Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores" CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, pág 732.

²⁹⁶ Esta posición también es mantenida por el profesor MENÉNDEZ GARCÍA en su artículo "realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores con fines de fraude o evasión fiscal": Clausula antiabuso comunitaria y artículo 110-2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Número 14/2000.

3.3.3. POSIBLE COLISIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA NO SUJECIÓN REALIZADA POR LA L.I.V.A. CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO

Por otra parte y según hemos apuntado, en este momento la principal manifestación de esta regla de no sujeción en nuestro Derecho Interno se encuentra recogida en el punto 1 del artículo 7 de la L.I.V.A., en virtud de la redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que establece un nuevo tratamiento "al amparo de la jurisprudencia del TJUE" analizada, cuando se produce la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos afectos a la actividad económica del transmitente al disponer que "*No estarán sujetas al impuesto: 1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios*".

Por tanto, en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en la redacción de la LIVA, se exige la concurrencia de dichas condiciones ya en sede de la transmitente²⁹⁷.

Pues bien, este nuevo enfoque que ha sido introducido en esta materia por esta modificación legal, referente a la determinación del momento en el que han de ser tenidas en cuenta la concurrencia de las circunstancias configuradoras del conjunto de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo que determinan la no sujeción analizada no puede escapar a nuestro análisis en relación a la transposición normativa de esta figura.

Según la nueva redacción del precepto, las circunstancias propias de la universalidad de bienes y derechos habrán de materializarse en el momento previo a la transmisión de dicho conjunto, al exigirse que ésta goce de entidad independiente ya en sede del transmitente, lo que de forma lamentable vuelve a asimilar su tratamiento jurídico al régimen jurídico asignado por la LIS al concepto de rama de actividad.

²⁹⁷ Este apartado 3.3.3 del capítulo tercero ha sido publicado, con el objeto de acreditar con elementos objetivos la calidad científica de esta tesis doctoral, en la Revista Técnica Tributaria n.º121 abril-junio 2018, bajo el título "Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial", págs. 55 57.

Sin embargo, a nuestro juicio esta nueva exigencia temporal puede resultar contraria al Derecho de la Unión, ya que en palabras del propio Tribunal Supremo la jurisprudencia del TJUE, recogida en sentencias como la analizada de 27 de noviembre de 2003 (Zita Modes) y en otras posteriores, entre las que destaca la de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Fax World, que obligaron a modificar la propia LIVA, "considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada"²⁹⁸.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo claramente aboga, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria analizada, por la tesis de que las circunstancias que definen el conjunto como óptimo para la continuidad de una actividad empresarial se tienen que dar a posteriori, en sede del adquirente, por lo que no podrán ser exigidas *a priori*.

Esta postura es corroborada también por otros pronunciamientos del propio TS entre los que destacan las Sentencias de 13 de febrero de 2007 que en su Fundamento Jurídico Quinto destaca con apoyo en la jurisprudencia comunitaria que para que pueda aplicarse la no sujeción basta "la transmisión de un conjunto de activos y pasivos...capaz de funcionar por sus propios medios, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma" ya que lo relevante es que "haya continuidad en el patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial".

Este enfoque es reforzado por las conclusiones extraídas por el Tribunal Supremo de la Sentencia Schriever, que han sido enfatizadas por la STS de 28 de noviembre de 2013 (FD 5^a), en el sentido de que no es necesario que la universalidad de bienes objeto de la transmisión esté ya conformada orgánicamente en el transmitente con carácter previo, sino que es suficiente el que dicho conjunto pueda funcionar adecuadamente en sede del adquirente.

En este punto resulta interesante recordar las consecuencias que podemos extraer de la Sentencia Schriever en relación al giro introducido por ésta en el enfoque jurídico de esta cuestión, que desconecta de la exigencia (de la Sentencia Zita Modes) de la concurrencia de circunstancias objetivas que determinarían la existencia de la voluntad de continuar con la actividad empresarial (que podría ser incluso distinta), orientándose en lo sucesivo a la

²⁹⁸ STS de 19 de junio de 2013. FD octavo: "la actual redacción del artículo 71.1º de la ley 37/1992, excluye el concepto tradicional de rama de actividad".

objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de una actividad empresarial concreta.

Según esta sentencia, esta "objetiva aptitud" del conjunto de bienes y derechos transmitidos determinará por sí misma y de forma inexcusablemente la concurrencia de la requerida "actitud empresarial" de continuación de la actividad requerida por la Directiva, evitándose al mismo tiempo con ello la interposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos delicados procesos de evolución empresarial.

Todo lo anterior nos obliga a poner de manifiesto que puede existir una más que posible colisión entre la nueva redacción del párrafo primero del artículo 7-1 de la LIVA, introducida por la Ley 28/2014, con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigir ésta de forma expresa la materialización y concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, es decir, ya en sede del transmitente, en clara contradicción con el principio de preeminencia del Derecho Comunitario.

De lo anteriormente expuesto, a nuestro juicio se deriva la conveniencia de que dicho desajuste sea planteado como cuestión prejudicial²⁹⁹, por los jueces y tribunales de la jurisdicción contenciosa- administrativa ante el TJUE, con el objeto de que éste se pronuncie sobre el ajuste de la actual redacción del artículo 7.1 de la LIVA al artículo 19 de la actual regulación comunitaria de la institución de la no sujeción al IVA dde la transmisión de las universalidades totales o parciales de activos y pasivos afectos a las actividades empresariales, reguladas en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE.

Por lo tanto, lo expuesto anteriormente nos lleva a enfatizar la deseable extrapolación de los efectos de la jurisprudencia del TJUE en materia del IVA también al régimen propio de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, concretamente al concepto de rama de actividad, en función de la identidad de sus principios rectores y de los vitales efectos económicos perseguidos, que a pesar de la proclamada independencia jurídica guían a ambas regulaciones.

3.3.4. CONCLUSIONES

Los iniciales escollos planteados en el camino de la aplicación de la regla de no sujeción a las operaciones de reestructuración, derivados de la falta de

²⁹⁹ CUBERO BLAS, J. "La cuestión prejudicial: algunas cuestiones sobre el derecho/deber del juez nacional de plantearla". Revista Jurisprudencia, Lefebvre El Derecho, febrero 2017, pág. 33 y ss.

identidad de la naturaleza de la actividad empresarial o de la parcialidad de la transmisión del conjunto de bienes y derechos a favor del adquirente, han ido allanándose paulatinamente por la Jurisprudencia del TJUE.

Esta labor ha estado orientada por la ineludible necesidad de eliminar los obstáculos jurídicos de carácter tributario a estos vitales e imprescindibles procesos de evolución empresarial, limándose las restricciones a la aplicación de dicha regla, en coordinación con los parámetros de aplicación del régimen fiscal de diferimiento propio de la imposición directa.

La Jurisprudencia del TJUE ha modulado en el ámbito del IVA la definición de las características y circunstancias de debe poseer ese conjunto de bienes y derechos que se define bajo el concepto de "universalidad total o parcial de bienes", y que es tomado por la normativa del IVA para establecer la posibilidad de aplicación de la norma de no sujeción en el marco de las operaciones de transmisión de activos de naturaleza empresarial, por lo que en la actualidad resulta más amplio que el de rama de actividad considerado por el Derecho Comunitario en relación a las operaciones de reestructuración empresarial derivadas de la Directiva 2009/133/CE de Fusiones, en el ámbito de la imposición directa.

En estos momentos los límites comunes a la aplicación de ambos regímenes se encuentran, o bien en la apreciación del riesgo de fraude tributario, o bien en la colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer ésta, enlazando directamente con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal.

No obstante lo anterior, sería deseable que ambas instituciones recibieran un tratamiento jurídico uniforme y conceptualmente coincidente en el ámbito de las operaciones de reestructuración, puesto que son aplicadas en la mayor parte de los casos de forma simultánea a una misma realidad económica en el ámbito de estas esenciales operaciones de adaptación empresarial, ya que en la actualidad se producen nítidos desajustes en las regulaciones internas de los Estados miembros que pueden resultar contrarios al tanto al principio de neutralidad analizado, como a la aspiración constitucional de la necesaria coordinación del Sistema Tributario.

Como conclusión final resulta obligado destacar que puede existir una posible colisión entre la actual redacción del párrafo primero del artículo 7.1 de la LIVA con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigirse por aquella la concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la

universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, en clara contradicción con la posición del TJUE.³⁰⁰

3.4. CONEXIÓN E INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EN RELACIÓN A LA REGLA DE NO SUJECCIÓN DEL IVA EN LAS TRANSMISIONES DE VALORES

La aplicación general de la regla de no sujeción a las transmisiones de las universalidades de bienes y derechos se ve completada en el IVA, en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial, por otras técnicas entre las que destaca la exención dispuesta para las transmisiones de valores.

Estas transmisiones de participaciones de control en entidades podríamos calificarlas de indirectas para diferenciarlas de las analizadas anteriormente, porque comúnmente determinan la efectiva transmisión de las universalidades de bienes y derechos afectos a las actividades de económicas, que se encuentran englobados en el patrimonio de entidades mercantiles, a través de la traslación del dominio de la totalidad de sus acciones o participaciones sociales.

³⁰⁰ Los apartados precedentes de este trabajo relativos a la influencia de la doctrina del TJUE relativa al IVA en las operaciones de reestructuración empresarial han sido publicados, con el objeto de acreditar con elementos objetivos la calidad científica de esta tesis doctoral, en la Revista Técnica Tributaria n.º121 abril-junio 2018, bajo el título “Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial”, págs. 37 a 58.

Precisamente son estas transmisiones de acciones y participaciones sociales las que constituyen el vehículo de la mayor parte de las operaciones de reestructuración empresarial, pero sin constituir en si mismas la finalidad específica de estas.

Por tanto, las transmisiones de valores representativos del capital de entidades mercantiles se configuran como un instrumento al servicio del fin último de las operaciones de reestructuración, cual es la reorganización estructural dirigida a conseguir la adaptación necesaria a las circunstancias de su entorno económico que les permita proseguir con su labor empresarial de una manera adecuada, característica ésta que dota de entidad propia a estas operaciones.

Concretamente esta técnica despliega su operatividad en la mayor parte de los supuestos de transmisión de valores que son representativos de la participación en fondos propios de entidades mercantiles, en el ámbito de las operaciones de reestructuración, resultando aplicable fundamentalmente a los supuestos de fusión, escisión y canje de valores.

Resulta evidente que la esencia de estos negocios jurídicos traslativos del dominio de participaciones en los fondos propios de entidades guarda identidad de razón con el concepto de transmisión de una universalidad patrimonial total o parcial de bienes, derechos y deudas analizado con anterioridad, pero debido a su peculiar naturaleza jurídica goza de características propias, por lo que nuestro Ordenamiento Jurídico los dota de un régimen jurídico específico y diferenciado.

Este régimen jurídico que analizaremos a continuación desde la perspectiva del Derecho Comunitario, ha sido modulado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dado su carácter configurador de dicha materia ejerciendo una inusitada influencia en los diferentes ordenamientos internos de los diferentes Estados.

3.4.1. SENTENCIA AB SKF. Y LA AFINIDAD DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES CON LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIVERSALIDAD DE BIENES Y DERECHOS

Lo anteriormente expuesto es corroborado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en su Sentencia de fecha 29 de octubre de 2009, asunto

AB SKF³⁰¹, definió como equivalentes jurídica y conceptualmente la cesión de acciones y la transmisión en bloque de la universalidad total o parcial de una empresa a los efectos de la aplicación de la regla de no sujeción contemplada en el artículo 5 apartado 8 de la Directiva 77/388/CEE y su correlativo artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que el Estado miembro haya hecho uso de su facultad de transposición normativa en este sentido, para lo que no es jurídicamente relevante que la transmisión se realice en una sola operación o en varias sucesivas³⁰².

Esta sentencia del TJUE da respuesta a una serie de cuestiones prejudiciales planteadas por Regeringsrätten (órgano judicial sueco competente) en relación a los requisitos necesarios para la deducción de una serie de servicios financieros asociados a la transmisión, dentro de una operación de reestructuración empresarial, de participaciones sociales de compañías filiales de AB SKF, compañía holding de un grupo industrial multinacional con sede en Suecia.

La sociedad anónima SKF intervenía de forma activa en la gestión de sus sociedades participadas y les prestaba efectivamente servicios de administración y asesoramiento comercial, a título oneroso, siendo por tanto sujeto pasivo del IVA, según se expone en la misma, en relación a tales servicios prestados a las sociedades filiales.

Pues bien, la sociedad mercantil SKF pretendía realizar una reestructuración empresarial de su grupo de sociedades, mediante la cesión de la actividad de una de sus filiales participada en la totalidad de su capital social, transmitiendo la integridad de las acciones de ésta.

Además, dentro de dicha operación de reestructuración empresarial, se proyectaba transmitir junto a las anteriores una participación del 26,5% que la holding poseía en otra sociedad controlada, en la que tiempo atrás se había participado en el 100% de su capital, habiendo sido objeto de sucesivas transmisiones la participación integra originaria. La holding también prestaba servicios sujetos al IVA a esta última sociedad.

³⁰¹ Sentencia TJUE de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, AB SKF, ap. 35 y 41.

³⁰² Sentencia AB SKF, ap. 41 “en la medida en que la cesión de acciones puede compararse a la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva o del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, y siempre que el Estado miembro interesado haya optado por la facultad prevista en dichas disposiciones, tal operación no constituirá una actividad económica sujeta al IVA”

El motivo económico último de la operación de reestructuración pretendida, y articulada jurídicamente mediante dichas cesiones, era conseguir fondos para la financiación y potenciación de las demás actividades económicas del grupo industrial en su conjunto.

La sociedad holding, en relación a la transmisiones de valores proyectadas pretendía prestar servicios de valoración de títulos y asesoramiento jurídico y comercial especializado para la redacción de los contratos y se planteaba como uno de los puntos relevantes la cuestión de si estos servicios estarían sujetos al IVA.

Para ello, y además de aclarar las consecuencias fiscales en el ámbito del IVA de las transmisiones de valores proyectadas, SKF presentó ante el Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho fiscal sueca) una petición de dictamen previo relativa a la deducibilidad del IVA soportado sobre las prestaciones de servicios que iban a ser recibidos en relación con la transmisión de las acciones tanto de la sociedad íntegramente participada como de la sociedad controlada, en la que anteriormente se tuvo una participación absoluta.

La Skatterättsnämnden emitió su dictamen el día 12 de enero de 2007 en el que concluyó que, en ambos casos, la sociedad holding tendría derecho a deducir el IVA soportado en relación a los servicios referidos al considerar que los servicios prestados por SKF a sociedades cuyos títulos iban a ser objeto de la transmisión formaban parte de una actividad económica por lo que podría deducirse el IVA soportado por los gastos que soportó al adquirir dichas sociedades.

La Comisión de Derecho fiscal sueca puntualizó que, del mismo modo, debería asimismo poder deducirse el IVA soportado por sus gastos a la conclusión de dicha actividad, considerando a su vez, que “el hecho de que se pusiera fin de manera progresiva a la actividad en favor de la sociedad controlada en nada modifica dicha apreciación”³⁰³.

Por su parte la Skatteverket (Autoridad Fiscal Sueca), al no estar de acuerdo con el dictamen referido, interpuso un recurso contra dicho dictamen ante el Regeringsrätten (Tribunal de Justicia Sueco), alegando la no deducibilidad del IVA pagado en relación con los servicios obtenidos, solicitando en el curso del procedimiento SKF la confirmación del dictamen previo del Skatterättsnämnden.

³⁰³ Sentencia AB SKF, ap. 23.

Ante tal disparidad de criterios administrativos en relación a una materia regulada a la luz del Derecho de La Unión, Regeringsrätten, planteó recurso ante el TUJE, para aclarar una serie de dudas.

Pues bien, de las cuestiones planteadas al TJUE en el curso de este proceso, es la primera la que mayor interés despierta al objeto de nuestro análisis, cual es la sujeción o no al IVA de la transmisión de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades participadas, que se formuló por el Tribunal Sueco en los términos siguientes: “¿Deben interpretarse los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva [...] y los artículos 2 y 9 de la Directiva 2006/112 [...] en el sentido de que constituye una operación sujeta al [IVA] la cesión de acciones de una filial por una persona que es sujeto pasivo por los servicios sujetos al [IVA] que ha prestado a esa filial?”.

Mediante esta pregunta el órgano jurisdiccional sueco planteó al TJUE la aclaración de lo dispuesto por los artículos 2, apartado 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, así como los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, es decir, si deben interpretarse en el sentido de que estas transmisiones de valores, realizadas por la sociedad holding en el contexto de la operación de reestructuración empresarial, de sociedades participadas y los servicios referidos asociados a las mismas, constituyen una actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación de las Directivas aludidas, o bien escapan de esta consideración.

Concretamente, se analizó según hemos expuesto el caso de la transmisión a terceros por una sociedad Holding de la totalidad de las acciones de una filial participada y de su participación minoritaria restante en otra sociedad controlada, antaño íntegramente participada, a las que venía prestando servicios de asesoramiento sujetos al IVA.

3.4.1.1. Concepto de actividad económica a los efectos del IVA en sede de las sociedades mercantiles

Resulta oportuno en este punto recordar que tanto el artículo 2 de la Sexta Directiva, como el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112, definen el ámbito de aplicación del IVA, en el sentido de que en el interior del Estado miembro únicamente las actividades económicas están sujetas a dicho tributo.

Por otra parte conviene señalar el punto 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, así como del artículo 9 de la Directiva 2006/112, definen como

sujeto pasivo a todo aquel que, de manera independiente, realice alguna de tales actividades económicas.

Paralelamente el punto 2 del artículo 4 de dicha norma define el concepto de actividad económica en el sentido de que engloba a todas las actividades del operador económico ya sea productor, comerciante o prestador de servicios poniendo especial énfasis en la consideración de las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Sin embargo, según reiterada jurisprudencia³⁰⁴, la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, por sí mismas, actividades económicas en el sentido definido por la Sexta Directiva.

Estas operaciones aisladamente consideradas no representan actividad económica según hemos expuesto ni pueden encajar en el concepto de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que según expone el TJUE “la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones”³⁰⁵.

A este respecto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha puntualizado que “sólo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y que no es ése el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones”³⁰⁶.

Pero en claro contraste con el enfoque anterior de la naturaleza de la actividad económica a los efectos de la sujeción al IVA, el T.J.U.E. ha considerado en múltiples sentencias como actividad económica sujeta la gestión de una participación financiera en otras sociedades³⁰⁷, cuando ésta va acompañada a su vez de una intervención directa o indirecta en la gestión de

³⁰⁴ Véanse, en particular, las Sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 59, así como de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 25.

³⁰⁵ Sentencia AB SKF, Ap 28.

³⁰⁶ En este sentido se pronuncia el TJUE en las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartado 13; de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15, así como EDM, antes citada, apartado 49.

³⁰⁷ Entre dichas sentencias podemos citar la de 20 de junio de 1991, en el caso Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 14 ó la sentencia de fecha 27 de septiembre de 2001, en el caso Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 20.

éstas, en la medida en que tales gestiones determinen la realización de operaciones sujetas al IVA en función de lo dispuesto en el artículo 2 de la Sexta Directiva.

Entre estos servicios pueden englobarse los de carácter contable, administrativo o informático según manifiesta el propio Tribunal en sucesivos pronunciamientos entre los que podríamos destacar el apartado 46 de la sentencia de fecha 26 de junio de 2003, en el caso MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729.

Esta postura es matizada por el TJUE en el sentido de que con independencia de la consideración como sujetas al IVA de las operaciones anteriores, ello no tiene incidencia en la falta de concurrencia a los efectos de la sujeción de los ingresos que obtenga la entidad dominante en función de su cualidad de socia o accionista de la entidad participada, los cuales resultarán ajenos al ámbito de aplicación objetivo del IVA, según ha quedado expuesto con anterioridad.

En consecuencia, en nuestra opinión, resulta claro que la jurisprudencia del TJUE conceptúa como actividad económica a los efectos del IVA a las operaciones de transmisión de acciones o de participaciones de sociedades solo cuando se ejecutan en el contexto de actividades cuyo objeto es el comercio o negociación de títulos valores, desarrollado con la finalidad de intervenir directa o indirectamente en la gestión de aquellas cuyos títulos han sido negociados o cuando estas operaciones constituyen la “prolongación directa, permanente y necesaria” de la actividad económica principal desarrollada por la entidad dominante³⁰⁸.

³⁰⁸ Con anterioridad a la reforma de la L.I.V.A. 37/1992, realizada en el art. 5.Uno de la L.I.V.A. por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprimió el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y se generalizó el sistema de devolución mensual en el IVA, dicha norma disponía que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios, disponiendo el art. 4.Dos de la L.I.V.A., que en cualquier caso, la actividades realizadas en su actividad empresarial o profesional constituirían entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA lo que resultaba claramente contrario a la Jurisprudencia del TJUE analizada.

Esta redacción se adaptó a dicha jurisprudencia mediante la modificación operada por la Ley 4/2008, que procedió a dar nueva redacción a los artículos de la L.I.V.A., que pasaron a establecer que sólo se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando las mismas tuvieran la condición de empresario o profesional, por lo que a aunque en principio se establezca una presunción de que las sociedades mercantiles son sujetos pasivos del IVA, esta podrá desvirtuarse mediante prueba en contrario, por lo que en congruencia con aquella en lo sucesivo la redacción legal interna no permite afirmar, sin matiz alguno, que será empresario o profesional una sociedad mercantil por el mero hecho de serlo.

Esta postura es corroborada entre otros pronunciamientos del propio TJUE por el apartado 35 de la sentencia del día 20 de junio de 1996, caso Wellcome Trust, C-155/94, Rec. p. I-3013 ó por los apartados 58 y 59 de la Sentencia de fecha 24 de abril de 2014, caso EDM, C-77/01 en los que dispone: “la mera venta de otros valores negociables no pueden constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, puesto que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichos valores. En efecto, tales operaciones no pueden, en principio, constituir por sí mismas actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva. Es cierto que de su artículo 13, parte B, letra d), número 5, se desprende que las operaciones sobre valores pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Sin embargo, las operaciones contempladas por dicha disposición son las que consisten en obtener ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden el marco de la mera adquisición y venta de valores, tales como las operaciones efectuadas en el ejercicio de una actividad comercial de transacción de valores”.

Pues bien, en el caso enjuiciado, la entidad mercantil SKF en su condición de sociedad matriz de un grupo industrial, intervenía habitualmente en la gestión de las entidades participadas prestándoles, a título oneroso, variados servicios de carácter comercial, administrativo, contable, lo que en función de lo anteriormente expuesto determinaba claramente su condición de sujeto pasivo del IVA.

Como consecuencia de lo anterior el TJUE reconoció que las operaciones de venta de participaciones en las sociedades filiales estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, ya que mediante la transmisión de la totalidad de las participaciones que pertenecían a SKF en las sociedades filial ésta puso fin a su participación en dichas entidades.

En este caso el TJUE expone que “puede considerarse que la referida cesión, efectuada por la sociedad matriz para la reestructuración de un grupo de sociedades, es una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden de la mera venta de acciones” con apoyo entre otros preceptos entre los que destaca el apartado 20 de la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357.

En función de lo expuesto el Tribunal de Justicia reconoce que dichas operaciones poseen un vínculo directo con la organización de la actividad económica propia del grupo de sociedades en el cual se enmarcan, por lo que estas transmisiones de participaciones en el capital social de las filiales se configura como la “prolongación directa, permanente y necesaria” de la

actividad económica sujeta al IVA que configura la actividad económica de la sociedad Holding en función de la que se le atribuye la naturaleza de del sujeto pasivo.

Esta postura fue apoyada por el Abogado General que en el punto 34 de su escrito de conclusiones, expresa que la calificación de las transmisiones de participaciones en las sociedades filiales como parte integrante de la actividad económica de la sociedad holding resulta conforme con los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal que ordenan el IVA, y exigen que el reconocimiento de la naturaleza económica de las adquisiciones de participaciones que se complementen con prestaciones de servicios determinantes de una intervención por parte de la sociedad Holding en la gestión de sus filiales y de sus sociedades participadas se extiendan a las operaciones de transmisión de acciones y participaciones que pongan fin a su habitual actividad de intervención en sus sociedades participadas³⁰⁹.

La relevancia de esta postura jurisprudencial del TJUE ha sido puesta de manifiesto por la doctrina científica, entre estas opiniones, destaca la del Profesor CHECA GONZÁLEZ³¹⁰ al poner de manifiesto que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas había venido manteniendo una doctrina que chocaba contra la ya derogada norma interna española, la cual atribuía la naturaleza de sujeto pasivo del IVA a cualquier sociedad mercantil por el mero hecho de serlo, “al entender que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del I.V.A. y que, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación”.

Este autor sintetiza la labor de definición de la actividad económica realizada por el TJUE en los siguientes puntos:

1) La mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva.

2) Sólo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del

³⁰⁹ Este razonamiento es mantenido por el propio TJUE en otros pronunciamientos entre los que destaca por su importancia lo expuesto en el apartado 33 de la sentencia de 20 de junio de 1996, caso Wellcome Trust, C-155/94.

³¹⁰ CHECA GONZÁLEZ, C. Nociones de empresario y profesional y de actividad económica, a los fines del IVA. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, 2011, Volumen XXIX pag 25.

I.V.A. y que no es ése el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones.

3) El caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al I.V.A. con arreglo al art. 2 de la Sexta Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos.

4) Las operaciones cuyo objeto son las acciones o las participaciones de una sociedad están comprendidas en el ámbito de aplicación del I.V.A. cuando se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos valores para intervenir directa o indirectamente en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación o cuando constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible.

Como se deduce de lo expuesto por el profesor CHECA GONZÁLEZ, la Jurisprudencia Comunitaria entiende, en suma, que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del I.V.A. y que, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación.

Esta línea jurisprudencial es seguida por el Tribunal Supremo, ejemplo de ello es la Sentencia de 31 de octubre de 2007, (recurso de casación nº 4156/2002), que en relación al concepto de empresario y profesional a los efectos de este impuesto expone que existen determinadas sociedades que, a pesar de que poseen forma mercantil, sin embargo, realizan actividades que no tienen naturaleza económica a los efectos del I.V.A. y que por tanto quedará fuera de su ámbito de aplicación.

Tesis esta que es también acogida por la jurisprudencia menor; así la Audiencia Nacional en pronunciamientos como la Sentencia de de 12 de noviembre de 2008, (recurso contencioso-administrativo n. 174/2007), declaró que una sociedad mercantil cuya actividad principal es la adquisición y tenencia de participaciones de otras sociedades no posee la condición de sujeto pasivo del I.V.A. y no tiene por tanto derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad.

Sin embargo, la citada SAN admite la naturaleza de sujeto pasivo del IVA si la tenencia de estas participaciones en otras compañías mercantiles va

acompañada de una intervención directa o indirecta en su gestión, por lo que dicha intervención en la gestión de las sociedades participadas deberá considerarse como una actividad económica en la medida en que determine la realización de operaciones sujetas al I.V.A., como pueden ser la prestación de servicios contables, administrativos, comerciales, técnicos o informáticos.

Conviene señalar que la doctrina administrativa también se ha hecho eco de esta postura, así en las Resoluciones de la Dirección General de Tributos n.º. 2156/2007, de 11 de octubre, 2683/2007, de 18 de diciembre, y 978/2009, de 7 de mayo, se expuso que a partir de la jurisprudencia comunitaria comentada había que inclinarse por el hecho de que una sociedad mercantil cuyo objeto sea mera tenencia de inmuebles o de acciones y que no realice ninguna otra actividad empresarial, pese a su naturaleza de sociedad mercantil, no tendrá la consideración de empresario o profesional a los efectos del I.V.A.

El propio T.E.A.C. en su Resolución de 28 de septiembre de 2005, Reclamación económico-administrativa número 7303/2003, expuso que: «En relación al hecho imponible, y teniendo en cuenta lo anterior, la Ley establece de manera muy clara, que cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, lo hacen indefectiblemente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Ello es coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas, y guarda una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del I.V.A., que no puede ser sino quien tenga la condición de empresario o profesional; por lo cual, en el siguiente artículo, la Ley dice que las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales, en todo caso»>>.

A este respecto el profesor CHECA GONZÁLEZ concluye que como regla general, la regulación legal del IVA exige que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del I.V.A.

En consecuencia, para considerar que una transmisión realizada por una sociedad mercantil no tiene el necesario carácter de empresarial, por no estar afectos los bienes vendidos a su actividad, habría que acreditar que, o bien estos bienes no son objeto de una actividad económica, o bien que la actividad de la sociedad vendedora es ajena y diferente a la que podría haberse realizado con ellos.

En el primer supuesto lo que ocurre es que al no tener la consideración de actividad económica a efectos del I.V.A., su ejecución quedaría fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

En el segundo, los bienes transmitidos no estarán afectos a la actividad económica del sujeto pasivo del IVA no formando parte de su patrimonio empresarial, por lo que, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles para la sociedad transmitente según dispone el artículo 95.Dos.4.o) de la LIVA y en consecuencia su transmisión ulterior estará exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno. 25.

Por tanto, el profesor CHECA GONZÁLEZ pone de manifiesto que los artículos 4.Dos.a) y 5.Uno.b) de la L.I.V.A. colisionaban frontalmente contra la jurisprudencia del TJUE desde el momento que en dichos preceptos normativos se definía, que se entenderían realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional en todos los casos las entregas de bienes y prestaciones de servicios que fueran realizadas por las sociedades mercantiles, por lo que éstas eran consideradas empresarios o profesionales, en todos supuestos, sin excepción alguna.

3.4.1.2. Asimilación de la transmisión de participaciones a la de la universalidad de bienes

Donde cobra especial relevancia la sentencia AB SKF analizada a los efectos de nuestro estudio, es en el análisis que en sus fundamentos de derecho realiza el TJUE sobre la naturaleza jurídica de estas transmisiones de acciones y participaciones representativa de una participación de control en otras entidades, así en su apartado 35 expone “en cuanto a la naturaleza de la operación de que se trata, la Comisión de las Comunidades Europeas sostiene que debería compararse a una transmisión en bloque total o parcial de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, la cual, como entrega de bienes, debe considerarse una actividad económica”, lo que apuntilla ya que “según la Comisión, en el plano funcional, la venta de todos los activos de una sociedad y la venta de todas las acciones de ésta son equivalentes”.

Es decir, el TJUE identifica conceptualmente la transmisión de títulos valores representativos de una participación en el capital de otras entidades íntegramente participadas con la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos afectos a una determinada actividad económica, lo que determina que jurídicamente estas operaciones constituyan una manifestación precisa de la regla de no sujeción analizada.

La propia sentencia abunda en dicho enfoque al exponer que debe recordarse que tanto el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, como el

artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, establecen, que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión en bloque total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Por lo tanto, cuando un Estado miembro ha hecho uso de esta facultad, “la transmisión en bloque total o parcial de bienes no se considera entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 2 de ésta, dicha transmisión no está sujeta al IVA”³¹¹.

Resulta interesante recordar a estos efectos la interpretación que el TJUE realizaba en el apartado 40 de la Sentencia Zita Modes del concepto de transmisión, en este caso en bloque de “una universalidad total o parcial de bienes” ya que éste se inclina por la consideración de que la regla de no sujeción comprende tanto la transmisión de un establecimiento mercantil en su conjunto como de una parte autónoma de una empresa, con sus elementos corporales e incorporeales que, de forma conjunta, constituyen una empresa o una parte de la misma con capacidad de desarrollar una actividad económica autónoma.

Pero según expusimos, la regla de no sujeción no ampara la mera cesión de bienes, como la simple venta de existencias, al igual que tampoco la transmisión aislada de simples participaciones en entidades mercantiles u otras entidades.

Para concluir se hace necesario decir que aun cuando no fue planteada por las partes esta cuestión en el proceso analizado, el propio Tribunal de Justicia estimó oportuno entrar en el análisis de la misma al amparo de su propia jurisprudencia³¹².

Así pues, el TJUE en la sentencia AB SKF consideró que aun suponiendo que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva o el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 pueda aplicarse a una operación como la controvertida en el asunto descrito, lo que le debería haber comprobado el órgano jurisdiccional remitente, era si el Estado miembro (Suecia) había optado por la facultad, prevista en dicho artículo, de considerar que la transmisión en bloque de bienes no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta

³¹¹ Ejemplo de ello lo encontramos en el apartado 30 de la sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361 o en el apartado 29 de la anteriormente analizada de 27 de noviembre de 2003, asunto Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393.

³¹² Sentencias de 18 de diciembre de 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rec. p. I-11767, apartado 47, así como de 14 de febrero de 2008, Dynamic Medien, C-244/06, Rec. p. I-505, apartado 19.

Directiva, en cuyo caso, la transmisión de las acciones que se identifica con la transmisión en bloque de bienes no constituirá una actividad económica sujeta al IVA.

Por tanto el TJUE respondió a la primera cuestión que “los artículos 2, apartado 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, así como los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que constituye una actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación de dichas Directivas una cesión, por una sociedad matriz, de la totalidad de las acciones de una filial en la que participa al 100 %, así como de su participación restante en una sociedad controlada, antaño participada al 100 %, a las que ha prestado servicios sujetos al IVA”.

Con ello a nuestro juicio, el Tribunal de Justicia se posiciona claramente en la línea apuntada de considerar como actividad económica y por tanto sujeta al IVA la cesión de participaciones de sociedades filiales, cuando esta forma parte de una actividad de prestación de variados servicios de apoyo contable, comercial o de otra índole que se prestan por la dominante con el objeto de intervenir efectivamente en la sociedad dominada.

Pero una vez asentada esta postura, en este punto es cuando el TJUE en la Sentencia AB SKF introduce el matiz que resulta esencial en nuestro estudio al asimilar e identificar la naturaleza de la transmisión de valores representativos de una participación mayoritaria de estas entidades con el fundamento mismo de la no sujeción al IVA, cual es la transmisión de un conjunto de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo al decir: “No obstante, en la medida en que la cesión de acciones puede compararse a la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva o del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, y siempre que el Estado miembro interesado haya optado por la facultad prevista en dichas disposiciones, tal operación no constituirá una actividad económica sujeta al IVA”.

Por tanto, tras la Sentencia AB SKF el TJUE admitió claramente la consideración como operación no sujeta al IVA la transmisión de la participaciones en entidades cuando ellas representen la totalidad del capital social de las mismas, asimilándolas a la transmisión de la universalidad de bienes y derechos analizadas con anterioridad.

3.4.1.3. Intrascendencia del fraccionamiento de la transmisión de la participación

También resulta de gran interés para nuestro estudio la cuestión formulada en cuarto lugar por la Skatterättsnämnden al TJUE, ya que se haya íntimamente relacionada con la esencia del razonamiento anterior; esta cuestión es relativa a la incidencia en la consideración global de la operación de la circunstancia de que la transmisión de los valores de la sociedad íntegramente participada por la entidad transmitente se realice de forma sucesiva o en bloque.

A este respecto, el TJUE en la Sentencia AB SKF recordó que su jurisprudencia define el concepto de actividad económica a los efectos de IVA, en el sentido de la Sexta Directiva, sin referirse necesariamente a un solo y único acto, sino que es perfectamente compatible con tal definición su ejecución en una pluralidad de actos consecutivos³¹³, todo ello en función del principio de seguridad jurídica³¹⁴ que ordena el Derecho de la Unión Europea.

En función de lo anterior el Tribunal de Justicia expone en los apartados 78 y 79 de la sentencia analizada que: “De ello se desprende que el trato fiscal de una cesión de acciones debe basarse en los elementos objetivos de la operación de que se trate y no puede diferir según que tenga lugar en un solo acto o en varios...Por consiguiente, debe responderse a la cuarta cuestión en el sentido de que no influye en las respuestas a las cuestiones anteriores la circunstancia de que la cesión de acciones se desarrolle en varias operaciones consecutivas”, definiendo claramente a estos efectos la intrascendencia de la ejecución fraccionada de la transmisión de los títulos representativos en la participación en los fondos propios de las sociedades participadas.

En función de lo anteriormente expuesto podemos concluir que tras esta sentencia sobre el asunto AB SKF el TJUE, aún apreciando matices diferenciadores entre las figuras de la transmisión de la universalidad de bienes y derechos y la transmisión de la totalidad de las participaciones en una entidad mercantil que a su vez constituya la totalidad del capital social de la participada, admite la consideración de ambas como operaciones no sujetas al

³¹³ Ejemplo de ello son las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 22, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 21.

³¹⁴ En relación con el principio de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia ha reiterado en múltiples ocasiones que la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables. Este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone (véanse las sentencias citadas Teleos y otros, apartado 48, y Isle of Wight Council y otros, apartado 47), apartado 77.

IVA, ya que aprecia identidad de razón entre ellas, sin que el fraccionamiento de la transmisión de las participaciones en operaciones sucesivas suponga impedimento o limitación alguna para la aplicación de dicho precepto.

3.4.2. SENTENCIA X BV. CAMBIO DE ENFOQUE SOBRE LA AFINIDAD DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES CON LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIVERSALIDAD DE BIENES Y DERECHOS

No obstante lo anteriormente expuesto, esta postura ha sido matizada posteriormente por la propia Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al relativizar la identidad de razón antes apuntada entre las figuras de la transmisión de un universalidad total o parcial de bienes o derechos y la transmisión de participaciones mayoritarias o de la totalidad del capital social de entidades mercantiles.

El TJUE en su Sentencia de 30 de mayo de 2013, asunto X BV, manifestó que la transmisión a favor de una misma persona de la totalidad de las participaciones que integran el capital de una entidad mercantil, realizada por todos los socios de la misma, no puede asimilarse con la transmisión de una universalidad de bienes y derechos, en el sentido establecido por el apartado octavo del artículo cinco de la Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977.

En palabras del propio TJUE, este nuevo enfoque en modo alguno desvirtúa la naturaleza y finalidad perseguida por la Sexta Directiva, cuyo objetivo básico en este ámbito es “facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente, mediante un deducción del IVA soportado”³¹⁵.

Esta línea jurisprudencial ha desplegado poderosos efectos jurídicos, entre los que destaca el tratamiento asignado a dichas operaciones en nuestro Derecho interno, ya que, al perfilar la definición de la regulación de estas operaciones de transmisión de acciones y participaciones de sociedades mercantiles, se separa del que hubiera sido un tratamiento consecuente con el enfoque jurídico descrito en el punto anterior, como supuesto de no sujeción asimilado a la transmisión de una universalidad de bienes y derechos, inclinándose por la técnica de la exención.

³¹⁵ Sentencia TJUE de 30 de mayo de 2013, caso X BV, C-651/11, apartado 41.

Los resultados finales de la aplicación de una u otra estructura jurídica pueden parecer equivalentes a primera vista, dada la ausencia de traslación de la cuota tributaria mediante la repercusión del IVA, en consonancia con la finalidad última del régimen fiscal de reestructuración empresarial, pero lo cierto es que pueden deparar resultados muy dispares en el pleno de la fiscalidad inmobiliaria.

Ejemplos de estos resultados dispares pueden concretarse entre otros en el tratamiento de las sucesivas transmisiones de los inmuebles integrados en el activo de la entidad cuyas acciones son objeto de la transmisión, en relación a la segundas y posteriores entregas de edificaciones que llevan aparejados, o en la posibilidad de renuncia a la exención del IVA de las operaciones inmobiliarias dado el gravamen al que pueden verse sujetos en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El caso analizado en este asunto por el TJUE corresponde a un litigio entablado entre una empresa denominado X BV con las autoridades fiscales de los Países Bajos (Staatssecretaris van Financiën).

La sociedad mercantil X BV era titular de una participación minoritaria en otra empresa que poseía una actividad empresarial real, concretamente del 30% de su capital social, participando activamente en la gestión de esta última mediante la prestación de diversos servicios de asesoramiento a la vez que también formaba parte de su órgano de dirección, siendo retribuido el ejercicio de dichas funciones de dirección.

La titularidad del resto del capital social de la sociedad participada estaba dividido entre una pluralidad de sociedades que poseían a su vez participaciones minoritarias, sin que ninguna de ellas llegase a ostentar el control de aquella.

La totalidad de las participaciones que componían el capital social de la entidad participada fueron vendidas de forma simultánea por las sociedades titulares a otra sociedad mercantil, que mediante estas operaciones obtuvo el dominio de la sociedad operativa participada.

De esta forma la entidad compradora de la participación se hizo con el control de la participada, cesando X BV en el ejercicio de sus funciones directivas y de asesoramiento mercantil y de negocio.

X BV recibió una serie de servicios relacionados con esta venta de participaciones, que fueron formalizados en las facturas en las que se repercutieron las cuotas del IVA correspondiente.

La sociedad vendedora dedujo estas cuotas en su autoliquidación del IVA, al considerar que la cesión de las participaciones que poseía en la participada debía calificarse como la transmisión de una universalidad de bienes y servicios, en congruencia con lo expuesto en la sentencia SKF analizada, siendo dichos gastos integrantes de los gastos generales vinculados al conjunto de su actividad económica, por lo que gozaban del derecho a ser deducidos en su integridad.

La autoridades fiscales Holandesas (“Inspecteur”), consideraron que la deducción de dichos gastos por X BV era improcedente, por lo que se dictó una liquidación con el objeto de regularizar su situación tributaria del contribuyente ajustando las cuotas indebidamente deducidas antes descritas.

La sociedad inspeccionada interpuso recurso de reposición contra dicha liquidación siendo estimado parcialmente por el órgano administrativo.

Contra esta desestimación parcial, la sociedad X BV interpuso recurso ante el Tribunal de apelación de La Haya (Gerechtshof te’s-Gravenhage) que admitió las pretensiones formuladas por la entidad recurrente anulando la liquidación dictada por la inspección de tributos, al considerar que la cesión de las participaciones de la vendedora no era una operación sujeta al IVA.

En congruencia con la jurisprudencia emanada de la Sentencia AB SKF, a juicio del tribunal, dicha transmisión de participaciones, aunque no se integraba en su actividad económica ordinaria, si era merecedora de la deducción realizada por el contribuyente del IVA soportado en dicha operación, ya que la venta de sus participaciones en la entidad operativa estaba íntimamente relacionada con su actividad económica ordinaria.

Contra esta resolución del Tribunal de instancia las autoridades fiscales holandesas (“Staatssecretaris van Financiën”) interpusieron recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo Holandés), que ante las dudas suscitadas en este caso, derivadas fundamentalmente de la interpretación que la jurisprudencia del TJUE realizó en el caso SKF de la transmisión de participaciones como supuesto de no sujeción al IVA equivalente a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos, a su vez planteó al Tribunal Europeo una serie de cuestiones que pueden resumirse en las siguientes:

1.- Si los artículos 5, apartado 8, y/o 6, apartado 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad, para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA, constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de estas disposiciones.

2.- En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, si al transmitir los otros accionistas, que también prestaban servicios sujetos al IVA, casi simultáneamente a un mismo adquirente el resto de las participaciones en el capital de la sociedad operativa, concurren los requisitos para la aplicación de la regla de no sujeción referida.

3.- En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿puede tener la cesión mencionada en la primera cuestión la consideración de transmisión de la totalidad o de una parte de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, y/o del artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, habida cuenta de que esta cesión está estrechamente vinculada con actividades de gestión ejercidas en el marco de la referida participación?

Aun cuando las cuestiones planteadas por los tribunales nacionales disfrutaran de la presunción de pertinencia³¹⁶, las cuestiones anteriores, plantearon dudas al TJUE sobre la admisibilidad del enfoque de la cuestión, ya que el fondo de las preguntas formuladas por el Hoge Raad der Nederlanden se separaban claramente del problema inicialmente planteado, referente a la deducibilidad de las cuotas soportadas por el contribuyente en relación a los servicios recibidos relativos a la operación de venta de las participaciones transmitidas.

El TJUE consideraba que el Hoge Raad der Nederlanden podía pronunciarse sobre la cuestión principal sobre la base de los hechos que se le plantearon con aplicación del IVA o si por el contrario estaba exenta por aplicación del artículo 13, sección B, letra d), número 5 de la Sexta Directiva.

Para resolver esta cuestión a la luz de su propia Jurisprudencia, el tribunal nacional, aparentemente, únicamente debería dilucidar si los gastos podían o no vincularse a la transmisión de las participaciones en los términos aludidos o a otras actividades ordinarias de la sociedad transmitente.

³¹⁶ Sentencia de 7 de octubre de 2010, Asunto Dos Santos Palhota y otros, C515/08, Rec. p. I-9133, Apartado 20.

Pero en este caso el TJUE apreció que el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que constituían el objeto del litigio, se debía determinar en función del enfoque fiscal de las operaciones que dieron lugar a la repercusión del IVA y su relación con las que se soportaba el impuesto, en congruencia con lo expuesto en la analizada sentencia AB SKF que en su apartado 60 refiere “De ello se desprende que la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. Por lo tanto, existe tal derecho en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA sujeta a este impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción. Si no fuera así procederá examinar si los gastos atendidos para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica total del sujeto pasivo. En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente”.

En función de lo anterior el TJUE apreció la necesidad de pronunciarse sobre las cuestiones planteadas, a los efectos de aclarar las relaciones de los servicios cuya deducción era cuestionada con la actividad económica ordinaria del transmitente.

3.4.2.1. Transmisión múltiple de participaciones por una pluralidad de sujetos a favor de un solo transmitente

Llegados a este punto, resulta oportuno señalar la sutil diferencia conceptual de los casos analizados por el TJUE en las Sentencias analizadas. Así en la Sentencia AB SKF se plantea al Tribunal la posibilidad de que un solo titular transmita a un solo adquirente la totalidad de las participaciones de una sociedad mercantil.

Por contra en la Sentencia X BX lo que se plantea es también la transmisión a favor de un solo titular de la totalidad de las participaciones en una entidad, pero a diferencia del caso anterior, esta transmisión múltiple es realizada por un pluralidad de sujetos titulares de dichas participaciones, que poseen carácter minoritario.

Esta sutil diferencia deparará un resultado dispar en el tratamiento de la operación en su conjunto, que como veremos desplegará una clara influencia en el tratamiento de la cuestión en nuestro derecho interno.

El TJUE, una vez admitida la procedencia del análisis conjunto de las tres cuestiones planteadas, aclaró el verdadero alcance de las tres dudas enviadas por el órgano jurisdiccional remitente que en esencia se refieren a si los artículos 5, apartado 8, y/o 6, apartado 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la transmisión del treinta por ciento de las acciones de una sociedad mercantil, para la cual el transmitente presta servicios sujetos al IVA, constituye o no una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, derechos o servicios en el sentido de estas normas.

En el caso de que la respuesta fuera negativa, el órgano jurisdiccional nacional pretende aclarar si aún así concurrirían los requisitos para la aplicación de estas disposiciones cuando, por una parte, los otros titulares de las participaciones ceden casi de forma simultánea a un mismo adquirente el resto de las participaciones de la sociedad y, por otra parte, la cesión está estrechamente ligada a las actividades de la cedente de dirección efectuadas en favor de esa misma sociedad.

Procede en este caso recordar que el artículo 6-1 de la Sexta Directiva, considera como prestación de servicios la cesión de un bien incorporeal, representado o no por títulos valores, por lo que en principio parece que sería pertinente la aplicación de dicho precepto normativo³¹⁷.

Pero la letra c) del apartado 3 del artículo 5 de esta Directiva brinda la posibilidad a los Estados miembros de considerar como bienes corporales las participaciones y acciones cuya titularidad asegure, de hecho o de derecho, la propiedad o el disfrute de un bien inmueble o de una parte del mismo³¹⁸, por lo que no puede excluirse la posibilidad de que este precepto normativo de la Sexta Directiva sea también de aplicación al litigio principal.

A este respecto el TJUE se pregunta como cuestión inicial la incidencia de la regla de no entrega establecida en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva en

³¹⁷ Artículo 6-1.- Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5. Tales operaciones pueden consistir, entre otras en la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título.

³¹⁸ Sentencia de 5 de julio de 2012, DTZ Zadelhoff, C-259/11, apartado 31

función de los criterios de interpretación establecidos por el apartado 5 del artículo 6 referido.

Este precepto dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes si el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Por lo que si un Estado miembro hace uso de esta facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva, y por tanto no se encuentra sujeta al IVA según dispone el artículo segundo de la Sexta Directiva.

Esta interpretación es mantenida por el TJUE en multitud de pronunciamientos, entre los que hemos analizado conviene recordar el apartado 29 de la Sentencia Zita Modes, o en los apartados 20 de la Sentencia Schriever y 36 de la Sentencia AB SKF que refiere: “A este respecto, debe recordarse que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, así como el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, establece, en su primera frase, que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión en bloque total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. De ello se deduce que cuando un Estado miembro ejerce dicha facultad, la transmisión en bloque total o parcial de bienes no se considera entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 2 de ésta, dicha transmisión no está sujeta al IVA”.

Ya que Holanda había hecho uso de esta facultad normativa, el TJUE en la Sentencia X BV. consideró procedente considerar ajustado en principio a dicha naturaleza de entrega de bienes la transmisión de las participaciones referidas.

El TJUE se pronuncia en esta sentencia a este respecto en el sentido de que debe interpretarse de manera uniforme el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos, para evitar asimetrías en la aplicación del IVA entre los diferentes estados miembros, ya que constituye un concepto esencial y autónomo del Derecho Comunitario.

A este respecto el TJUE, en los anteriores pronunciamientos analizados³¹⁹, viene interpretado este concepto en el sentido de que ampara la

³¹⁹ En el apartado 40 de la Sentencia Zita Modes, el apartado 24 de la Sentencia Schriever o el apartado 37 de la Sentencia AB SKF

transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma y diferenciada de una empresa, con sus elementos corporales e incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma y diferenciada, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como por ejemplo la mera venta de sus existencias.

El elemento subjetivo se muestra a este respecto de gran importancia ya que a juicio del TJUE además de lo anterior resulta necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el beneficiario de la transmisión de ese conjunto de elementos tenga intención efectiva de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida, no siendo válido a estos efectos la simple intención de liquidar inmediatamente la actividad en cuestión, según comentamos en el apartado anterior, al analizar la necesaria continuidad de la actividad empresarial.

Recordemos que según la Sentencia Zita Modes esta intencionalidad debía venir acompañada de elementos objetivos, pero esta postura se modificó tras la Sentencia Schriever que exige solo la objetiva aptitud del conjunto de elementos transmitidos para posibilitar el ejercicio de la actividad empresarial.

Así el apartado 45 de la misma refería que deberá "interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes....la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma".

Es decir que el TJUE considera necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma por el transmisario.

En este caso el Hoge Raad der Nederlanden, puso de manifiesto que la sentencia SKF, antes citada, en los apartados 38 y 40 no excluye que la cesión de una participación de la totalidad del capital social pueda asimilarse, en determinadas circunstancias, a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, siempre que dicha cesión tenga como consecuencia la cesión total o parcial de los activos de las empresas en cuestión.

Sin embargo, en el asunto que dio origen a dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no disponía de los datos necesarios para pronunciarse sobre pertinencia de la aplicación del artículo 5-8, de la Sexta Directiva a una operación como la analizada en ese asunto y dejó en manos del órgano jurisdiccional remitente el examen de este aspecto.

3.4.2.2. No asimilación de la transmisión de participaciones minoritarias al concepto de transmisión de la universalidad parcial de bienes

A estos efectos, en el apartado 35 de la Sentencia X BX, el TJUE ha puntualizado que el hecho de ser titular de las participaciones de una entidad mercantil, a diferencia de la titularidad de los activos de una empresa, no es suficiente para posibilitar per se el desarrollo de una actividad económica autónoma en el sentido aludido.

A nuestro juicio, esta tesis es aplicable a la transmisión de participaciones financieras en sociedades mercantiles pero no resulta tan claro cuando lo que se transmite es una participación de control, o, menos aún, la totalidad de las participaciones en el capital social de una entidad.

Así pues, cuando de lo que se trata es de la transmisión de una mera participación financiera, ello no constituirá la explotación de un bien con el objeto de obtener ingresos continuados, y la percepción por su titular de un dividendo o cualquier otro resultado o derivado no constituirá una operación que quede amparada por la sujeción al IVA³²⁰.

Pero aun así, a nuestro juicio resultará diferente cuando dicha participación vaya acompañada de una intervención directa o indirecta de su titular en la gestión de la entidad mercantil participada cuyas acciones o participaciones se transmitan, enfoque que es compartido por la Jurisprudencia del TJUE entre las que destaca los apartados 33 y 34 de la Sentencia Portugal Telecom o la AB SKF analizada.

Sin embargo, esta opinión no es compartida por la totalidad de la doctrina, ya que parte de la misma considera que la cesión de las participaciones de una sociedad mercantil, con independencia de la relevancia del porcentaje que representen en el capital social de la entidad participada, no

³²⁰ Apartado 13 la sentencia de 20 de junio de 1991, asunto Polysar Investments Netherlands, C-60/90 Rec.p.I-3111.

puede asimilarse a la transmisión de la universalidad total o parcial de bienes y derechos de la que trata el artículo 5 en su punto octavo de la Sexta Directiva.

Según este enfoque la única excepción que ampararía dicha transmisión de participaciones sería la que formando parte de una unidad independiente, permita en su conjunto el ejercicio de una actividad económica independiente, siempre que el beneficiario de la transmisión ejerza dicha actividad.

Pero, en cualquier caso, considera que una simple cesión de acciones o participaciones, que no acompañe la transmisión de los activos de la sociedad participada, no permitirá al cesionario llevar a cabo una actividad económica independiente en calidad de sucesor del transmisor, por lo que si no se cumple este requisito no podrá encardinarse bajo el concepto de transmisión de la universalidad de bienes.

Según esta corriente los accionistas no son propietarios de los activos de su sociedad mercantil, sino que solo son propietarios de las participaciones, quedando limitados sus derechos en la misma a la percepción del dividendo, derecho de información y derechos políticos limitados en su influencia a la magnitud de su participación.

Esta concepción es la adoptada por el TJUE para responder en sentido negativo a la primera de las preguntas formuladas por el Hoge Raad der Nederlanden, denegando en consecuencia la asimilación conceptual a los efectos del IVA de la transmisión de una participación en el capital social minoritaria (del treinta por ciento) con el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos en el sentido del artículo 5.8 de la sexta Directiva, todo ello en función del derecho limitado que poseen los accionistas frente a la sociedad mercantil participada.

Parece claro que tras este pronunciamiento el TJUE desconecta las figuras de la transmisión de una participación minoritaria en una sociedad mercantil con el de la transmisión de una universalidad parcial de bienes y derechos, por lo que estas operaciones no podrán ser beneficiarias del régimen jurídico de la no sujeción al IVA analizada.

En este punto, el TJUE resalta la diferencia de régimen jurídico y conceptual de la transmisión de participaciones minoritarias en sociedades a la transmisión frente a la universalidad de bienes y derechos, ya que pone de manifiesto que la venta de participaciones, o bien, no constituye una actividad económica sujeta al IVA al carecer de naturaleza empresarial, o bien, si se tratara de una actividad que suponga una intervención directa o indirecta de la

gestión de la sociedad participada, quedaría bajo la influencia de la exención contemplada en el artículo 13-B-d)-5 de la Sexta Directiva³²¹.

Este precepto dispone la exención en el IVA para las operaciones sujetas en los términos referidos, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores.

En cualquier caso hay que resaltar que los efectos económicos sobre dicha transmisión serían acordes al principio que guía la estructura de la no sujeción regulada en el punto 8 del artículo 5, cual es facilitar las transmisiones de empresas o sus partes, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del adquirente con una deuda tributaria elevada, ya que en ambos casos el beneficiario de la transmisión de participaciones no soportará cuota alguna de IVA.

3.4.2.3. No asimilación a la transmisión de la universalidad de la totalidad del capital de una entidad cuando se realiza por parte de una pluralidad de titulares

Al inicio de este capítulo hemos puesto de manifiesto la diferencia conceptual entre la transmisión de la totalidad de la participación en el capital social de una sociedad mercantil realizada por un solo adquirente, frente a la realizada por una pluralidad de sujetos titulares en su conjunto de aquella.

La primera de aquellas fue analizada por el TJUE en la Sentencia AB SFK, manifestando la adecuación de la misma al concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos determinante de la no sujeción al IVA definida en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva.

En la presente sentencia X BX, el TJUE analiza la segunda de las posibilidades de transmisión de la totalidad de la participación en el capital social de una entidad, es decir la realizada por una pluralidad de titulares de la misma, aún cuando sea de forma cuasi simultánea.

Hemos de señalar que el resultado económico de ambos supuestos es idéntico, ya que el beneficiario se hará con el control de la entidad mediante la adquisición de la totalidad de las acciones o participaciones en el que está

³²¹ Esta posición aparece reflejada en los apartados 36 y 37 de la Sentencia X BX.

dividido su capital social, y por tanto se verá posibilitado de ejercer una influencia absoluta sobre la dirección y gestión de la sociedad participada.

Pues bien, ahondando en esa distinción conceptual y basando sus argumentos en una interpretación literal del precepto, el TJUE pone de manifiesto la falta de adecuación de la transmisión del conjunto a la figura de la no sujeción contemplada en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva.

El TJUE al analizar esta segunda cuestión planteada por el tribunal nacional holandés pone el énfasis en la literalidad del precepto que emplea el término “cedente” en singular, lo que implicará que dicho conjunto de transmisiones escapan del concepto de la transmisión de la universalidad total o parcial de bienes y derechos utilizada por el artículo 5.8 referido.

En función de este criterio el TJUE establece que cada operación de transmisión de participaciones deberá analizarse de manera individual e independiente, lo que implica la atribución de un resultado consecuente con la respuesta a la primera de las cuestiones planteadas a su criterio, es decir la no asimilación de dichas transmisiones individuales al concepto de la transmisión de la universalidad total o parcial de bienes y derechos.

A nuestro juicio esta consideración peca de excesivamente literalista, ya que no contempla una visión global del conjunto de la transmisión que posiblemente sería más acorde con la finalidad de la disposición.

No podemos olvidar que la redacción de la Sexta Directiva se establece al servicio de ese principio de neutralidad económica del impuesto, en la que se debe evitar la imposición de trabas a la ejecución de operaciones empresariales, mostrándose a este respecto la institución de la no sujeción como el instrumento más adecuado para ello, ya que asigna un tratamiento absolutamente neutral a la realización de las operaciones que caen bajo su ámbito, cosa que no ocurre con otros regímenes entre los que se encuentra el de la exención del artículo 13-B-d)-5 de la Sexta Directiva.

Por todo ello, hubiera sido a nuestro juicio más congruente con la finalidad de la regulación del IVA realizada por la Sexta Directiva, el mantenimiento del criterio sostenido en el apartado 79 de la analizada Sentencia AB SKF en el sentido de que el fraccionamiento de la transmisión en varias operaciones consecutivas y sucesivas no influía en su calificación

jurídica como transmisión de conjunto afín al concepto de transmisión de la universalidad total o parcial de bienes³²².

3.4.2.4. Desvinculación del concepto de la no sujeción del artículo 5-8 de la transmisión de participaciones

Llegados a este punto, el TJUE se pregunta sobre la naturaleza jurídico tributaria a los efectos del IVA de la transmisión de participaciones en entidades mercantiles.

Lo hace en función de la tercera cuestión que le fue planteada por el Hoge Raad der Nederlanden; ¿si puede tener la cesión de una participación minoritaria la consideración de transmisión de una parte de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, y/o del artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, habida cuenta de que esta cesión está estrechamente vinculada con actividades de gestión ejercidas en el marco de la referida participación?

Del análisis de esta cuestión se deriva un cambio de rumbo en la interpretación de dichas operaciones, en consonancia con las respuestas anteriores, que se aparta de la posición favorable mantenida por el Tribunal en la sentencia AB SKF en relación a la calificación de la transmisión de la totalidad de las participaciones en el capital de una entidad como transmisión no sujeta al IVA.

El TJUE califica dicha operaciones como sujetas al IVA, siempre que se realicen dentro de esa actividad empresarial de dirección y gestión de la participación, pero encardinada en el supuesto de exención contemplado en el artículo 13, sección B, Letra d), número 5 de la Sexta Directiva en base a los argumentos siguientes:

1.- La transmisión de la participación minoritaria en la sociedad mercantil, que no constituye transmisión de la universalidad total o parcial de bienes y derechos en los términos expuestos anteriormente, se encuentra relacionada con las actividades de dirección y gestión realizadas por el cedente, por lo que el cese de las actividades de gestión parece ser la consecuencia lógica de la transmisión de la participación en la sociedad mercantil.

³²² “Por consiguiente, debe responderse a la cuarta cuestión en el sentido de que no influye en las respuestas a las cuestiones anteriores la circunstancia de que la cesión de acciones se desarrolle en varias operaciones consecutivas.”

Ello determina la sujeción al IVA de la operación de venta de la participación.

2.- Sólo se alcanzaría un resultado distinto (no sujeción del artículo 5.8) si las actividades de dirección del cedente hubiesen constituido una parte autónoma de su propia empresa cuya explotación hubiera podido continuar el cesionario de manera independiente y por la cual éste hubiera pagado una contrapartida distinta del precio de las acciones.

Sin embargo, en tal supuesto, la transmisión de una universalidad de bienes englobaría únicamente las actividades de dirección y no la cesión de las participaciones, ya que estas dos transacciones se refieren a empresas distintas.

Por tanto, tras la Sentencia X BV, el TJUE abandona la calificación de las operaciones de transmisión de acciones y participaciones en sociedades mercantiles como no sujetas, inclinándose en lo sucesivo por su calificación como exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 13, sección B, Letra d), número 5 de la Sexta Directiva que dispone la exención para las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores.

No obstante, conviene aclarar que a nuestro juicio subsiste la vigencia de la calificación como no sujeta al IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, de las operaciones consistentes en la transmisión de la totalidad de las acciones o participaciones en las que se divide el capital social de una entidad mercantil, por un solo transmitente a favor de un solo adquirente, aún en el caso de que esta se produzca de manera sucesiva, ya que las conclusiones de la sentencia X BX analizada no contradicen los postulados y argumentos expuestos por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia AB SKF, lo que deparará importantes efectos en los ordenamientos internos de los diferentes Estados Miembros.

3.4.2.5. Efectos de la Jurisprudencia del TJUE en relación a la transmisión de participaciones en nuestro Ordenamiento Jurídico Interno

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, las operaciones de transmisión de acciones y participaciones sociales, siempre que se correspondan con actividades de gestión y dirección de la titular transmitente en la sociedad mercantil participada cuyas acciones o participaciones constituyen el objeto de la transmisión, quedarán amparadas por la exención

dispuesta en el artículo 20-uno-18-k) y l) de la L.I.V.A.³²³, coincidiendo en este caso su esencia con las operaciones de reestructuración empresarial.

Estas operaciones se caracterizan por la finalidad de intervención en la gestión y dirección de las sociedades participadas que son objeto de reestructuración, por lo que en atención a los postulados definidos en las sentencias AB SKF y X BX, antes analizadas, se encuentran bajo la actividad económica ordinaria de la compañía cedente de las mismas y por tanto sujetas al IVA.

En este punto, se hace necesario señalar que uno de los principales efectos de dicha jurisprudencia despliega sus efectos en relación a las transmisiones de valores de entidades mercantiles cuyos patrimonios se encuentran conformados fundamentalmente por inmuebles o conjuntos inmobiliarios, a cuya especial naturaleza dedica nuestro Ordenamiento Jurídico una precisa regulación específica.

Sobre la transmisión de dichos valores se establecen una serie de cautelas por parte de nuestro Ordenamiento con la finalidad de evitar supuestos de elusión tributaria en el ámbito de la fiscalidad inmobiliaria, que pretendan beneficiarse de dicho régimen de neutralidad fiscal con manifiesto abuso de derecho.

³²³ Artículo 20 Exenciones en operaciones interiores

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

18.º Las siguientes operaciones financieras:

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión, se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Letra k) del apartado 18.º del número uno del artículo 20 redactada por el número dos del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre; Corrección de errores «B.O.E.» 5 febrero 2013). Vigencia: 31 octubre 2012

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

Conviene señalar que la regla de exención analizada en los puntos anteriores guarda una íntima relación con el punto primero del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores³²⁴ (antiguo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores³²⁵), que se configura como un fiel reflejo de la Jurisprudencia Comunitaria apuntada.

Resulta notorio que la regulación de este precepto antielusión ha sufrido una evolución constante, en gran parte debida a dicha doctrina, fruto de la cual actualmente se conceptúa la transmisión de valores en los mercados secundarios, en consonancia con lo anteriormente apuntado, como una operación no gravada por el IVA.

Esta exclusión del gravamen aparece claramente perfilada tras la última modificación del precepto en consonancia con la doctrina emanada de la sentencia X BX, ya que la conceptúa como un supuesto de exención³²⁶, que es

³²⁴ Real decreto Legislativo 5/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. "BOE" núm. 255, de 24 de octubre de 2015, páginas 100356 a 100541 (186 págs.) BOE-A-2015-11435

³²⁵ La redacción vigente fue realizada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre). Vigencia: 31 octubre 2012, que modificó a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. «BOE» núm. 181, de 29/07/1988., BOE-A-1988-18764. Derogada.

³²⁶ Artículo 314. Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

fiel reflejo de esta sutil desviación conceptual de la Jurisprudencia Comunitaria.

Resulta cuanto menos curioso, que la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, nada refiera a este respecto pasando por un asunto tan trascendente con absoluta inocuidad³²⁷.

En relación a este tratamiento se hace necesario resaltar la apreciación de un cierto desajuste de la redacción de la norma antifraude española con

3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

2.^a Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

3.^a En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) del apartado anterior. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

4.^a En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del mismo, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

5.^a En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:

– En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.a), la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

– En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.b), para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.

– En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.c), la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

³²⁷ La redacción actual del precepto fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre). Vigencia: 31 octubre 2012.

respecto a los postulados establecidos por el TJUE, en lo referente la tratamiento que atribuye al conjunto de las operaciones de transmisión de valores.

Así, el artículo 314 de la LMV referido al atribuir con carácter general una tratamiento de exención a la transmisión de valores representativos de participaciones en sociedades mercantiles, entra en clara contradicción con el tratamiento que el TJUE atribuye a dichas operaciones.

Del análisis de la jurisprudencia aludida podemos señalar que según el TJUE la transmisión de valores puede encardinarse bajo tres regímenes jurídicos diferentes que son los siguientes:

a) No sujeción al IVA, derivada de la ausencia de actividad económica en relación a la transmisión de participaciones.

Estas participaciones en sociedades tienen naturaleza estrictamente financiera y no suponen intervención alguna sobre las entidades participadas cuyas acciones o participaciones son objeto de transmisión, en congruencia con la sentencia aludida anteriormente, por lo tanto su transmisión escapa a la esfera del IVA ya que no suponen la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

b) Exención de la transmisión de valores representativos de una participación minoritaria en fondos propios de entidades sobre las que se realizan de forma efectiva funciones de dirección y gestión.

Este régimen de exención tiene como presupuesto previo e inexcusable la sujeción al IVA de la propia operación de transmisión de participaciones.

Por tanto, estas participaciones deberán ser poseídas por la cedente con el objeto de influir de forma decisiva en la vida de la entidad participada lo que determina la naturaleza empresarial y económica de la operación, o bien, las participaciones en entidades deberán constituir el objeto mismo de la actividad empresarial de la sociedad cedente, en consonancia con lo dispuesto en la Sentencia X BX.

c) No sujeción al IVA derivada de la transmisión de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades mercantiles que gozando de las características de las referidas en el punto anterior (con la naturaleza de derechos afectos a la actividad económica del cedente),

representen la cesión a favor de un único adquirente de la totalidad del capital social de la entidad participada cuyas acciones o participaciones constituyen el objeto de la transmisión.

Esta última es la posición derivada de las conclusiones de la Sentencia AB SKF analizada, y representa un supuesto de no sujeción asimilado al artículo 5 apartado 8 de la Sexta Directiva.

Pues bien, la vigente redacción del artículo 314 referido, a nuestro juicio regula los supuestos de transmisión de participaciones en entidades de una forma miope, ya que al asignarles el régimen de exención al IVA con carácter general y único, regula los diferentes supuestos que se pueden producir en dichas transmisiones de una manera desafortunada en muchos casos.

Solamente será correcto este régimen tributario de exención cuando lo que se regula es el supuesto al que se refiere el punto b) anterior, es decir, la exención de la transmisión de las participaciones minoritarias poseídas por una pluralidad de personas a favor de uno o varios transmitentes, definida por la Sentencia X BX.

Ello presupone la atribución de una cuestionable sujeción al IVA, que colisiona con la Jurisprudencia del TJUE, en supuestos en los que lo que se transmite es una mera participación financiera, o bien, en supuestos de transmisión por un solo cedente de la totalidad del capital de una entidad a favor de un solo adquirente que el TJUE ha asimilado a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos, que considera no sujetos al IVA en función de lo dispuesto en el artículo 5-8 referido.

A tenor de la nueva redacción del artículo 314 de la LMV, este tratamiento se atribuirá incluso a las operaciones de transmisión de participaciones que amparen en la transmisión de una universalidad total o parcial de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica de la persona jurídica cuyo capital integran los valores transmitidos, lo que parece ser un exceso en clara colisión con la jurisprudencia analizada en los puntos anteriores.

Por tanto, a nuestro juicio puede existir una contradicción de la norma española con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que debería ser soslayada con una norma aclaratoria de no sujeción, en la que se de cabida a los casos referidos en los apartados a) y c) anteriores.

Todo lo anterior, sin perjuicio de que los resultados prácticos de la asignación general del régimen de exención a la transmisión de participaciones realizado por la norma antielusión española sean en su mayor parte coincidentes con el régimen de no sujeción referido.

Con independencia de cual sea la naturaleza jurídica de los mismos, es decir, exige que los elementos patrimoniales transmitidos, conformadores del patrimonio social, estén dentro del ámbito de las actividades económicas que caracterizan al IVA, enlazando a su vez de esta manera con el concepto de rama de actividad.

Lo anteriormente expuesto, puede sintetizarse en la idea de que como consecuencia de la modificación de la regulación del precepto legal apuntado se pasa, en el ámbito de la transmisión de valores representativos de esas universalidades de bienes y derechos, de una situación de "excepción", similar a la no sujeción de estas operaciones de transmisión empresarial universal de bienes y derechos, en congruencia con la Sentencia sobre asunto AB SKF de 2009, a una nueva situación de "exención" alineada con el nuevo enfoque derivado de la Sentencia sobre el asunto X BV de 2013.

Esta postura es mantenida, entre otros pronunciamientos doctrinales, por CARLOS SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ³²⁸ al afirmar sobre la nueva redacción del artículo 108 recogida en el nuevo artículo 314 de la LMV que "las principales modificaciones introducidas con la nueva redacción dada por la Ley 7/2012, afectan a los siguientes ámbitos: 1) a la configuración general de la excepción a la exención; 2) a la configuración específica de la excepción a la exención con los supuestos específicos donde sí pueden ser gravadas las operaciones; 3) a las reglas de cómputo del activo que determinan la inclusión en los supuestos específicos; 4) a la nueva regla de determinación de la base imponible de las transmisiones sujetas y no exentas de Impuesto sobre el Valor Añadido"³²⁹.

³²⁸ SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ, C. "la nueva regulación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores introducida por la Ley 7/2012", Legal Today, 8 de abril de 2013.

³²⁹ "la norma se configura objetivamente como una auténtica medida de antielusión fiscal, estableciendo determinados supuestos donde las transmisiones de valores que sirvan de cobertura a una transmisión indirecta de inmuebles resulten gravables, siempre que exista una interposición de figuras societarias o de otro tipo de entidades.

Así pues, con la nueva redacción es necesaria la concurrencia objetiva de un ánimo de eludir el pago de los tributos, habiéndose producido el pago de los mismos si se produce una transmisión directa de los inmuebles que son propiedad de las sociedades u entidades que ostentan la titularidad de los valores"

Pero el enfoque anterior, no es unánime en la doctrina científica ya que hay autores, entre los que se encuentran ARRIBAS LEÓN y HERMOSÍN ÁLVAREZ³³⁰, que mantienen que este tratamiento asignado a estos supuestos por nuestro Derecho Interno, permitiendo que se acceda aun régimen más favorable desde el punto de vista empresarial, debería configurarse técnicamente más bien como un supuesto de no sujeción que como uno de exención.

Por tanto, la exención analizada aplicable a la transmisión de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, regulada específicamente en el artículo 314 de la LMV, a nuestro juicio se encuentra íntimamente ligada a la regla de no sujeción, configurándose como otra de las consecuencias directas de la Jurisprudencia Comunitaria analizada en su aspiración de dotar de flexibilidad al ámbito de la imposición indirecta a las operaciones de reestructuración empresarial, que materializa y hace efectiva la neutralidad impositiva y económica dictada por la regulación legal comunitaria que despliega plenamente sus efectos en el ámbito de las operaciones de fusión, escisión y canje de valores.

3.5. RÉGIMEN FISCAL DE LA TRANSMISIÓN DE RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL ITP Y AJD

3.5.1. ANTECEDENTES Y RÉGIMEN JURÍDICO

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³³¹, en adelante ITP y AJD, asigna un régimen específico a la transmisión de bienes y derechos afectos a las actividades económicas integrados en esos conjuntos de elementos materiales e inmateriales constitutivos una unidad económica autónoma, que conceptuamos como ramas de actividad, que oscila entre la no sujeción y la exención de sus tres modalidades (Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados).

³³⁰ ARRIBAS LEON, M., HERMOSIN ÁLVAREZ, M., "La transmisión inter-vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, nº 255,2004, pp. 78-82.

³³¹ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. «BOE» núm. 251, de 20 de octubre de 1993, páginas 29545 a 29557 (13 págs.) BOE-A-1993-25359

A estos efectos, resulta importante recordar el sistema de incompatibilidades que la propia Ley del IPT y AJD establece para sus distintas modalidades entre sí y respecto a otras figuras tributarias entre las que destaca el IVA.

Así, el artículo 1 en su punto 2 establece como su primera regla esencial la incompatibilidad plena entre los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias.

Del mismo modo, dedica la ley su artículo 7, apartado 5 a definir la delimitación entre el IVA y el propio ITP y AJD, lo que acarreará importantes efectos que serán objeto de nuestro análisis pormenorizado.

En este artículo se establece una regla básica cual es la de la no sujeción a su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de las operaciones que constituyen su hecho imponible, cuando sean realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad económica.

La delimitación referida continua en su artículo 19.2.1, al aclarar la no sujeción a su modalidad de Operaciones Societarias de las operaciones de reestructuración empresarial, que debemos entender referidas a lo dispuesto en el capítulo VII del título VII de la L.I.S.

El régimen fiscal aplicable a las transmisiones de estos conjuntos de elementos con sustantividad jurídico-económica propia, englobados o no en entidades mercantiles, se ve completada con la exención del gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados que el Texto refundido de la Ley del ITP y AJD establece en su artículo 45.I.B.10 para las transmisiones amparadas por el régimen de las operaciones de reestructuración empresarial dispuesto en el capítulo VII, título VII de la L.I.S.

Resulta claro que las reglas anteriores definen en líneas generales un régimen fiscal muy benigno, desde el punto de vista de este impuesto, para la transmisión de los bienes y derechos que integran las ramas de actividad.

Esta favorable situación trae como causa fundamental la afección de dichos elementos a las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes, que las hace caer en la mayoría de los casos, en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo reguladora del IVA, en congruencia con lo dispuesto en el artículo 7.5 anteriormente referido³³².

³³² La Exposición de Motivos de Texto Refundido del ITP y AJD pone de manifiesto que su trabajo de recopilación y armonización tiene como objeto fundamental la adaptación de nuestro Ordenamiento

De igual modo este propicio carácter es a su vez modulado en gran medida por la aplicación del régimen de reestructuraciones empresariales de la Directiva de fusiones 90/434/CEE a dichas operaciones, por lo que la aplicación del régimen de operaciones de reestructuración empresarial de la LIS que constituye la manifestación fundamental de aquella en nuestro Derecho Interno, actúa como premisa necesaria para su operatividad.

No obstante, resulta muy significativo que escaparán del mismo, y quedarán en consecuencia plenamente sujetas a estos conceptos impositivos, en clara contradicción con los principios ordenadores del sistema, algunas operaciones que incluso manteniendo identidad de razón con las amparadas por el referido régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial, no les sea de aplicación éste, por incumplimiento de sus requisitos.

Además, existen ámbitos en los que de forma excepcional y expresa, el gravamen definido por este Impuesto se materializa con toda su intensidad sobre bienes y derechos esenciales para el desarrollo de las actividades económicas, claramente afectos a las mismas y que normalmente poseen una importancia cuantitativa y cualitativa relevante como es el caso de los inmuebles, lo que a nuestro juicio determina la materialización de perniciosos efectos fiscales sobre dichas operaciones de transmisión de la ramas de actividad claramente contrarios a los principios inspiradores de la referidas normas tributarias que deberían ser evitados.

3.5.2. RÉGIMEN FISCAL EN EL ITP Y AJD DE LA TRANSMISIÓN DE RAMAS DE ACTIVIDAD NO SUJETAS AL IVA INTEGRADAS POR INMUEBLES

El problema apuntado se materializa con especial virulencia en los supuestos de transmisión de ramas de actividad en los que se incluyen inmuebles afectos a las actividades económicas, que pasamos a analizar.

En los apartados anteriores hemos analizado el régimen fiscal en el ámbito de la imposición indirecta de la transmisión de los conjuntos de bienes y derechos afectos a las actividades económicas.

Jurídico Interno a los principios y normas jurídicas reguladoras en el Derecho de la Unión Europea en esta materia, en cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Adicional Novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a la Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Estos conjuntos con capacidad para funcionar de forma eficiente por sí mismos encajan en lo que denomina la Directiva del IVA 2006/112/CEE, como universalidad total o parcial de bienes³³³ y resultan englobados en el concepto de rama de actividad que es utilizado por la L.I.S. y la Directiva de Fusiones 90/434/CEE.

El propio TJUE en su Sentencia Schriever ha matizado el enfoque de los mismos aludiendo a la innecesariedad de que la transmisión de estos conjuntos de bienes y derechos deba incluir los inmuebles sobre los que se desarrollan dichas actividad empresariales, que serán continuadas en la persona del beneficiario de aquellas.

Resulta por tanto innegable que dicha posición jurisprudencial del TJUE determina un aligeramiento de los requisitos que posibilitarán la efectiva aplicación del régimen de no sujeción del IVA a dichas operaciones, con el consiguiente ahorro de gastos financieros de la misma, en línea con los principios que guían la referida directiva del IVA.

Pues bien, esta tendencia de la Jurisprudencia del TJUE en la interpretación de régimen fiscal de la no sujeción al IVA, claramente dirigida al despojo de trabas y costes económicos, contrasta poderosamente con el régimen fiscal que nuestro Derecho Interno asigna a la fiscalidad de los inmuebles que integran dichos conjuntos empresariales englobados bajo el concepto de la universalidad total o parcial de bienes.

Así el artículo 7.5, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sujeta a tributación las transmisiones de inmuebles integrados en dichos conjuntos en los términos siguientes: “No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un

³³³ Según es definido dicho concepto por las Sentencias del TJUE Zita Modes Sàrl, de fecha 27 de noviembre de 2003, sobre el asunto C-497/2001 y Christel Schriever, de fecha 10 de noviembre de 2011, sobre el asunto C-444/2010,

patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Resulta innegable, después de haber realizado el trabajo de análisis de la Jurisprudencia del TJUE anterior, que dicha norma tributaria resulta impactante, ya que sus efectos son virtualmente contrarios a la finalidad del régimen fiscal diseñado por el Derecho de la Unión Europea para la transmisión de los conjuntos de bienes y derechos afectos a las actividades económicas.

A los efectos de enmarcar adecuadamente en el ámbito de nuestro estudio la operatividad de la norma referida, resulta muy didáctico recordar la anterior redacción del punto primero del artículo 7 de la LIVA, en la que se recogían de forma paralela tres modalidades del supuesto de no sujeción al impuesto cuales eran la transmisión *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a favor de un único adquirente que continuara con la misma actividad del sujeto transmisor, la *mortis causa* a favor de varios adquirentes que continúen en el ejercicio de la misma actividad y la operada como consecuencia de los procesos de fusión escisión o aportaciones de ramas de actividad propias de las operaciones de reestructuración empresarial³³⁴.

³³⁴ No estarán sujetas al impuesto:

1.º las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad -empresarial del transmitente. en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada ley.

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado cuatro del artículo 2 de la ley mencionada en el párrafo anterior.

c) La transmisión «*mortis causa*» de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en las letras a) y c) de este número, la referida transmisión quedará sujeta al impuesto en la forma establecida para cada caso en esta ley.

Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del

Pues bien, esta norma del ITP y AJD, desplegaba sus perniciosos efectos solamente en relación a los supuestos contemplados en el punto a) del artículo 7, es decir, en los casos de transmisión *inter vivos* de bienes afectos a las actividades de naturaleza económica que no se incluyen dentro del régimen jurídico de las operaciones de reestructuración, dado que éstas últimas se encuentran amparadas por el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 19-2-1º del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del ITP y AJD en su modalidad de Operaciones Societarias y por la exención dispuesta para las otras dos modalidades del impuesto en su artículo 45.I.B.10.

De igual modo dicha previsión normativa no resulta aplicable al supuesto de transmisión *mortis causa* a favor de personas físicas contemplado en el punto c) del antiguo artículo 7 de la LIVA, dado que estas transmisiones se caracterizan comúnmente por su falta de onerosidad, que las define como operaciones no sujetas a dicho tributo.

En este sentido se posiciona GONZÁLEZ SÁNCHEZ que diferencia estas transmisiones sucesorias de las otras que han sido referidas, dado su carácter lucrativo, lo que determina su no sujeción al IVA al quedar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “ya que solo están sujetas las transmisiones a título oneroso y las asimiladas”³³⁵, pero a nuestro juicio este razonamiento olvida la posibilidad de que dichas operaciones queden sujetas al IVA en su calidad de autoconsumos definidos en el artículo 9.1 de la LIVA³³⁶.

No obstante, a los efectos que perseguimos en este análisis la referida sujeción al IVA de dichas transmisiones resulta irrelevante dada la incompatibilidad entre el ISD y la modalidad de TPO que gravaría la transmisión de los inmuebles que criticamos³³⁷.

transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno. número 22.º y en los artículos 104 a 114 de esta ley.

³³⁵ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. “El IVA en España” obra colectiva. Lex Nova, Valladolid, 1987, pg 192.

³³⁶ No olvidemos además que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el IVA son tributos plenamente compatibles.

³³⁷ Debemos recordar que la sujeción al IVA no es incompatible con el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que la sujeción al primero no afecta en modo alguno a este segundo. No obstante, si es conveniente aclarar que, el hecho de que se produzca el gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si que impide la sujeción por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del TTP y AJD, dada la ausencia de onerosidad de la transmisión sucesoria pura; y a su vez, esa misma sujeción al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye una causa

Aunque la actual redacción del artículo 7.1 de la LIVA ha suprimido la diferenciación conceptual expresa que realizaba el anterior precepto, en atención a las conclusiones que emanan de la Jurisprudencia del TJUE, sin embargo el problema referido subsiste en relación a los supuestos englobados en la misma que guardan identidad de razón con el antiguo punto a) que ha sido referido; es decir con la transmisión inter vivos de carácter oneroso de las universalidades de bienes y derechos afectos a las actividades económicas que están integradas aun parcialmente por inmuebles.

Para ceñirnos al ámbito de nuestro estudio, aun cabe precisar más el problema, acotándolo en relación a las operaciones de transmisión de estas universalidades de bienes afectos a las actividades económicas, que no gozan del régimen dispuesto en el Título VII, Capítulo VII de la L.I.S., entre las que destacan por su interés las que hayan podido quedar excluidas de la aplicación del mismo por el incumplimiento de los requisitos dispuestos en aquel, como es el caso de la carencia de motivo económico válido.

A nuestro juicio, estas operaciones de transmisión de activos que hayan sido privadas de la operatividad del régimen de reestructuración, como consecuencia de esta disposición legal, aun cuando se hallen amparadas por el supuesto de no sujeción al IVA, sufrirán adicionalmente un elevado gravamen no recuperable de la Hacienda Pública que parece claramente contrario a la esencia y finalidad del régimen de la no sujeción del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE.

3.5.3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Sin embargo, en clara contradicción con nuestra apreciación, la doctrina administrativa muestra una posición claramente favorable a la aplicación del citado precepto legal, así el TEAC³³⁸, en su resolución de fecha 23 de junio de 2010, fija su posición en la resolución de estimación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto contra la resolución del TEAR Castilla-La Mancha, recaída en expediente relativo a liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

de incompatibilidad con el gravamen sobre documentos notariales que sean inscribibles en registros públicos de su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

³³⁸ Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 7ª, Resolución de 23 Jun. 2010, Rec. 151/2010, Nº de Recurso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: 151/2010.

En este fallo el TEAC define claramente la no sujeción al ITP y AJD de estas operaciones de transmisión de universalidades de bienes y derechos integrantes de una realidad empresarial con capacidad de funcionamiento autónomo, que se encuentran no sujetas al IVA en función de lo dispuesto en el artículo 7.1 de la LIVA.

Pero al mismo tiempo admite el gravamen parcial de las mismas por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, determinando claramente su sujeción por la parte de valor que corresponde a los inmuebles integrados en aquellas universalidades, lo que realiza en los términos siguientes:

“La Ley 37/1992 de 28 de Diciembre sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido establece en su artículo 4-4 la regla general sobre la incompatibilidad entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales al declarar que: "Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Una regla similar a la referida se recoge en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que ha sido descrita con anterioridad. Reconoce el TEAC que el precepto transcrito contiene una regla general y dos excepciones a la misma.

Según dicho Órgano, la regla general hace referencia a la incompatibilidad entre las transmisiones de bienes en el ámbito empresarial y el Impuesto sobre Transmisiones en su modalidad "transmisiones onerosas" al quedar aquéllas como regla general sometidas al IVA, con exclusión del ITP y AJD.

Según el TEAC la primera regla especial, que actúa como excepción a la regla general de incompatibilidad entre las operaciones sujetas a uno u otro impuesto, se refiere a las operaciones inmobiliarias (entregas, arrendamientos y derechos reales sobre los mismos), que estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido gocen de exención en el mismo y que por aplicación de la regla de incompatibilidad no deberían quedar sujetas a ITP, pero que si quedan sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por aplicación de dicha regla especial. Se trata en definitiva de operaciones que excepcionalmente quedan sujetas a ambas figuras tributarias, según expone el TEAC, si bien exentas respecto a una de ellas (IVA).

La segunda regla especial (que es la que nos interesa en este caso), según el criterio mantenido por el TEAC supone otra excepción a la regla general, y

contempla el caso contrario, es decir, de no sujeción a ninguno de los dos impuestos: Se trata del supuesto de una operación no sujeta a IVA (transmisión global de empresa definida en el artículo 7 de la LIVA o según la terminología derivada de la Sentencias Zita Modes y Schriever universalidades totales o parciales de bienes y derechos), y que, si bien por aplicación de la regla general debería quedar sujeta al ITP y AJD en su modalidad de TPO, no obstante, por aplicación de esta segunda regla especial, tampoco queda sujeta a ITP y AJD, salvo que en el patrimonio empresarial se incluyan bienes inmuebles, en cuyo caso éstos quedarían sujetos a ITP en concepto de transmisiones onerosas.

En resumidas cuentas, el TEAC pone de manifiesto que el citado art. 7.5 del TRITP contiene la regla general de incompatibilidad de ambos tributos (IVA-ITP y AJD), un supuesto de sujeción a ambos tributos cual es el analizado en la primera regla especial (exención en IVA), y otro de no sujeción a ninguno (segunda regla especial de no sujeción al IVA) pero en el que se transmiten inmuebles integrantes de esa universalidad por lo que quedan sujetos a TPO.

El TEAC corrigió mediante la resolución de 23 de junio de 2010 la del TEAR de Castilla- La Mancha que basada en la anterior doctrina administrativa se pronuncia en los términos siguientes: “Por todo ello, no es ajustada a derecho la resolución del TEAR que considera que la transmisión global de una farmacia está sujeta al gravamen sobre transmisiones onerosas al tipo de bienes muebles por el hecho de no estar sujeta a IVA, ya que así sería de aplicarse la regla general contenida en el art. 7,5, pero no tiene en cuenta la excepción que el propio apartado establece para los supuestos de transmisión global de patrimonio empresarial que de forma clara e indubitada exceptúa de tributación en el ámbito del impuesto sobre transmisiones onerosas a los bienes que no tengan la consideración de inmuebles.”

Esta doctrina que podríamos considerar superada a partir del pronunciamiento referido, consideraba sujetos al ITP y AJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no solamente los inmuebles integrados en la universalidad total o parcial de bienes y derechos que gozan de la no sujeción al IVA, sino de la totalidad de los bienes que la integraban³³⁹, lo que representaba a nuestro juicio una colisión extrema con la jurisprudencia del TJUE.

³³⁹ Resolución del TEAR Castilla-La Mancha, de 26 de junio de 2009, expediente de reclamación 02/246/08 relativo a la liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .

El pronunciamiento analizado del TEAC es compartido en la actualidad por la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos que en diversas resoluciones entre las que destacan las contestaciones a las consultas V-0279-04, de 18 de noviembre de 2004, V1129-07, de 30 de mayo y V0888-09, de 27 de abril, se alinea claramente con la postura de aquel.

La primera de dichas consultas ya anticipaba el tratamiento descrito al exponer en relación a la transmisión de una explotación agraria que “quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con los preceptos transcritos, la transmisión de una finca rústica constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble. Y ello, incluso en el caso de que la finca rústica esté afecta a una actividad agraria -extremo que no se especifica en el escrito de consulta-, en cuyo caso su venta estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero exenta, al tratarse de una finca rústica, lo que conllevaría su sujeción al primer impuesto.

En cuanto a la posible exención de la transmisión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por tratarse de una finca rústica, debe indicarse que la normativa del Impuesto no contempla ninguna exención de carácter general para las fincas rústicas”.

3.5.4. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y OTROS PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES

La posición del Tribunal Supremo ha evolucionado en relación a este aspecto, desde la consideración como plenamente sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de la totalidad de los bienes integrantes de las universalidades de bienes y derechos no sujetas al IVA (antigua transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la LIVA), mantenida en su Sentencias de fechas 2 de febrero y de 23 de abril de 1996 (Recursos n.º 9389/91 y n.º 2862/93) dictada en un recurso de casación en interés de la Ley³⁴⁰

³⁴⁰ La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1996 (RJ 1996, 8459) , dictada en un recurso de casación en interés de la Ley, estableció que la transmisión de oficina de farmacia realizada durante el lapso temporal comprendido entre el 1 de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1991, como es el

y la de fecha 22 de enero de 2004³⁴¹, (Recurso de casación 11450/1998, RJ 258/2004, hasta su posición actual contenida en su Sentencia de 22 de octubre de 2012, (recurso de casación 9039/1997) en las que establece una postura afín a la mantenida por el TEAC en su resolución de 23 de junio de 2010.

Así el Tribunal Supremo consideró inicialmente que se llegaba a esta conclusión tanto desde un análisis positivo del contenido del Art. 7.1.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993 que disponía: "Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos "*inter vivos*" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", como desde la delimitación negativa derivada del apartado 5 del mismo artículo 7, en cuanto que la transmisión *inter vivos* en bloque del patrimonio empresarial es "ajena a la actividad empresarial del transmitente", y por tanto, gravable por el IPT y AJD.

Dicha posición se resumía en la afirmación de que "la transmisión en bloque del patrimonio global de una empresa a un solo adquirente, continuador de la actividad empresarial del transmitente es una operación no sujeta al IVA pero sí al ITP, modalidad de "transmisiones onerosas"³⁴².

caso que nos ocupa, estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales "por la pura y simple razón de que tal transmisión no supone el ejercicio de una actividad comercial del Farmacéutico, antes al contrario, tal transmisión supone la conclusión de su actividad comercial, que, en todo caso, queda circunscrita a la dispensación de los preparados farmacéuticos y demás productos que legalmente se puedan vender en las oficinas de farmacia. La transmisión, que es la última de las operaciones del titular anterior, no puede considerarse, por tanto, como una operación de la actividad empresarial, pues con dicha transmisión se opera una especie de novación subjetiva, que no genera un volumen determinado de ganancias, y se agota la actividad de la farmacia...

³⁴¹ En su fundamento de Derecho Quinto expone "Sentado lo que antecede, no podemos dejar de recordar que esta Sala ha entendido que la transmisión de una oficina de farmacia como un todo unitario y complejo, incluido o no el local donde está establecida, por parte de una Farmacéutico a otra persona de igual titulación, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), en concepto de transmisión onerosa, en cuanto es incuestionable que sí hay una traslación patrimonial compleja entre el transmitente y el adquirente", y sigue exponiendo que "unas veces, como hacía notar la sentencia de 2 de febrero de 1996, se transmite la totalidad del patrimonio afecto a la explotación de la farmacia, incluido por tanto el local, el mobiliario, los utensilios, los enseres, las existencias y, obviamente, el derecho de establecimiento, derivado de la licencia o autorización administrativa correspondiente, además del fondo de comercio (clientela, etc.), y otras veces, como en el caso de autos, se transmite el negocio de farmacia, manteniendo, sin embargo, el transmitente la propiedad del local. Esta distinta manera de organizar la transmisión no desvirtúa el principio de que la transmisión a título oneroso de la explotación o titularidad de la farmacia implica para el adquirente una adquisición patrimonial valuable, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales".

³⁴² Téngase en cuenta que estas Sentencias del Tribunal Supremo tienen como base una norma anterior al Texto Refundido 1/1993, de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En estos momentos sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no encuentra ningún impedimento para en la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7.5 de la Ley del ITP y AJD al considerar como no sujetas al ITP y AJD la transmisión de los bienes y derechos integrantes de la universalidad transmitida, pero se inclina claramente a favor de considerar sujeta a la modalidad de TPO la transmisión de los inmuebles que puedan integrarse en aquella.

Dichos argumentos son establecidos por el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia de fecha 17 de diciembre de 2012 (RJ 2013/1686) en los términos siguientes: "las transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial realizado en favor de un solo adquirente, cuando este continúa en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA, ni a la modalidad de ITP, transmisiones onerosas, a excepción de los inmuebles que tributan por esta modalidad".

No obstante lo anterior, existen algunos supuestos en los que el TS se muestra proclive a la no sujeción a TPO de los inmuebles integrados en las universalidades de bienes y derechos analizadas.

Ejemplos de ello los tenemos en las SSTs de 20 de diciembre de 1993 y de 23 y 29 de marzo y 5 de julio de 1995 que niegan dicha sujeción al ITP y AJD en su modalidad de TPO.

Ahora bien, los supuestos enjuiciados por estas sentencias se refieren a transmisiones de estaciones de servicios, cuya normativa prohíbe expresamente, la transmisión separada de algunos de sus elementos.

En función de dicha singularidad el Tribunal Supremo afirma en la Sentencia de 23 de marzo de 1995 que "estamos en presencia de lo que la doctrina civil denomina *universitas iuris*, es decir, una pluralidad ontológica de bienes a los que el derecho da un tratamiento unitario, en fuerza de la unidad lógica del complejo, en atención a su destino, asimismo unitario. Se trata aquí de un complejo organizado, en el que destaca, como elemento básico, la concesión administrativa, presupuesto imprescindible para la legal explotación de una Estación de Servicio, y junto a él un conjunto de cosas y bienes que conforman un soporte físico u organizativo. Todo ello se considera en el tráfico como un valor unitario, que vende, se arrienda o puede ser objeto de gravamen, como un todo. Por tanto, el hecho imponible, en cualquiera de estas operaciones, será único y no podrá ser sometido, por escisión de sus partes, al IVA y al ITP, lo que iría en contra de su unidad jurídica".

El profesor RODRÍGUEZ MÁRQUEZ³⁴³ enfatiza que dada la especial naturaleza de estos supuestos, aun cuando resulta una posición diferente y muy significativa, su trascendencia no supera el estricto ámbito de los mismos, sin que pueda ser extrapolable al enfoque general que el Tribunal Supremo posee de dicha cuestión expuesto con anterioridad.

A nuestro juicio, por contra este enfoque del TS supone un tratamiento ajustado a la singular naturaleza de dicha institución, representando un claro avance sobre la posición jurisprudencial definida con anterioridad.

La singularidad jurídica del supuesto enjuiciado no debe ser invocada como dimanante de efectos reducidos aplicables exclusivamente a ese caso, sino que muy al contrario representa en nuestra opinión una clara consideración de la verdadera naturaleza global y ordenada de la rama de actividad en la que se encardinan los inmuebles, congruente con los principios ordenadores de la institución de la no sujeción de la transmisión de las universalidades de bienes y derechos.

La jurisprudencia menor nos ofrece algunos ejemplos no demasiado recientes de esta posición favorable a la aplicación del gravamen de TPO sobre los inmuebles incluidos en las universalidades de bienes y derechos amparadas por la no sujeción al IVA del artículo 7.1 de la LIVA, entre ellos destaca la Sentencia del Tribunal de Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 26 de febrero de 2009, CLM 2579/2009.

En esta sentencia al enjuiciar un supuesto de hecho similar al comentado en primer lugar, y siguiendo la jurisprudencia inicial del Tribunal Supremo, en su Fundamento de Derecho Segundo rechaza la no sujeción al ITP y AJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al pronunciarse en los términos siguientes: “rechaza que se trate de una operación exenta por cuanto que lo que se realiza no es un negocio u operación por razón del ejercicio de una profesión o empresa ya que el negocio de la farmacia es la dispensación de medicinas o medicamentos. Tal transmisión supone la conclusión de su actividad comercial, produciéndose una especie de novación subjetiva, que no genera un volumen determinado de ganancias y se agota la actividad de farmacia”.

Dicha reflexión a nuestro juicio claramente desacertada, es complementada por la Sala en el sentido siguiente: “A la transmisión de que se trata no podía aplicársele, en la época en que se realizó, el art. 7.5 del Texto

³⁴³ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “El Impuesto sobre el Valor añadido en las operaciones inmobiliarias”, Editorial Aranzadi S.A., Cizur Menor (Navarra) 2002, págs. 51 y 52.

Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales , en la redacción que estuvo en vigor desde el 1 de enero de 1987 hasta el 31 de diciembre de 1991... la transmisión de oficina de farmacia realizada durante el lapso temporal comprendido entre el 1 de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1991, como es el caso que nos ocupa, esta sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la pura y simple razón de que tal transmisión no supone el ejercicio de una actividad comercial del Farmacéutico”.

Pero esta postura ha sido modificada por otros pronunciamientos jurisprudenciales en el sentido de adaptarse a los criterios establecidos por el Tribunal Supremo; así el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de Granada, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en su Sentencia 2728/2016 de 31 Octubre 2016, Rec. 1473/2012, manifiesta en su Fundamento de Derecho Segundo que la literalidad del artículo 7.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales habla de gravar la enajenación de inmuebles incursos en una transmisión que comprenda la totalidad del patrimonio empresarial, pero esa redacción proviene del año 1993 y no se ha adaptado a la nueva ofrecida por el art. 7.1º, letra a), de la Ley IVA, tras su modificación por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, lo que no es óbice para entender que por patrimonio empresarial en su totalidad debe concebirse “el conjunto de bienes y derechos indispensable para continuar la actividad mercantil de forma idéntica a la desarrollada por el anterior titular, no siendo necesaria la transmisión de un todo absoluto, sino de un todo en relación a un concreto patrimonio que no puede ser otro que aquél que sirve y es imprescindible para el desarrollo de la explotación económica”.

Continua dicho Órgano Jurisdiccional exponiendo en este sentido que “En consecuencia, la literalidad de los términos empleados en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, permite concluir que cuando en él se habla de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, por patrimonio empresarial total o globalmente transmitido ha de entenderse el compuesto por aquellos elementos que con autonomía y suficiencia permiten la prosecución de la actividad mercantil por quien lo adquiere, circunstancia que es de apreciar en el caso enjuiciado, por lo que nos hallamos ante una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas, en los términos recogidos en el precepto legal indicado,” en clara coincidencia con la doctrina apuntada del Tribunal Supremo.

3.5.5. POSICIONES DE LA DOCTRINA CIENTÍFICA

Pues bien, esta disparidad de criterio mantenida por nuestra LIVA respecto al considerado por la Jurisprudencia del TJUE analizada con anterioridad ha sido puesta de manifiesto por la doctrina; los profesores CALDERÓN CARRERO Y QUINTAS SEARA, ya resaltaron dicha paradoja apuntando la posibilidad de que la referida norma pudiera resultar contraria el Ordenamiento Jurídico Comunitario³⁴⁴.

De igual modo los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en su estudio de los supuestos de no sujeción en el IVA³⁴⁵, exponen dicha posibilidad, al apreciar una clara colisión entre la redacción de la norma interna española y la finalidad propia del supuesto de no sujeción definida por el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE reguladora del IVA.

Estos últimos ponen de manifiesto el gran escollo que supone para los operadores económicos la concurrencia de un gravamen tan elevado sobre el valor de los bienes inmuebles que se encuentran encardinados en las operaciones de transmisión de los conjuntos de activos empresariales.

Hemos de tener en cuenta que esta circunstancia se ve agravada por el hecho de que en la actualidad se encuentran vigentes en el IPT y AJD en algunas Comunidades autónomas como es el caso de Andalucía, tipos impositivos de hasta el diez por ciento³⁴⁶, según dispone el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2009 de Andalucía.

La aplicación de este importante gravamen, a la transmisión de los inmuebles inmersos de dichas universalidades de bienes y derechos, implica un gran impacto económico, cuya cuota tributaria no es directamente recuperable de la Hacienda Pública, como si ocurre con las cuotas del IVA, y por tanto parece en principio contrario a la definición que hace del régimen de no

³⁴⁴ CALDERÓN CARRERO, J M y QUINTAS SEARA, A., “El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: La Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción. Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pág. 114.

³⁴⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, J RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido” Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia Tributaria. Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2007. pág. 29.

³⁴⁶ Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. «BOE» núm. 229, de 22 de septiembre de 2009, páginas 78807 a 78827 (21 págs.) BOE-A-2009-14964

sujeción la Directiva del IVA 2006/112/CEE, en consonancia con la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de Fusiones³⁴⁷.

Ambos llegan a la conclusión que debería aplicarse el supuesto de no sujeción al IVA con eliminación total del gravamen por el ITP, postura que es compartida por otros autores como el profesor GUIJARRO ZUBIZARRETA³⁴⁸, lo cual resulta lógico en consonancia con la finalidad de dicha institución que instruye y perfila su régimen jurídico, orientándolo a la eliminación de trabas fiscales que pudieran obstaculizar dichas operaciones.

Resulta curioso, que propongan en defecto de dicha medida, pero como segunda opción menos deseable, la eliminación del propio supuesto de no sujeción al IVA para dichas operaciones, en virtud de la falta de obligatoriedad que para los diferentes Estados miembros supone su establecimiento³⁴⁹.

Para ser adecuada a la finalidad perseguida, según GUIJARRO ZUBIZARRETA, esta eliminación debería ir acompañada de la posibilidad de ejercer la oportuna renuncia a las exenciones del IVA que pudiera corresponderle al transmitente en el caso de que dichas operaciones quedaran finalmente exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20 de la LIVA.

Las razones que llevan a ello son evidentes, y persiguen la producción del menor impacto económico posible en el conjunto de la operación, ya que

³⁴⁷ Esta línea de adecuación a los principios inspiradores de los procesos de reestructuración empresarial es seguida por nuestra legislación desde antiguo, así ya la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas señala en su Exposición de Motivos que tenía por finalidad primaria el “incorporar a nuestro Ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva de 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canges de acciones...los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre las entidades residentes en territorio español”

³⁴⁸ GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. Comentarios al Impuesto sobre el Valor Añadido (Proyecto de Ley). Asociación para el progreso de la Dirección, Madrid 1985, página 34 y ss.

³⁴⁹ El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre establece que “Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales”.

aunque a efectos económicos esta sujeción pudiera determinar un desembolso económico que podría ser relevante, teniendo en cuenta el elevado valor de los inmuebles que integran dichos conjuntos, la posibilidad de deducir las cuotas soportadas del impuesto en un periodo de tiempo razonablemente corto, desde el punto de vista financiero convertirían a dicho régimen en una opción más favorable que la que representa su sometimiento a gravamen por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

Tras la modificación operada en la LIVA por la ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude³⁵⁰, no podemos negar que la operatividad de esta segunda posibilidad se ha visto reforzada, en congruencia con la finalidad de dicho régimen de neutralidad, con la introducción de la figura de la inversión del sujeto pasivo establecida en su artículo 84.Dos.e) de la LIVA para los casos de renuncia a la exención del IVA en las segundas y ulteriores transmisiones de inmuebles.

La introducción en las operaciones de transmisión de inmuebles sujetas al impuesto pero exentas del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, posibilita la autorepercusión de las cuotas devengadas por la transmisión del inmueble o conjunto inmobiliario al adquirente de manera simultánea a la materialización del derecho a practicar la deducción de las mismas, lo que origina la eliminación de la corriente de tesorería derivada de la anterior repercusión de la cuota del IVA que correspondía al transmitente.

Ello determina en la práctica el establecimiento de un régimen de neutralidad casi plena al eliminarse el coste financiero que podría implicar para el adquirente de los inmuebles la aplicación del sistema anterior, lo que refuerza la oportunidad de adoptar la medida señalada, consistente en la supresión de propio supuesto de no sujeción para estos casos.

Esta opción representaría a su vez una ventaja considerable para el funcionamiento normal de la mecánica del IVA, ya que potencia el efecto perseguido en las operaciones cuyos adquirentes desarrollen actividades plenamente sujetas al IVA, o que gocen del régimen fiscal de las exenciones plenas, a los que se atribuirá de forma simultánea a la autorepercusión de las cuotas, la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en dichas transmisiones.

³⁵⁰ Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. «BOE» núm. 261, de 30 de octubre de 2012, páginas 76259 a 76289 (31 págs.) BOE-A-2012-13416.

Además, la supresión del régimen de no sujeción al IVA imposibilitaría el aprovechamiento indirecto, que con el sistema actual puede producirse en algunos casos, de las deducciones sobre los bienes y derechos practicadas en un momento anterior a su transmisión por los sujetos pasivos transmitentes, que se encuentren sujetos a un régimen de deducción más favorable que los beneficiarios.

Es decir, los beneficiarios de las operaciones de transmisión que se encuentran sometidos a un régimen de deducciones parcial o de imposibilidad de deducción alguna, como sucede en los casos en los que desarrollen actividades sujetas a exención limitada del artículo 20 de la LIVA, o sometidas al régimen de prorrata, no podrán beneficiarse, con puede suceder en la actualidad por la aplicación del régimen de no sujeción, de la deducción de cuotas practicadas por su transmitente sobre los bienes integrantes de la universalidad de bienes y derechos.

Este problema apuntado por la doctrina³⁵¹, puede determinar en la práctica la consecución de un beneficio indebido y contrario a la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, como consecuencia del aprovechamiento de las deducciones practicadas por el primer adquirente, que si bien no tiene una gran influencia en la transmisión de los bienes de inversión, dada su obligación de regularización para el adquirente³⁵², si se produce con toda intensidad tras la transmisión de las existencias y demás bienes del activo circulante integrados en la universalidad de bienes y derechos, que no se encuentran sometidas a dicha obligación³⁵³.

En este sentido, los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ proponían como tercera solución intermedia, para impedir la

³⁵¹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido” Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia Tributaria. Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2007. pág 27.

³⁵² ABELLA POBLET, E. DEL POZO LÓPEZ, J, Manual del IVA, 2ª edición, Publicaciones Abella, Madrid 1996, pág. 85 a 90.

³⁵³ ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ en la obra anterior ponen de manifiesto como otra de las consecuencias de la no sujeción al IVA derivada del artículo 7-1 de la Ley 37/1992 en relación a la transmisión de inmuebles que también implica la exoneración concedida por el punto cuatro del artículo 110 al sujeto pasivo transmitente, de la obligación de efectuar una última regularización de deducciones respecto de los bienes de inversión, incluidos en dicha transmisión, que estuvieran pendiente de completar su periodo de regularización, exoneración que se corresponde con la obligación que se impone al adquirente que se subroga en dicha obligación de regularización, por la parte pendiente de completar por el transmitente.

producción de efectos cercanos a la elusión del tributo, limitar la aplicación de la norma de no sujeción a aquellos casos en los que el adquirente tenga derecho a la deducción total de las cuotas del IVA soportadas, en la medida en que supondría ejercitar de forma limitada la opción prevista en la Directiva 2006/112/CEE, sin olvidar que ello podría resultar contrario a lo dispuesto en su artículo 19³⁵⁴.

Pero conviene recordar que este artículo exige para la adopción por los Estados miembros de medidas tendentes a evitar la distorsión de la competencia, la concurrencia simultánea de dos requisitos cuales son: en primer lugar, que exista un riesgo real de distorsión de la competencia y, en segundo lugar, que el adquirente o beneficiario no tenga la naturaleza de sujeto pasivo del IVA con derecho a la plena deducción.

A nuestro juicio, en relación a este tercer supuesto, incluso no cumpliéndose esta última circunstancia, existen casos en los que no se llegarían a producir los efectos de elusión tributaria apuntados, como ocurre en el supuesto de que el adquirente aún no gozando del régimen de deducción pleno, se encuentre sometido a un porcentaje de prorrata igual o superior al que correspondiera a su transmitente.

Por tanto, a nuestro juicio la posibilidad de eliminación del supuesto de no sujeción de estas operaciones de transmisión de universalidades de bienes y derechos en las que se incluyen inmuebles, apuntada por la doctrina, no debe ser descartada, en función de su perfecto ajuste a los principios vertebradores del IVA, que se ha visto reforzada como consecuencia de la introducción en la LIVA del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en las operaciones inmobiliarias, con la oportuna autorepercusión de las cuotas soportadas del IVA.

3.5.6. CONCLUSIONES

No obstante lo anterior, resulta claro a nuestro juicio que la opción por la aplicación de la regla de no sujeción al IVA, con eliminación del gravamen sobre los inmuebles definido por el último párrafo del artículo 7.5 la Texto Refundido del AJD y AJD, desplegará unos efectos favorables más amplios en

³⁵⁴ Dicho precepto normativo establece que “los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo del IVA”.

el conjunto de las diferentes actividades empresariales sujetas al IVA que la eliminación para las mismas del propio régimen de no sujeción.

Esta opinión encuentra su fundamento en su ajuste teleológico a los principios configuradores de esta materia y a la propia definición el régimen jurídico aplicable a estas operaciones de transmisión de las universalidades de bienes según las líneas trazadas por la Jurisprudencia del TJUE en sus sentencias *Zita Modes Sârl* y *Christel Schriever*, al proponer la eliminación de una norma interna que representa una clara colisión con el principio de neutralidad que debe presidir la regulación de estas operaciones de transmisión de estructuras empresariales productivas, con el objeto de garantizar su pervivencia a través del mantenimiento de su eficiencia económica.

Según ha quedado expuesto, la aplicación de dicho régimen de no sujeción al IVA en combinación con el régimen de operaciones de reestructuración empresarial, pretende despojar de trabas económicas a dichas esenciales operaciones, a través de la eliminación de los gravámenes de naturaleza tributaria que pueden incidir sobre las mismas entre los que destaca, aunque no de manera exclusiva, el definido por dicho impuesto.

Ello parece más acorde a dicha filosofía, pues la eliminación total del gravamen sobre el conjunto de dichas operaciones resulta más ajustado a la misma que su sometimiento a tributación, aunque se prevea en este caso la posibilidad de deducción del tributo a través de la renuncia a las exenciones inmobiliarias, y a pesar de que aquello suponga que puedan originarse algunos supuestos en los que la aplicación del beneficio pudiera determinar efectos cercanos a una posible elusión tributaria³⁵⁵.

No olvidemos, que este último inciso del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, al someter a gravamen a los inmuebles integrados en las ramas de actividad, cuando no se hallan sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias, en la práctica desmorona de un plumazo toda la estructura del específico beneficio fiscal analizado, que es definida por el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE en consonancia con la Directiva de Fusiones 90/434/CEE.

Además, esta previsión también representa una grave incongruencia interna del propio Texto Refundido del IPT y AJD, que respecto a las operaciones de aportación de ramas de actividad a entidades mercantiles (conceptualmente coincidentes con las analizadas) se inclina claramente por

³⁵⁵ Caso de transmisiones de circulantes que no sometidos a la obligación de regularización, operadas a favor de sujetos pasivos con una menor posibilidad de deducción que el transmitente.

una posición favorable a la eliminación del gravamen, materializada mediante el supuesto de no sujeción a la modalidad de Operaciones Societarias dispuesto en su artículo 19.2.1º, que se ve completada por la exención de su modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Actos Jurídicos Documentados, definida en el artículo 45.I.B.10.

En nuestra opinión, la naturaleza opcional asignada por la Directiva del IVA al establecimiento del beneficio fiscal de la no sujeción aplicable a estas transmisiones de activos efectos a las actividades económicas, una vez ejercitada por el Estado miembro, como ha ocurrido en el caso de España, determina la obligación para éste, implícita en la propia redacción y espíritu de la norma, de materializarla de forma plena e incuestionable, impidiendo por tanto de forma esencial la introducción de condicionantes que nublen u obstaculicen la consecución de la finalidad que inspira su establecimiento como es la norma aludida.

Resulta por tanto evidente que el último inciso del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD entra en clara contradicción con la propia esencia y la razón de ser del Texto Refundido del ITP y AJD, definida en su Exposición de Motivos como la adaptación del mismo al Ordenamiento Jurídico Comunitario, configurándose por desgracia como otra de las manifestaciones del principio de recaudación que en los últimos tiempos guía la normativa de nuestro Derecho Tributario Interno, por lo que a nuestro juicio debería ser eliminado.

CAPÍTULO CUARTO

RÉGIMEN JURÍDICO DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE RAMAS DE ACTIVIDAD. LA RAMA DE ACTIVIDAD EN LA EMPRESA FAMILIAR

4.1. INTRODUCCIÓN Y MARCO NORMATIVO

Hasta este momento hemos realizado el estudio del régimen jurídico de la naturaleza y transmisión de las ramas de actividad en el ámbito de las transmisiones onerosas, protagonizadas tanto por personas físicas como jurídicas, pero esta perspectiva representa solo una cara, quizás la más visible y conocida, de la fiscalidad de estos conjuntos ordenados de elementos afectos a las actividades económicas que denominamos ramas de actividad.

Pero a partir de este momento nos proponemos realizar el estudio del reverso de esta materia, que está integrado por el régimen jurídico tributario aplicable a la titularidad y transmisión lucrativa de las ramas de actividad.

En este otro ámbito, el singular régimen jurídico de estos conjuntos de elementos productivos estará referido fundamentalmente a los beneficios fiscales dispuestos por nuestro Ordenamiento Jurídico en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación a la tenencia y transmisión lucrativa, tanto de las ramas de actividad integradas en las empresas individuales cuya titularidad corresponde a las personas físicas, como a las integradas en lo que el profesor ADAME MARTÍNEZ denomina “empresas familiares organizadas como sociedades” cuyas acciones o participaciones se transmiten³⁵⁶.

Como primera medida para definir el objeto de nuestro estudio en este ámbito debemos exponer que nos centraremos exclusivamente en el análisis del régimen tributario propio de la titularidad y transmisión lucrativa operada entre personas físicas, ya que las adquisiciones y transmisiones de estos conjuntos de elementos perfeccionadas a título oneroso entre personas jurídicas escapan del mismo, al quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades³⁵⁷.

Tampoco abordaremos, guiados por la concreción de nuestro hilo conductor, la problemática aparejada a la transmisión lucrativa de las ramas de actividad en el ámbito de las personas jurídicas carentes de ánimo de lucro, cuyo régimen jurídico viene definido en el ámbito estatal por la Ley 50/2002,

³⁵⁶ ADAME MARTÍNEZ F.D. “Fiscalidad de la Transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Editorial Comares, Granada 2008, Pág. 59 y ss.

³⁵⁷ Artículos 4 y 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

de 26 de diciembre, de Fundaciones³⁵⁸ y por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo³⁵⁹.

Siguiendo la sistemática que nos hemos propuesto en este trabajo, no dejaremos escapar la ocasión de definir la influencia que la figura de las ramas de actividad posee en el ámbito de la empresa familiar, por la enorme importancia que ésta despliega en nuestro ordenamiento jurídico, que se deriva de su gran importancia cuantitativa y cualitativa en la esfera de las actividades empresariales.

En consecuencia, nuestro estudio se va a centrar en el análisis del peculiar régimen tributario de lo que la doctrina denomina “fiscalidad de la empresa familiar”, con el objeto de aclarar la definición y encaje del concepto de rama de actividad dentro de este ámbito, incidiendo en el análisis de las manifestaciones y los problemas jurídicos más significativos que se plantean a la hora de aplicar las normas reguladoras del régimen jurídico propio de aquella.

Dentro de este trabajo trataremos de precisar la concurrencia y alcance de los beneficios fiscales que inciden en la empresa familiar haciendo especial referencia a los aplicables a la transmisión generacional de la misma, caracterizada por la eliminación de las trabas fiscales que pudieran obstaculizarla.

Hemos de señalar, que entre ambas figuras existen grandes afinidades entre las que destaca la identidad de sus principios rectores, ya que los que los propios de esta materia son afines a los que guían tanto las operaciones de reestructuración empresarial analizadas en el ámbito de la imposición directa, como a los inspiradores del régimen jurídico aplicable desde el la perspectiva de la imposición indirecta a dichas transmisiones onerosas de las universalidades de bienes, derechos y deudas.

³⁵⁸ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. «BOE» núm. 310, de 27 de diciembre de 2002, páginas 45504 a 45515 (12 págs.) BOE-A-2002-25180.

³⁵⁹ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.«BOE» núm. 307, de 24/12/2002. BOE-A-2002-25039.

4.2. ORIGEN COMUNITARIO DEL RÉGIMEN. CONTENIDO DE LA RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, DE 7 DE DICIEMBRE DE 1994

Resulta interesante señalar que el origen de la necesidad de establecimiento de este privilegiado tratamiento es coincidente con el que inspira el establecimiento de los beneficios fiscales que regulan la transmisión onerosa de las ramas de actividad, ya que el mismo se encuentra en la normativa comunitaria.

Concretamente dicho régimen jurídico parte de la propia Comisión Europea³⁶⁰ que apreció que uno de los principales obstáculos que se oponían al éxito de la transmisión de estas ramas de actividad era la carga fiscal vinculada a ella, ya que el pago de derechos de la sucesión o de la donación podían comprometer el equilibrio financiero de la empresa y, por consiguiente, su supervivencia.

Además, la Comisión definió el riesgo que este régimen impositivo podía suponer al “colocar a las empresas europeas en una situación de desventaja con respecto a la competencia mundial”.

El Comisión puso de manifiesto que la exigencia del pago inmediato de los derechos de sucesión o donación podía en muchos casos obligar a los herederos de la empresa a realizar una parte de los activos, o a vender toda la empresa, o incluso proceder a su liquidación, con el consiguiente perjuicio que ello podría suponer para el tejido económico comunitario.

A juicio de la Comisión este gravamen tributario representaba una grave quiebra de la competencia, que incidía negativamente incluso al calcular el valor de la empresa, ya que es necesario a dichos efectos tener en cuenta la posible disminución del valor de la empresa debido a la transmisión lucrativa.

En función de ello, la Comisión invitó a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias a fin de completar su marco jurídico y fiscal para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar su supervivencia y el mantenimiento de los puestos de trabajo correspondientes, haciendo hincapié en el establecimiento de unas líneas de actuación preferente entre las que se encontraban las siguientes:

³⁶⁰ 94/1069/CE: Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas (Texto pertinente a los fines del EEE). *Diario Oficial CE*, n° L 385 de 31/12/1994 p. 0014 – 0017.

1.- Sensibilización del empresario con respecto a los problemas de la transmisión y de esa forma animarle a preparar la transmisión de ésta en vida.

2. Creación de un entorno financiero favorable al éxito de la transmisión de la empresa familiar.

3.- Creación de un marco jurídico adecuado que permita al empresario la preparación eficaz de la transmisión³⁶¹, ofreciéndole los instrumentos jurídicos y fiscales adecuados, entre los que destacan la propias operaciones de reestructuración empresarial definidas en el contexto de las transmisiones onerosas.

4- Materialización de condiciones que posibiliten la continuidad de las sociedades de personas y las empresas individuales en caso de fallecimiento de uno de los socios o del empresario.

5- Creación de un marco jurídico adecuado que garantice el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa;

En función de lo anterior la Comisión creyó conveniente garantizar la continuidad de las sociedades de personas y de las empresas individuales en caso de fallecimiento de uno de los socios o del empresario.

Con este fin, se incitó a los Estados miembros a realizar una serie de actuaciones muy amplias de orden mercantil y sucesorio encaminadas a prever

³⁶¹ El Artículo 4 de la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 dispone en relación a la preparación de la transmisión de la empresa familiar que “Es conveniente permitir una preparación adecuada de la transmisión, ofreciendo a los empresarios los instrumentos apropiados. Con este fin, se invita a los Estados miembros a:

- a) prever un derecho de transformación de las empresas que les permita pasar, teniendo en cuenta los derechos de los socios y de terceros, de una forma jurídica a otra, sin disolución ni creación de una nueva entidad;
- b) permitir que las pequeñas y medianas empresas se organicen en forma de sociedad anónima con un número muy limitado de accionistas, simplificando su creación y gestión con respecto a las de las sociedades anónimas cuyas acciones se hallan ampliamente repartidas entre el público;
- c) permitir la creación de la sociedad anónima con un solo socio, con arreglo a lo establecido en el artículo 6 de la Directiva 89/667/CEE del Consejo (1) (duodécima Directiva);
- d) reconocer, en el momento de gravar las transacciones que tengan por objeto separar el poder de gestión de la propiedad de la empresa, la necesidad económica de las operaciones jurídicas en los casos concretos en que se realicen con el fin de facilitar la transmisión y, en caso necesario, adoptar las medidas necesarias para autorizarlas y promoverlas;
- e) aplicar, con independencia de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario, el principio de neutralidad fiscal a las operaciones de preparación de la transmisión, como la aportación de activos, la fusión, la escisión y el canje de participaciones sociales.”

el principio de continuidad de la sociedad de personas en caso de fallecimiento de uno de los socios, a las que adicionaba las de orden tributario centradas preferentemente en el ámbito de la imposición directa que grava a la sucesión.

En consecuencia, la Comisión recomendó a los Estados miembros la adopción de una serie de medidas relativas a la fiscalidad de la sucesión y la donación de la empresa familiar, con el fin de garantizar su supervivencia mediante un trato fiscal adecuado.

Concretamente, en el ámbito de la fiscalidad de la transmisión lucrativa de las ramas de actividad se trazaron las líneas fundamentales del régimen jurídico en función de los parámetros siguientes:

a) Reducción de la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro, sometida a la continuación de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo. Requisito este común a la aplicación de beneficios fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, según ha quedado expuesto en los capítulos anteriores de este trabajo.

b) Establecimiento de medidas que favorezcan el pago de los tributos aparejados a la sucesión para los beneficiarios de dichas transmisiones lucrativas concretadas en la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;

c) Velar por que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario, lo que por desgracia no ha sido materializado convenientemente en nuestro derecho Interno.

En resumen, podemos decir que dichas recomendaciones establecen desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea la necesidad de dotar a este régimen fiscal de la transmisión de empresas individuales o con forma societaria de la necesaria flexibilidad para que pueda producirse la normal transmisión generacional de las ramas de actividad integrantes de las mismas, sin que la fiscalidad represente un escollo insalvable para ello.

En este sentido MARÍN BENÍTEZ, en consonancia con la finalidad de la recomendación referida pone de manifiesto la conveniencia de la adopción de las medidas referidas, ya que según su criterio “una imposición excesiva puede

forzar la venta de la empresa, para hacer frente a las deudas tributarias derivadas de la propia transmisión a la siguiente generación, dificultando la continuidad de puestos de trabajo y de la propia actividad económica”³⁶², por tanto, expone que “los beneficios fiscales a la empresa familiar tienen por finalidad facilitar el relevo generacional, evitando que una carga tributaria excesiva ponga en peligro la propia continuidad de la actividad económica desarrollada por la empresa, con riesgo de pérdida de puestos de trabajo directos e indirectos”.

Resulta en este punto destacable que, si bien la normativa no establece un régimen de absoluta neutralidad fiscal, como ocurre con la transmisión onerosa de las ramas de actividad, si se dispone un sistema muy favorable orientado a posibilitar su evolución eficiente en el ámbito de la transmisión generacional de las pequeñas y medianas empresas, que pretende evitar la imposición de trabas de naturaleza tributaria a estas operaciones empresariales que se hayan gravadas adicionalmente por tributos específicos acordes con su naturaleza familiar.

4.3. DESARROLLO DE LA RECOMENDACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO EN NUESTRO DERECHO INTERNO

En congruencia con las líneas trazadas por la Recomendación de la Comisión Europea, el Gobierno de España dictó el Real Decreto Ley 7/1996³⁶³; norma que introdujo en nuestro Derecho Interno las directrices de actuación analizadas mediante la introducción de los beneficios fiscales aplicables a la transmisión lucrativa de la empresa familiar.

La propia Exposición de Motivos de esta norma, justificaba la adopción de dichas medidas, ya que con ello se “pretende aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión «*mortis causa*» de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones)”.

El Real Decreto-Ley 7/1996 materializó las indicaciones señaladas fundamentalmente mediante el establecimiento de la reducción del 95% en la

³⁶² MARÍN BENÍTEZ, G. “Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica”, Revista técnica Tributaria, n.º 114, AEDAF julio - septiembre 2016. Pág. 33.

³⁶³ Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. «BOE» núm. 139, de 8 de junio de 1996, páginas 18977 a 18988 (12 págs.) BOE-A-1996-13002.

base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante LISD, del valor de los conjuntos de bienes y derechos afectos a las actividades empresariales. que podemos identificar con el concepto de las ramas de actividad en este ámbito normativo.

Dicha norma, aludía en un primer momento solamente e los conjuntos organizados bajo la actividad empresarial de las pequeñas y medianas empresas, en cumplimiento estricto del la recomendación del Derecho de la Unión.

Pero este acotamiento inicial del ámbito de aplicación de los beneficios fiscales fue eliminado por el artículo 9 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas, que con efectos 1 de enero de 1997, modificó la redacción del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³⁶⁴, (en adelante LISD), ampliando su aplicación a todo tipo de empresas sin tener en cuenta su volumen.

Esta deriva normativa es apoyada por la doctrina, entre la que cabe citarse a CAYÓN GALIARDO³⁶⁵ que ve un apoyo concreto de dicha tendencia en los propios valores constitucionales que pueden ser invocados para proteger a la singularidad de la empresa familiar, entre los que destaca los siguientes: el mantenimiento del empleo y la iniciativa económica privada, la diferencia de capacidad económica de estas empresas frente a las no familiares (que se encuentran además sometidas a una fiscalidad suplementaria derivada de su propia transmisión generacional) y otros principios constitucionales como la protección de la familia recogido en el artículo 39 de la Constitución Española a los que habría que añadir la libertad de empresa en el marco de la libertad de mercado de su artículo 38.

Es más, esta singularidad esencial de la familia aplicada al ámbito empresarial define poderosos efectos que han de ser encauzados jurídicamente. Según pone de manifiesto SOLER ROCH³⁶⁶, hay que reconocer que “las normas del derecho de familia que regulan las relaciones entre cónyuges y entre padres e hijos menores de edad, inciden de modo significativo en la capacidad económica de los individuos”.

³⁶⁴ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.«BOE» núm. 303, de 19/12/1987. BOE-A-1987-28141.

³⁶⁵ CAYÓN GALIARDO, A, “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. REDF, núm. 138, enero/marzo 2003. Págs. 39 y ss.

³⁶⁶ SOLER ROCH, M.T. “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares” Revista Española de Derecho Financiero, n.º 661990. Págs 193 y ss.

LUCHENA MOZO señala a este respecto que en la empresa familiar, la familia contribuye decisivamente y de forma global a la obtención de resultados económicos, y lo hace con sus propios bienes y recursos, por lo que la distribución de los resultados económicos positivos entre la misma, no tiene por que perseguir una finalidad fraudulenta, sino que es precisamente un supuesto normal consecuencia de la participación de los miembros de la familia en las actividades de la empresa o en su capital y patrimonio; por lo tanto, “parece lógico admitir que las normas que respeten la distribución de la de la renta empresarial entre los miembros de la familia, son consecuencia real y auténtica, y no fraudulenta, de la real distribución entre los familiares que busca el deseo de beneficiar a quién emplea la mayor parte de su tiempo en una actividad económica”³⁶⁷.

Sin embargo, algunos autores, entre los que destaca el profesor ADAME MARTÍNEZ³⁶⁸, se han preguntado si con esta ampliación del ámbito de actuación “no se ha desvirtuado la finalidad originaria perseguida por un beneficio fiscal que inicialmente solo estaba pensado para la pequeña y mediana empresa y empresas familiares”.

En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión debe ser claramente favorable a la ampliación del beneficio fiscal seguida por la legislación española, ya que la naturaleza jurídica del instrumento jurídico empleado por la Unión Europea (Recomendación) que sirve de origen y del que trae causa a nuestra norma interna, es de meramente orientativa, sin representar mandato alguno para los diferentes Estados miembros, que podrán hacer o no uso de dichas recomendaciones; además, de haberlo hecho, en modo alguno se encuentran obligados al cumplimiento estricto del marco jurídico definido por la misma, como sí sucedería en el caso de que aquella hubiera empleado otras disposiciones normativas como la Directiva o el Reglamento.

Es más, nos parece muy acertada la postura española de materializar dichos beneficios fiscales en el ámbito de la sucesión de la empresa familiar, extendiéndolo a toda clase de empresas entre las que guardan identidad de razón a las inicialmente indicadas, sin atender al volumen de las mismas, ya que de ello se han derivado efectos muy favorables para el tejido empresarial en su conjunto, que ha impedido el desmoronamiento y liquidación de multitud de empresas consolidadas, al dulcificar (en la práctica casi eliminar) el escollo

³⁶⁷ LUCHENA MOZO, G.M. “Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro”, Revista Técnica Tributaria. AEDAF, núm.104. pág. 41 y ss.

³⁶⁸ ADAME MARTÍNEZ F.D. op. Cit., pág. 4.

competitivo que para las mismas representa el gravamen fiscal de su inevitable sucesión.

4.4. MARCO JURÍDICO DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD

El estudio del régimen jurídico y fiscal de la transmisión lucrativa de las ramas de actividad ha de realizarse necesariamente abordando de manera conjunta la regulación establecida, tanto por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como por la del Impuesto sobre el Patrimonio³⁶⁹ (en adelante LIP), ya que existe entre ambas una estrecha vinculación que se materializa en una remisión en bloque de la primera a la definición de de esta figura hace la segunda.

Su régimen jurídico viene definido fundamentalmente por beneficios fiscales aplicables a la transmisión de dichos conjuntos de bienes, derechos y deudas afectos a la actividad empresarial de la empresa familiar que se encuentran regulados en nuestro Ordenamiento Jurídico específica y fundamentalmente en las Leyes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de su consideración por otros tributos aunque de manera más atenuada.

Existe una estrecha relación entre ambas regulaciones ya que resulta imprescindible para el goce de los beneficios fiscales dispuestos por la LISD que a los conjuntos de bienes, derechos y deudas afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por las personas físicas resulte de aplicación la exención prevista para ellos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

De igual modo, la LISD dispone unos beneficios fiscales similares para la transmisión de entidades participadas por personas físicas que desarrollen actividades empresariales con igual remisión a lo dispuesto para las mismas en la Ley 19/1991.

La doctrina ha puesto de manifiesto lo singular de dicha vinculación jurídica, así el profesor ADAME MARTÍNEZ comenta que “resulta cuanto menos llamativo que la aplicación de estas reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones quede condicionada al cumplimiento de los requisitos

³⁶⁹ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 136, de 7 de junio de 1991, páginas 18692 a 18696 (5 págs.) BOE-A-1991-14392

exigidos para su correspondiente exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que se trata de dos impuestos absolutamente distintos”³⁷⁰.

Aun cuando ambos tributos tengan naturaleza directa y graven manifestaciones directas de la capacidad económica derivada de los conjuntos de bienes y derecho de naturaleza económica, realmente nos encontramos estamos ante dos tributos absolutamente diferentes en multitud de aspectos esenciales.

Entre ellos ADAME MARTÍNEZ destaca esta discrepancia en materia de devengo. “El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga, de conformidad con lo previsto en el artículo 29 de la Ley 19/1991, de 31 de diciembre de cada año, afectando al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. En cambio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga, conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de su ley reguladora que es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en momentos distintos, dependiendo de si estamos ante una transmisión inter vivos o ante una transmisión *mortis causa*. Así, en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, este tributo se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. Por su parte, en las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.

Realmente este aspecto puesto de manifiesto por dicho autor ha provocado importantes dudas y conflictos sobre la consideración de los requisitos a tener en cuenta en cuanto a la conciliación de los diferentes devengos de ambos tributos, y en sus diferentes modalidades, en relación a la aplicación de las reducciones dispuestas por la LISD que hubieron de ser aclaradas por la DGT en su Resolución de 23 de marzo de 1999³⁷¹.

El punto 1.3 de esta resolución aborda concretamente este problema, precisando el momento en el que ha de ser apreciada la concurrencia de los requisitos temporales de dos impuestos tan diferentes, lo que no es un tema baladí dada la gran trascendencia práctica que ello puede suponer, al determinar

³⁷⁰ ADAME MARTÍNEZ F.D. op. Cit., pág. 3.

³⁷¹ Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. «BOE» núm. 86, de 10 de abril de 1999, páginas 13502 a 13506 (5 págs.) BOE-A-1999-8180.

la imposibilidad de aplicar los beneficios fiscales a la transmisión de estos elementos³⁷².

³⁷² Resolución de la DGT de 23 de marzo de 1999:

1.3 Cuestiones relativas a la transmisión de determinadas participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

a) Conciliación del distinto devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio. Determinación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando el fallecimiento tenga lugar en un día distinto al 31 de diciembre y, por tanto, no exista devengo del primer tributo. Período al cual hay que referir la comparación de rentas que exige el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991.

Cuando el fallecimiento del causante ocurra en una fecha distinta al 31 de diciembre, no es necesario esperar al 31 de diciembre, momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ese año, para poder aplicar la reducción en otro Impuesto diferente y de devengo instantáneo. Por lo tanto, dado que las reducciones se aplican en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si se cumplen en dicha fecha todos los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán aplicarse las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En conclusión, hay que atender a la fecha de devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto al requisito exigido por el artículo 4.octavo.dos de la Ley 19/1991, de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo; en concreto, en el supuesto de sucesión «mortis causa», habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante.

b) Procedencia de la reducción en los supuestos de adquisición «mortis causa» de acciones negociadas en mercados organizados cuando el fallecimiento se ha producido en el año 1997, siendo que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es aplicable para impuestos devengados a partir del 31 de diciembre de 1997.

En aplicación del criterio anteriormente expuesto, y puesto que la redacción dada al artículo 4.octavo de la Ley 19/1991, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, entró en vigor el día 1 de enero de 1997, para fallecimientos ocurridos durante el año 1997, siempre y cuando se cumplan todos los demás requisitos previstos por el artículo 20 de la Ley 29/1987, se puede aplicar la reducción por adquisición de participaciones negociadas en mercados organizados.

c) Procedencia de la aplicación del cálculo del porcentaje de participación por grupo familiar aplicable en Patrimonio para impuestos devengados a partir del 31 de diciembre de 1997, a los fallecimientos acaecidos en 1997.

Igual que en el supuesto anterior, la nueva redacción dada al artículo 4.octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, a partir del día 1 de enero de 1997, resulta aplicable a los fallecimientos ocurridos durante el año 1997.

d) Procedencia de la reducción en los supuestos de transmisión «mortis causa» de un negocio profesional durante el año 1998, siendo que en el último devengo del Impuesto sobre el Patrimonio no gozaba de exención.

Paradójicamente, la regulación reglamentaria de dichas figuras no se encuentra definida por el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³⁷³, sino que a ella se refiere específicamente el Reglamento de Exenciones del Impuesto sobre el Patrimonio³⁷⁴, en el que se detallan determinados aspectos relativos a la definición de las condiciones que posibilitarán la consideración como exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio de las estructuras empresariales, a las que también podrá aplicárseles en caso de transmisión lucrativa, los beneficios fiscales dispuestos en la LISD, dada la remisión en bloque que ésta realiza a la regulación sobre la materia del Impuesto sobre el Patrimonio.

Merece una mención destacada en esta materia la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias³⁷⁵, la cual define una serie de aspectos específicos en relación a la conformación de las ramas de actividad en el ámbito de las actividades económicas agrícolas y ganaderas, que después estudiaremos.

A continuación se analizarán las figuras más destacadas que establece nuestra legislación tributaria en este ámbito cuya aplicación a la transmisión de la empresa familiar determina una tributación favorable para la misma en relación al régimen general definido por dichos impuestos.

4.4.1. BENEFICIOS FISCALES DE LA TITULARIDAD DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Siguiendo con el mismo criterio, la transmisión «mortis causa» durante el año 1998 de un negocio profesional podría gozar de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si en el momento del fallecimiento se cumplen los requisitos exigidos para considerar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio los bienes y derechos afectos al mismo; y ello aunque a 31 de diciembre de 1997 no estuvieran exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ese año.

³⁷³ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.«BOE» núm. 275, de 16/11/1991. BOE-A-1991-27678

³⁷⁴ Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.«BOE» núm. 266, de 06/11/1999. BOE-A-1999-21571.

³⁷⁵ Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.«BOE» núm. 159, de 05/07/1995. BOE-A-1995-16257.

El Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra estrechamente vinculado al régimen fiscal de la sucesión de la empresa familiar. Desde la perspectiva sistemática resulta necesario abordar el estudio de la regulación de la exención aplicable a las ramas de actividad en el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter previo a la definición de los beneficios fiscales que establece para la transmisión lucrativa de las mismas la LISD, dada la remisión que ésta hace a aquella antes señalada.

Nuestro estudio se centrará en este punto en el análisis de los requisitos que van a posibilitar la aplicación de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio a esos conjuntos ordenados de activos y pasivos afectos a las actividades empresariales desarrolladas por las personas físicas y a los integrados en las sociedades, a las que la doctrina denomina familiares, a las que de forma acertada el profesor ADAME MARTÍNEZ denomina como participaciones en empresas organizadas como sociedades³⁷⁶.

El Impuesto sobre el Patrimonio se estableció inicialmente con carácter extraordinario y temporal por la Ley 50/1977, de 18 de noviembre. En un primer momento este tributo no tenía objetivo recaudatorio, sino un carácter eminentemente censal y de control, como complemento necesario del IRPF.

Posteriormente, la Ley 19/1991, de 6 de junio, puso fin a ese carácter excepcional y transitorio, convirtiendo *de iure* en un tributo permanente que grava la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone.

Pese a este carácter inicialmente excepcional, este impuesto fue materialmente exigible desde aquella fecha hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprimió el gravamen del Impuesto.

Numerosos autores, entre los que destacan los profesores GARCÍA NOVOA³⁷⁷, FALCÓN Y TELLA³⁷⁸ y CALVO ORTEGA³⁷⁹, alzaron sus voces contra el carácter cuasi confiscatorio de dicha figura tributaria pidiendo su modernización, cuando no su supresión.

³⁷⁶ ADAME MARTÍNEZ F.D. op. Cit., págs. 59 y ss.

³⁷⁷ GARCÍA NOVOA, C. “Impuesto sobre el Patrimonio ¿por qué debe suprimirse? Revista mensual de bolsas y mercados Españoles , núm. 170, 2007, Págs 54 y ss.

³⁷⁸ FALCÓN Y TELLA, R. “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I), la (anunciada) supresión Impuesto sobre el Patrimonio y la deducción de 400 euros” Quincena Fiscal, número 10. 2008.

³⁷⁹ CALVO ORTEGA, R. , “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones” Nueva Fiscalidad, núm.5. 2008. pág. 9 y ss.

Esta última norma, sin llegar a derogarlo, eliminó la obligación efectiva de contribuir por el Impuesto sobre el Patrimonio, entre otras razones destacan las siguientes:

1ª.- Desde un punto de vista tributario material, se alude al hecho de haber disminuido su capacidad redistributiva, al gravar principalmente patrimonios medios.

2ª.- Desde un punto de vista técnico tributaria, por su carácter ordenador del Sistema Tributario en su conjunto, ya que se constituye como una fuente de la que se surten otras figuras tributarias.

3ª.- Desde un punto de vista jurídico y político, por la de constituir un obstáculo a la regulación de su hecho imponible por las diferentes CCAA, que de haber quedado vacante podrían haber contribuido significativamente a la dispersión normativa y a la inseguridad jurídico tributaria propia de nuestro tiempo.

El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, por la necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo en línea con la decisión de adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos.

Según el legislador, resultaba esencial en su nueva regulación la aplicación del principio de equidad, para que haya una mayor contribución a la salida de la crisis por parte de quienes tienen una mayor capacidad económica.

Por otra parte, en su exposición de motivos, el Real Decreto Ley 13/2011 manifestó que la crisis económica hacía necesario el restablecimiento efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, de tal manera que quienes más tienen contribuyan en mayor medida a la salida de la crisis, reforzándose de esta manera el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España.

Por tanto, el objetivo fundamental del restablecimiento del gravamen del impuesto fue y sigue siendo la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que se refuerza el principio de equidad, lo que según se expone en su preámbulo, se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa.

Según el legislador se conseguiría de este modo una mejor distribución de la renta y de la riqueza, en esos momentos de especiales dificultades presupuestarias, ya que representa un complemento del papel que desempeñan el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A nuestro juicio la realidad demuestra lo equivocado de dichas motivaciones puesto que ya superadas aquellas dificultades, el impuesto se sigue exigiendo con igual intensidad y extensión, guiado exclusivamente por criterios de conveniencia política y en virtud del aludido “principio de recaudación” que se configura en nuestros días como el principal rector de nuestra política tributaria.

En cualquier caso, el restablecimiento del impuesto aunque inicialmente tenía carácter temporal, ya que se contempla exclusivamente en 2011 y 2012, su vigencia y exigibilidad se fue ampliando sucesivamente a todos los años siguientes, lo que lo ha convertido de facto en permanente³⁸⁰.

Las modificaciones más destacables de la actual regulación del Impuesto sobre el Patrimonio son las siguientes:

1.- La elevación de la exención correspondiente a la vivienda habitual del contribuyente hasta un importe máximo de 300.000 euros, frente a los 150.000 Euros anteriores.

2.- Se elevó con carácter general el mínimo exento, y con carácter complementario al anterior hasta los 700.000 Euros, permitiéndose a la Comunidad Autónoma competente modificar dicha cifra. Así Cataluña ha rebajado dicho mínimo exento hasta los 500.000 Euros, manteniéndose aquella en Andalucía.

3.- Significativa elevación de los tipos impositivos de la escala de gravamen, permitiéndose a las C.C.A.A. la regulación parcial de los mismos. El tipo marginal máximo general se sitúa en el 2'5%, pero las diferentes comunidades autónomas lo han elevado apreciablemente, ejemplo de ello son Asturias hasta el 3%, Cataluña hasta el 2'75% y Extremadura con el 3'75 %.

³⁸⁰ En los países de nuestro entorno la imposición sobre la tenencia del patrimonio no goza actualmente de general aceptación, los sistemas tributarios de los países de la UE se caracterizan por una escasa presencia de tributos análogos al IP, solo Francia Luxemburgo y Noruega poseen junto a España impuestos similares, siendo el caso español el que establece los tipos impositivos más elevados.

4.- La obligación de presentar declaración, sujeta a las personas físicas cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 Euros.

Lo anterior denota un caro endurecimiento del tributo en relación a la regulación anterior, y aunque es cierto que se eliminaron las obligaciones tributarias sobre un gran número de antiguos contribuyentes, resulta innegable que se ha visto agravada la sujeción de los obligados, lo que contrasta poderosamente con la dispensa de su exigencia en ciertas comunidades autónomas como las de Madrid y La Rioja.

La regulación inicial de los requisitos que definen las ramas de actividad en el Impuesto sobre el Patrimonio fue introducida por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, que estableció un nuevo apartado octavo en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya entrada en vigor se produjo el primero de enero de 1994.

Este nuevo apartado octavo, reguló las condiciones necesarias para gozar de la exención definida por dicho artículo, en relación a los bienes y derechos afectos tanto a las actividades empresariales desarrolladas por personas físicas, como a los incluidos en las entidades mercantiles cuyas participaciones cumplieran determinadas condiciones con el objeto de favorecer e incentivar la inversión empresarial y el desarrollo de las actividades empresariales de las pequeñas y medianas empresas³⁸¹.

La doctrina por su parte también ha abordado dicha cuestión, entre los diferentes autores destaca el profesor ARRIBAS LEÓN al señalar que la finalidad del establecimiento de estos beneficios fiscales aplicables a la transmisión lucrativa de los conjuntos de bienes y derechos integrantes de las realidades empresariales “no es otra que proteger el tejido empresarial e incentivar la correspondiente inversión”³⁸².

³⁸¹ “Se amplían las exenciones objetivas de su Ley reguladora de 1991 incluyendo entre las mismas la aplicable a lo que ha venido denominándose en el Derecho comparado «útiles de trabajo», concepto que incluye los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, ejercida de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo, y constitutiva de su principal fuente de renta” (artículo 4-8 de la LIP en la redacción dada por la Ley 22/1993).

³⁸² ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Patrimonio” Comares, Granada 2007, pág 17.

La regulación legal actual del punto octavo del artículo cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ha sido paulatinamente modificada por las sucesivas leyes de medidas fiscales, administrativas y de orden social de acompañamiento, ampliándose el inicial ámbito de aplicación desde la pequeña y mediana empresa a todo tipo de actividades y entidades cualquiera que sea su volumen de negocio.

La actual redacción de dicho precepto legal establece los requisitos para que los conjuntos de bienes y derechos afectos a las actividades empresariales desarrolladas por las personas físicas y las participaciones en entidades puedan gozar de la exención referida, precisando con ello el singular concepto de la rama de actividad en este tributo, que desplegará sus efectos con extensión al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La regulación reglamentaria de esta materia viene definida por lo dispuesto en el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, que desarrolló inicialmente los requisitos y condiciones exigibles para el disfrute de ambas exenciones.

Sin embargo, la posterior modificación del alcance y requisitos establecidos en el apartado octavo por las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 1995, 1997 y 1998 (Leyes 42/1994, 13/1996 y 66/1997), todas de 30 de diciembre, respectivamente), así como las sucesivas modificaciones del Impuesto sobre Sociedades, pusieron de manifiesto que la norma reglamentaria de 1994 antes aludida, había quedado desfasada, incluso, quedando derogados algunos de sus preceptos en virtud del proceso normativo indicado.

Por tanto, el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, norma reglamentaria vigente, tuvo como objeto fundamental el adecuar la norma reglamentaria a la regulación legal vigente y precisar, al igual que su antecedente de 1994, los requisitos y condiciones para el disfrute de las exenciones, habiendo sido dictado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 de la Constitución Española y el apartado octavo.3 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, en la redacción dada al mismo por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social. Esta norma fue a su vez complementada en su actual redacción por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero.

Estas normas reglamentarias condensan la posición de la Administración Tributaria en relación a la interpretación y aplicación de los beneficios fiscales referidos en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y

Donaciones, estableciendo paradójicamente una interpretación muy favorable a la hora de aplicar las circunstancias que posibilitan la aplicación de estos beneficios fiscales, establecida por la Administración Tributaria en otros tiempos en los que la figura del contribuyente era ensalzada y gozaba de la relevancia jurídica de la que por desgracia ahora carece.

La redacción vigente del apartado octavo del artículo 4 de la LIP es la siguiente: “Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.

Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16. uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.”

El análisis detallado de la redacción del precepto transcrito, nos lleva desde nuestra perspectiva metodológica a centrar nuestro estudio exclusivamente sobre una serie de cuestiones relacionadas con la específica definición jurídica que la LIP realiza de las ramas de actividad en el ámbito de la empresa familiar.

En relación a las mismas se originan dudas de calado generadoras de problemas jurídicos que, o bien no han sido resueltas ni por la jurisprudencia ni

por la doctrina administrativa, o bien, a nuestro juicio lo han sido de manera insatisfactoria, que son las siguientes:

- 1.- La definición del concepto de actividad económica.
- 2.- La delimitación de la composición de las ramas de actividad en este ámbito normativo.

4.4.2. BENEFICIOS FISCALES DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La definición que la LISD realiza de los beneficios fiscales aplicables a la transmisión lucrativa de los elementos afectos a las actividades empresariales y profesiones de las personas físicas y de las participaciones en entidades, se configura como el segundo pilar básico de esta materia, sirviendo de complemento imprescindible de la regulación analizada del Impuesto sobre el Patrimonio.

La conjunción de ambas regulaciones define un régimen jurídico específico y singular para la transmisión lucrativa de las ramas de actividad, que según hemos expuesto, goza de principios afines a su régimen jurídico en el ámbito de otros impuestos, como el Impuesto sobre Sociedades o el IVA.

Regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, grava las adquisiciones gratuitas de naturaleza directa de las personas físicas, ya que las de las personas jurídicas son gravadas por el Impuesto sobre Sociedades.

Su regulación legal ha procurado mantener la armonía con los demás tributos que integran la imposición directa, especialmente con el Impuesto sobre el Patrimonio al que la Ley se remite en materias como la de presunciones de titularidad, deudas del causante, fijación del valor del ajuar doméstico y fundamentalmente a la hora de definir los beneficios fiscales aplicables a la transmisión de empresas y sociedades familiares.

Un aspecto destacable del ISD radica en la valoración de los bienes y derechos transmitidos, a efectos de la fijación de la base imponible, ya que a diferencia del Impuesto del Patrimonio, que utiliza valores históricos o catastrales, en este impuesto, por el contrario, se sigue el criterio del valor real,

que estimado en principio por los interesados, es comprobado por la Administración.

Lo anterior, unido a los elevados tipos impositivos del mismo determina que se devenguen deudas tributarias por este Impuesto de una elevada cuantía, concretamente, el impuesto posee dos escalas de gravamen complementarias y sucesivas, la primera, de carácter progresivo por escalones, contempla tipos impositivos comprendidos entre el 7'65% y 34% (hasta el 36'5% en Andalucía), este último se aplica a las bases imponible superiores a 797.555'08 Euros.

Adicionalmente, esta cuota se ve incrementada por un coeficiente multiplicador variable, que aumenta en función de dos parámetros, cuales son el grado de parentesco o familiaridad con la persona donante o causante y el patrimonio preexistente del adquirente.

Este último coeficiente de incremento de la deuda tributaria oscila entre el coeficiente 1, para los hijos que posean patrimonio inferior a 402.678'11 Euros y los colaterales de cuarto grado o superior, que posean un patrimonio preexistente superior a 4.020.770'98 Euros, en cuyo caso el coeficiente se eleva a 2'4.

La aplicación de este coeficiente a una base imponible elevada puede determinar el sometimiento a un gravamen efectivo del 87'60% en el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía, lo que resulta a todas luces claramente confiscatorio, a pesar de lo establecido por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, que entiende tal precepto como ajustado al artículo 31 de la Constitución.

En la misma materia, el Tribunal Constitucional Alemán a nuestro juicio posee una doctrina más acorde con el sentido común ya que sostiene que una carga tributaria superior al 50% de la capacidad económica que se sujeta a gravamen es confiscatoria, frente a la posición del nuestro Tribunal Constitucional que, de forma absurda, fija dicha dicho límite en el 100% de aquella³⁸³.

³⁸³ El principio de no confiscatoriedad definido por el artículo 31-3 de la CE constituye un límite en la progresividad del Sistema Tributario, que trata de impedir el agotamiento de la riqueza imponible. Lo que se trata es de impedir que la aplicación extrema de la progresividad atente contra el propio principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31-1 de la CE, el derecho a la propiedad del artículo 33 y la libertad de empresa y la economía de mercado del artículo 38, siendo predicable según la jurisprudencia del TC sobre el sistema tributario en su conjunto.

Su tratamiento jurisprudencial viene definido por las sentencias del TC de fechas 4 de octubre de 1990, n.º 150 (FJ noveno) y de 22 de enero de 1998, (FJ décimo primero), en las que se señala como

Los beneficios dispuestos para la transmisión de los conjuntos de activos, pasivos y deudas afectos a las actividades empresariales por la LISD se conecta con las exenciones del artículo 4-octavo de la LIP y consisten en reducciones de la base imponible del ISD.

Estas reducciones propias de la LISD se ven complementadas por la dispuestas por la Ley de modernización de las explotaciones agrarias referida, que establece reducciones en el ISD aplicables a las operaciones de transmisión y adquisición de bienes y derechos afectos a las explotaciones agrarias y agricultores prioritarios, que oscilan entre el 70 y el 100% de valor de los bienes transmitidos que posean esta naturaleza o sean recibidos por aquellos.

La exención del IP anterior queda ligada a las reducciones del valor de los bienes exentos aplicables sobre la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los supuestos de transmisión lucrativa de los mismos operada a favor de personas con lazos de parentesco o familiaridad hasta el tercer grado colateral, según dispone el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en relación a las transmisiones sucesorias de la empresa individual y de las participaciones en entidades dispone lo siguiente: “2.c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 % del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

confiscatorio en relación al impuesto sobre la renta un tipo medio superior al 100 por 100 de la capacidad de económica gravada por el impuesto, por lo que en consecuencia los tipos impositivos que gravan el ISD no resultan confiscatorios según dicho Tribunal.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 %.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

De igual modo las transmisiones por donación de la empresa familiar son reguladas en el punto sexto del artículo 20 que dispone:

“6. En los casos de transmisión de participaciones ínter vivos, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 % del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también

resultará de aplicación en los casos de adquisiciones mortis causa a que se refiere la letra c del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

Resulta obligado exponer que este beneficio fiscal se complementa con la exención prevista en el artículo 33-3-c) de la Ley del I.R.P.F. que dispone: “3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

Por tanto, los bienes que son objeto de donación amparados por este beneficio fiscal, tampoco tributarán como ganancia patrimonial en la base imponible del ahorro del I.R.P.F. del donante, al que quedarían sujetos de otra manera, a tipos impositivos que actualmente oscilan entre el 19 y el 23%, lo que posiblemente haría inviable económicamente la transmisión proyectada.

Resulta destacable que en el ámbito de la Comunidad Autónoma Andaluza la reducción anterior se eleva al 99% siempre que se adquieran activos integrantes de una empresa con sede en Andalucía y el adquirente resida durante al menos cinco años en dicha comunidad, comprometiéndose igualmente a no enajenar los bienes adquiridos a los que les ha sido aplicada la reducción en igual plazo.

Los requisitos para el goce de estos beneficios fiscales han sido regulados por dos normas reglamentarias cuales son:

1.- El Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

2.- La Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de marzo de 1999.

Estas normas reglamentarias condensan la posición de la Administración Tributaria en relación a la interpretación y aplicación de los beneficios fiscales referidos en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y

Donaciones, estableciendo paradójicamente una interpretación muy favorable a la hora de aplicar las circunstancias que posibilitan la aplicación de estos beneficios fiscales.

4.5. PROBLEMAS JURÍDICOS DE LA RAMAS DE ACTIVIDAD EN RELACIÓN AL RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA FAMILIAR

Las normas anteriormente referidas reguladoras de los beneficios fiscales aplicables a la transmisión de la empresa familiar individual y de las empresas familiares englobadas bajo la forma societaria, son generadoras de una serie de problemas jurídicos relevantes en relación a la aplicación de las mismas.

En atención a la metodología que nos hemos trazado vamos a centrar nuestro estudio exclusivamente sobre una serie de cuestiones relacionadas con la específica definición jurídica que la LIP y la LISD realizan de las ramas de actividad en el ámbito de la empresa familiar, lo que normalmente desplegará sus efectos conjuntamente en ambos ámbitos normativos dada la vinculación directa existente entre ellos.

Concretamente, en relación a la definición y alcance de las ramas de actividad que integran la empresa familiar se originan una serie de dudas que han generado importantes problemas jurídicos resueltos normalmente por la jurisprudencia y por la doctrina administrativa, pero como veremos, en otras ocasiones, lo han sido de manera insatisfactoria, por lo que sobre ellos vamos a centrar nuestro estudio de manera preferente. Estas cuestiones pueden sintetizarse en las siguientes:

- 1.- La definición del concepto de actividad económica.
- 2.- La delimitación de la composición de las ramas de actividad en este ámbito normativo.

Debemos exponer que la aplicación de los beneficios fiscales referidos a la empresa familiar ha planteado otros muchos problemas jurídicos de calado, como la naturaleza del requisito de la dedicación personal habitual y directa al ejercicio de la actividad, la definición del ejercicio de funciones de dirección exigido por dicha normativa, la definición de la principal fuente de renta o incluso el mantenimiento de la inversión recibida, pero a pesar de su gran importancia, no van a ser tratados en este trabajo de manera específica, ya que escapan al objeto de nuestro estudio.

4.5.1. DEFINICIÓN DEL CONCEPTO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL

4.5.1.1. Definición y caracteres

Esta cuestión, aparentemente clara, representa uno de los mayores problemas jurídicos que se presentan a la hora de definir convenientemente las características de las ramas de actividad en cualquier orden.

Por tanto, con el objeto de introducir claridad en el estudio de dicho concepto deberíamos precisar qué actividades económicas tienen la consideración de actividad empresarial o profesional a los efectos de catalogar la misma como merecedora del específico régimen jurídico asignado por nuestro ordenamiento a la titularidad y transmisión lucrativa de las ramas de actividad.

La definición de este concepto esencial viene precisada en este ámbito normativo por el punto primero del artículo 1 del Real Decreto 1704/1999, que dispone: “Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Esta aparente claridad de la norma en la definición del concepto de actividad empresarial, a nuestro juicio no es acertada, ya que el tributo adecuado para definir dichas características no es el IRPF, ya que éste se ocupa solo parcialmente de estos aspectos, al definir la fuente de renta que denomina Rendimientos Íntegros de las Actividades Económicas.

En nuestra opinión a estos efectos sería necesario acudir también al tributo que realiza la más amplia y precisa definición de las actividades económicas en nuestro ordenamiento jurídico tributario cual es el Impuesto sobre Actividades Económicas, (en adelante IAE), regulado en los artículos 78 a 92 de la Ley de Haciendas locales ³⁸⁴.

³⁸⁴ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 59, de 9 de marzo de 2004, páginas 10284 a 10342 (59 págs.) BOE-A-2004-4214.

Esta opinión es compartida por el profesor VAQUERA GARCÍA ya que según su criterio “el único tributo que contiene una definición en si de lo que entiende por actividad económica es el Impuesto sobre Actividades Económicas, puesto que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ocupa de lo que considera como rendimientos íntegros de dichas actividades”³⁸⁵.

El artículo 79.1 de la Ley de Haciendas locales nos brinda la definición de actividad económica en los términos siguientes: “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la 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”.

Esta definición de actividad económica, en términos generales es compartida por el artículo 27 de la LIRPF, pero a nuestro juicio resulta más adecuada que aquella dada la especificidad de aquel tributo.

A mayor abundamiento debemos señalar que esta definición que realiza del concepto de actividad económica el IAE, goza de una mayor precisión y riqueza de matices que la establecida por el IRPF, ya que se ve a su vez completada por la remisión expresa que realiza el punto segundo del referido artículo a las propias tablas de desarrollo de las tarifas del tributo, lo que hace en los términos siguientes: “2. *El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto*”.

Así que habrá que acudir en último término a la definición que realizan dichas tablas tarifarias, para determinar concretamente la concurrencia a estos efectos y en cada caso concreto de la naturaleza de actividad económica.

Dichas tarifas se encuentran reguladas en el anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas³⁸⁶.

Esta norma reglamentaria desarrolla las previsiones de la Ley de Haciendas Locales perfilando aun en mayor medida la propia definición del

³⁸⁵ VAQUERA GARCÍA, A. “Régimen Tributario de la Empresa Familiar” Dykinson, Madrid, 2004, Pág. 91

³⁸⁶ Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. «BOE» núm. 234, de 29 de septiembre de 1990, páginas 28318 a 28343 (26 págs.) BOE-A-1990-23930.

concepto de la actividad económica ya realizada por el artículo 79 de dicha norma legal, antes citado. Así la regla tercera del capítulo segundo de su anexo II la define el concepto de actividad económica de la forma siguiente: "1. Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la 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".

Precisa además este precepto que a efectos de este Impuesto, tienen la consideración de actividades empresariales, actividades las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la Sección 1.^a de las Tarifas.

Las actividades económicas no se agotan con las actividades de naturaleza empresarial, sino que según dicha norma también gozarán de esta naturaleza las actividades profesionales que sean realizadas por personas físicas clasificadas como tales en la Sección 2.^a de las Tarifas.

En relación a este aspecto, aclara el reglamento, que cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.^a de las Tarifas como actividad profesional, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de su Sección 1.^a, es decir como actividad empresarial.

Dicha norma atribuye también la naturaleza de actividad económica a las actividades artísticas a las que clasifica dentro de la Sección 3.^a de las Tarifas.

Por último, cabe aclarar que según dicha normativa

En nuestra opinión, las consideraciones anteriores, en absoluto representan un obstáculo para la determinación jurídica de la naturaleza de la actividad económica, según ha sido regulada por el Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que las tarifas del IAE constituyen necesariamente un complemento imprescindible de la regulación de la materia definida en el artículo 27 de la LIRPF al que se remite aquel³⁸⁷.

³⁸⁷

Artículo 27 Rendimientos íntegros de actividades económicas

4.5.1.2. Problemática de la actividad empresarial del arrendamiento de inmuebles.

Según hemos manifestado anteriormente, en la mayor parte de los casos la claridad y pormenorizada especificidad de la definición de la actividad económica que realiza la normativa del IAE, unida a la sistemática trazada por el artículo 27-1 de la LIRPF a la hora de definir dicho concepto, determinan la ausencia de problemas jurídicos significativos en la aplicación práctica de la norma, pero existe actualmente un ámbito en el que se generan multitud de problemas a la hora de definir la naturaleza económica de la actividad.

Concretamente nos referimos a las actividades económicas de arrendamiento de bienes inmuebles, ya que aunque el IAE no establece requisitos específicos para su consideración como actividad económica, limitándose a catalogar su descripción³⁸⁸, sin embargo el artículo 27.2 de la LIRPF si lo hace al exigir la concurrencia de de requisitos adicionales.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la 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 particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el [Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre](#), tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la [Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados](#).

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

³⁸⁸ La actividad económica de arrendamiento inmobiliario viene definida en la sección primera del anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre a la que se refiere la Agrupación 86 que bajo el título Alquiler de Bienes Inmuebles agrupa dos modalidades diferentes cuales son:
Grupo 861. Alquiler de Bienes Inmuebles de Naturaleza Urbana.

- Epígrafe 861.1.- Alquiler de viviendas.

Cuota nacional de: 0,10 por 100 del valor catastral asignado a las viviendas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Por tanto la cuestión litigiosa no se plantea en relación a la naturaleza de actividad empresarial de dichas actividades sino a los requisitos que ha de cumplir el arrendamiento de inmuebles para que pueda gozar de dicha catalogación a los efectos jurídico fiscales.

Esta cuestión es en la actualidad fuente de numerosos conflictos, ya que los límites entre la catalogación de dichas actividades y sus rendimientos como actividad económica o no, son difusos lo que deparará efectos muy diferentes en las principales figuras tributarias de nuestro Ordenamiento Fiscal.

Esta problemática ha sido estudiada a fondo en numerosas obras doctrinales, entre ellas destaca por su rigor y claridad conceptual la posición del profesor ADAME MARTÍNEZ que la trata a fondo en su obra “Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”³⁸⁹, pero que dado el objeto de nuestra obra resulta excesivamente preciso para ser expuesto en su totalidad.

En estas líneas nos referiremos aunque de manera detallada exclusivamente a el problema descrito con el objeto de delimitar adecuadamente la naturaleza empresarial en el ámbito del Impuesto sobre el

Notas:

- 1.^a El presente epígrafe comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda.
- 2.^a Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas (601,012104 euros) tributarán por cuota cero.
- Epígrafe 861.2.- Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.

Cuota nacional de: 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los locales industriales y demás bienes comprendidos en este epígrafe a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Notas:

- 1.^a El presente epígrafe comprende el arrendamiento de terrenos, locales industriales, de negocios y demás bienes inmuebles de naturaleza urbana no clasificados en el epígrafe anterior.
- 2.^a Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas (601,012104 euros) tributarán por cuota cero.

Grupo 862. Alquiler de Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica.

Cuota nacional de: 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los bienes de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Notas:

- 1.^a El presente grupo comprende el alquiler con o sin opción de compra de toda clase de bienes inmuebles de naturaleza rústica.
- 2.^a Los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas (601,012104 euros) tributarán por cuota cero.

³⁸⁹ ADAME MARTÍNEZ F.D. op. Cit., págs. 15 y ss.

Patrimonio de los conjuntos ordenados de bienes, derechos y deudas que conforman las ramas de actividad.

El problema señalado se origina por la remisión que el artículo 1.2 del Real Decreto 1704/1999, realiza en los supuestos de arrendamiento o compraventa de inmuebles a lo establecido en el antiguo artículo 25.2 de la LIRPF .

La redacción anterior de este último artículo 25.2, vigente hasta el primero de enero de 2007 establecía que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realizaba en calidad de actividad económica solamente cuando se cumplieran las circunstancias siguientes:

a).- Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

b).- Que para la ordenación de aquella se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral a y a jornada completa.

Esta exigencia legal deparaba en el ámbito del IRPF una consecuencia de calado ya que en el el primer caso, establece la diferencia entre los rendimientos de las actividades económicas y los rendimientos de capital inmobiliario, en el arrendamiento de inmuebles, y en el segundo caso, el de la compraventa de inmuebles, establece la diferencia entre aquellas y las pérdidas y ganancias patrimoniales.

La importancia cuantitativa de esta media se muestra de forma mayúscula en el segundo caso, ya que la generación de pérdidas o ganancias debidas a transmisión de elementos patrimoniales tributa en la base imponible del ahorro del IRPF, a diferencia de los rendimientos de las actividades económicas que lo hacen en su base imponible general.

Con todo, la mayor transcendencia del asunto comúnmente se manifiesta en el ámbito de otros impuestos cuales son el Impuesto sobre el Patrimonio y el ISD, que constituyen el objeto de nuestro estudio, determinada por la posibilidad de aplicación a dichos conjuntos inmobiliarios de los beneficios que estamos analizando.

La controversia se centra en la consideración de si la mera concurrencia de dichos requisitos, por si mismos, se configura como condición suficiente para la ostentación de la naturaleza de actividad empresarial de dichas actividades inmobiliarias.

En torno a ello existen diferentes posiciones doctrinales entre las cuales destaca la mantenida por el profesor ADAME MARTÍNEZ³⁹⁰ que en consonancia con la mayor parte de la doctrina opina que “estos requisitos eran condiciones necesarias, pero no suficientes”, por lo que los mismos “debían completarse con el ejercicio demostrable de una actividad que fuese real”, opinión que es también compartida por AGUSTÍN TORRES³⁹¹.

ADAME MARTÍNEZ apuntilla la justificación de dicha opinión en que de otra forma y ante la carencia de una verdadera organización empresarial “resultaba pues muy sencillo convertir en empresarial una actividad de mero alquiler de inmuebles; tan solo era necesario para ello con destinar un local al efecto y contratar una persona”³⁹².

Nuestra opinión al respecto es claramente favorable a la necesidad de concurrencia en la organización productiva de las circunstancias exigidas por la doctrina mayoritaria; por tanto compartimos la opinión de que a estos efectos resulta necesario constatar la existencia de una verdadera organización empresarial en la ordenación de sus elementos integrantes, coincidente por tanto con la naturaleza estudiada de la rama de actividad, por lo que aquella deberá ajustarse a lo dispuesto en los artículos 79.1 de la LHL y el vigente 27.1 de la LIRPF.

No obstante lo anterior, disentimos del último argumento expuesto, ya que la concurrencia de estos gravosos requisitos exigidos por la LIRPF, determinarán en la práctica totalidad de los casos la existencia de una verdadera ordenación de los factores de producción con la intención de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

Debemos tener en cuenta la importancia tanto cuantitativa como cualitativa de los requisitos exigidos, un local destinado exclusivamente al ejercicio de la actividad y un persona empleada con contrato laboral, no bajo cualquier forma, sino bajo el régimen de jornada completa, implicarán por si mismos un alto nivel de complejidad de las relaciones jurídicas y productivas derivadas de la organización en la que se encuadran.

³⁹⁰ ADAME MARTÍNEZ, F.D. op. Cit., págs. 15 y ss.

³⁹¹ AGUSTÍN TORRES, C., “Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas”. Cuatrecasas Abogados, CISS, Valencia, 1998, págs. 21 y 22.

³⁹² ADAME MARTÍNEZ, F.D. op. Cit., pág. 16.

Además, otro factor a tener en cuenta es el de los altos costes económicos que implicará la afiliación al régimen de la Seguridad Social correspondiente a dichas relaciones laborales, lo que a nuestro juicio, no representa una prueba absoluta de la ordenación empresarial de los elementos integrantes de la empresa pero si unos indicios suficientes de la concurrencia de la misma cuya sólida desvirtuación corresponderá a la Administración Tributaria.

Por tanto y a nuestro parecer, la consideración como actividad económica de las organizaciones de medios materiales y personales que cuenten con los medios referidos será, como regla general, ajustada a dicha naturaleza, y solo excepcionalmente estas organizaciones no serán merecedoras de dicha calificación.

El problema práctico se ha originado cuando la Administración Tributaria ha utilizado una interpretación forzada, y a nuestro juicio muchas veces abusiva de la concurrencia de dichos requisitos, guiada exclusivamente por su afán recaudador, llegando a producirse verdaderos abusos de derecho en los que a organizaciones productivas integradas por decenas de inmuebles de variada naturaleza, con dispersión geográfica y dedicados a diferentes sectores de la población, aún cumpliendo estrictamente con los requisitos anteriores se les deniega la catalogación de como actividad económica.

Todo ello con apoyo en el devaluado concepto de la “falta de entidad empresarial” lo que determina la inaplicación de los beneficios fiscales dispuesto por nuestro ordenamiento para de la transmisión gratuita de la empresa familiar en el ámbito del ISD.

Es por ello por lo que nuestra labor delimitadora y aclaratoria de los márgenes jurídicos de dicho concepto se configura como una labor inexcusable en este trabajo.

Resulta obligado señalar que los requisitos anteriores han variado sustancialmente desde el año 2006 hasta nuestros días, ya que, por una parte, dichos requisitos no son ya exigibles respecto a las actividades empresariales de compraventa de inmuebles³⁹³, y por otra parte, a partir del primero de enero

³⁹³ Modificación introducida en el IRPF por la promulgación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 285, de 29/11/2006. BOE-A-2006-20764.

de 2015 se ha suprimido la exigencia de contar con un local afecto exclusivamente a la ordenación de la actividad de arrendamientos³⁹⁴.

La redacción vigente del punto segundo del artículo 27 de la LIRPF solamente exige en relación a las actividades económicas de arrendamiento inmobiliario la concurrencia del requisito de la persona empleada con contrato laboral a jornada completa dedicada exclusivamente a la ordenación de la actividad empresarial. Por tanto, a partir del 1 de enero de 2007 la compraventa de inmuebles pasó a definirse como actividad económica siempre que se adapte a la definición tradicional de la ordenación de los medios de producción y los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

En opinión de algunos autores dicha eliminación se corresponde con un afán homogeneizador³⁹⁵, con importación de conceptos de otras figuras tributarias como el IVA, en la que en algunas ocasiones dicha actividad aparece definida como empresarial, caso del empresario al urbanizador de terrenos.

Pero a nuestro juicio, esta eliminación de los requisitos exigidos hasta ese momento, pese a la inicial apariencia de la bondad de su adopción, se encarna en la voraz tendencia recaudatoria de nuestra Administración Tributaria, que por desgracia inspira de manera decisiva incluso las leyes emanadas en los últimos tiempos de las propias Cortes Generales.

En nuestra opinión, su verdadera naturaleza es la de “trampa saducea” al despojar de la protección y seguridad jurídica que brindaba la exigencia de aquellos a los contribuyentes del IRPF.

Con su supresión, el contribuyente se ve sometido a una mayor inestabilidad e indefinición de su situación tributaria, en línea con la tendencia actual de la Administración Tributaria de considerarlo como súbdito y no ciudadano, recientemente puesta de manifiesto por una nutrida y más que relevante representación de docentes del Derecho Tributario³⁹⁶.

³⁹⁴ Modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias («B.O.E.» 28 noviembre).

³⁹⁵ ADAME MARTÍNEZ F.D. op. Cit., pág. 122.

³⁹⁶ Declaración de Granada suscrita el día 18 de mayo de 2018, por treinta y cinco Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

Por tanto, según nuestro criterio los requisitos exigidos por el artículo 27.2 de la LIRPF, lejos de suponer una traba o escoyo para la realización de actividades empresariales de arrendamiento inmobiliario, se configuran como piezas esenciales a la hora de definir con precisión la actividad empresarial en su calidad de elementos materializadores del principio de seguridad jurídica.

También hemos expuesto la adicional supresión por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del requisito de la concurrencia de local, que tan problemático se mostró, dado lugar a numerosos pronunciamientos doctrinales de carácter administrativo en algunos casos contradictorios³⁹⁷.

A nuestro juicio la supresión de este requisito, exigido por el antiguo punto segundo del artículo 25 de la LIRPF, obedeció a la constatación fehaciente de que el local (en cuanto espacio separado y definido) no resulta ser un elemento necesario para el desarrollo de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Ello es así, ya que de facto, ésta necesita de la concurrencia de otros múltiples elementos materiales e inmateriales entre los que destacan el teléfono, el acceso a las redes de información por medios informáticos, los medios de transporte y por supuesto el personal al cargo de la misma que realice las gestiones necesarias para la publicitación y contratación de los arrendamientos, de los cobros y la gestión, conservación y remodelación de los inmuebles, así como de los impagados, pero en modo alguno exige dicha actividad para su desarrollo un espacio físico definido y exclusivo, puesto que la mayor parte de estas actividades esenciales normalmente se tienen que realizar extramuros de dichos espacios físicos acotados.

4.5.1.2.1. Doctrina administrativa y pronunciamientos jurisprudenciales menores

En este punto se hace necesario para comprender el alcance de la problemática expuesta el análisis de la doctrina administrativa referente a esta materia, que se encuentra integrada por los pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central y los de la Dirección General de Tributos, como órganos generadores de doctrina cuyas resoluciones y contestaciones a consultas vinculan a los demás órganos de la Administración Tributaria.

³⁹⁷ Consultas vinculantes de la DGT de fechas 8 de septiembre de 2004 núm.1665/2004 (JUR 2004/284838) o 24 de noviembre de 2006 (número 2343/2006(JUR 2007/7210), entre otras..

Las resoluciones del primero han dejado sentir su influencia de manera decisiva en la actuación de la Administración Tributaria, este órgano revisor ha mantenido una postura cambiante en relación a esta materia.

Así en una primera fase, materializada, entre otras, por las Resoluciones de 8 de noviembre de 2007 (R.G. 1180/2006), 19 de diciembre de 2007 (R.G. 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (R.G. 254/2006) se inclinó por considerar los requisitos exigidos por el punto segundo del antiguo artículo 25 de la LIRPF como elementos necesarios pero no suficientes para que la actividad de arrendamiento inmobiliario poseyera la naturaleza de actividad empresarial.

Este criterio fue modificado por el TEAC en una segunda fase materializada en resoluciones como las de 3 de diciembre de 2009 (RG 254/06) y la de 20 de diciembre de 2012, (R.G. 1697/2011 y R.G. 266/11), en las que de forma sorprendente se inclinó por considerar que la concurrencia de los requisitos de persona y local no eran siquiera imprescindibles para la consideración de la actividad de arrendamiento inmobiliario como económica, según se desprende de lo expuesto en su el fundamento jurídico quinto de la referida resolución de 20 de diciembre de 2012, en el que decía: “de no cumplirse este requisito no podríamos, en principio...calificar la actividad de compraventa de inmuebles como actividad económica”.

En el fundamento Jurídico sexto, haciéndose eco de la jurisprudencia del TS apuntilla dicho criterio al manifestar que “El precepto transcrito, aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos”

Pero tras este transitorio cambio de rumbo, en la actualidad el TEAC ha retornado a su inicial posición, confirmando el cambio de enfoque en su Resolución de fecha 28 de mayo de 2013, en la que sienta como criterios interpretativos los siguientes: “1ª- La regla solo es aplicable al arrendamiento o compraventa de inmuebles, no lo es si la actividad inmobiliaria realizada es otra, si van más allá (por ejemplo, promoción ó construcción). Por tanto, la adecuada calificación del supuesto de hecho es prioritaria, y debe ser previa al análisis de la regla del local y empleado, que puede no ser de aplicación”.

Hay que matizar dicha aseveración, ya que hemos expuesto que tras la modificación operada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, el punto segundo del artículo 27 de la LIRPF (antes 25) no contempla su aplicación a las actividades de compraventa de inmuebles, por lo que dichos criterios solo se aplicarán respecto de los arrendamientos inmobiliarios.

“2ª- Cuando la actividad realizada no es un mero arrendamiento o compraventa, deja de ser trascendente si se emplea en ella, o no, empleado y local. En ese caso son meros indicios (ni necesarios ni suficientes) de la realización de la actividad económica a la que se refiere el apartado 1 de ambos artículos”.

Este enfoque se refiere a las actividades de promoción inmobiliaria en las que en las que, tanto la doctrina administrativa, como la jurisprudencia, se inclinan por su consideración como actividad empresarial sin más, es decir, sin que les sean exigibles la concurrencia de dichos requisitos, pudiendo realizarse en consecuencia, incluso con una infraestructura de medios personales y materiales muy reducida.

“3ª- Cuando sí es de aplicación la regla (arrendamiento o compraventa con Leyes 18/1991 y 40/1998, o sólo arrendamiento con la ley 35/2006 (art. 27.2) el local y empleado son requisitos necesarios (“únicamente...”) para que haya actividad económica, aunque no suficientes si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por tanto, se tengan para aparentar que hay actividad económica”³⁹⁸.

Por tanto, en estos momentos el TEAC mantiene el criterio más restrictivo en esta materia, ya se inclina por la consideración de que el requisito de persona empleada con contrato laboral a jornada completa, que se dedique exclusivamente al ejercicio de la actividad, es necesario pero no es siempre suficiente, por lo que deberá además acreditarse la concurrencia de una suficiente complejidad en la actividad de arrendamiento inmobiliario que depare una carga de trabajo mínima que atribuya sustantividad a la operativa, y que permita justificar la jornada completa de trabajo de dicha persona empleada.

Por su parte la DGT ha expuesto su posición en relación a esta cuestión en numerosas contestaciones a consultas vinculantes entre las que destaca la de fecha 10 de septiembre de 2013 (CV2699-13) en la que expone que "únicamente se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas,

³⁹⁸ TEAC ha retornado a su inicial posición, confirmando dicho cambio en la citada Resolución de fecha 28 de mayo de 2013.

como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos".

En consecuencia exige la concurrencia de los mismos requisitos expuestos en relación a la doctrina emanada del TEAC.

Además la DGT analiza multitud de casos concretos definiendo cuando se puede considerar cumplido el requisito de la persona empleada. Estos criterios pueden sintetizarse en su rechazo a que se cumpla el requisito de la persona empleada en los siguientes casos:

1) Administradores de fincas, ya que son profesionales que no mantienen relación laboral.

2) Entidad especializada en prestación de dichos servicios.

3) Cualquiera de los comuneros en los supuestos de comunidad de bienes, halla que no existe dependencia y ajeneidad.

4) Los empleados de fincas urbanas, ya que estos empleados prestan servicios no exclusivos de la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha, como los de vigilancia y mantenimiento de los inmuebles.

5) Los administradores de entidades mercantiles sujetos a una relación laboral de alta dirección que únicamente desempeñen las actividades de dirección, gestión, administración y representación de aquella propias de sus cargos orgánicos.

6) Dos o más personas contratadas a media jornada, porque el artículo 27.2 de la Ley exige al contrato laboral la jornada completa.

7) Personal de limpieza por motivos análogos a los indicados en relación a los porteros de fincas.

A diferencia de lo anterior la DGT admite que el empleado pueda ser:

1) El administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social y, por tanto, distintos de los derivados de su mera pertenencia al órgano de administración;

2) Un miembro de la unidad familiar, lo sea el cónyuge dado de alta en un régimen de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta ajena, o bien un hijo si la relación se base en un contrato calificado como laboral.

3) Además, no es impedimento para considerar que si se trata de un contrato laboral, y pueda entenderse cumplido el requisito, el régimen de cotización a la Seguridad Social.

Resulta obligado destacar que este enfoque de la doctrina administrativa ha encontrado además respaldo en la jurisprudencia menor, habiendo sido confirmado por numerosos pronunciamientos entre los que podemos citar la Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 5 de marzo de 2014³⁹⁹.

4.5.1.2.2. Jurisprudencia del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo mantiene sin embargo una posición diferente a la anterior, que podríamos calificar de más flexible, ya que ha entendido que los requisitos exigidos por el artículo 27.2 de la LIRPF constituyen un instrumento válido para delimitar la actividad económica de arrendamiento inmobiliario, pero ello no impide que se pueda llegar por otros medios diferentes a la conclusión de la existencia de actividad económica y no una mera tenencia y administración de inmuebles.

Por tanto, no será correcto reducir la actividad empresarial a la mera necesidad de tener empleados y lo que no es correcto según su criterio, ya que ésta naturaleza deberá ser definida por la propia actividad que se realiza, siendo solamente un dato a tener en cuenta la concurrencia de empleados pero no de carácter esencial.

Lo esencial será a su juicio la ordenación⁴⁰⁰ de los medios materiales y personales para desarrollar adecuadamente esta actividad,

Existen varios pronunciamientos del Tribunal Supremo en este sentido, entre ellos cabe destacar la STS de 2 de febrero de 2012 según la cual: “El precepto transcrito, aplicable aquí por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, da un concepto general de las actividades empresariales, seguida de una enumeración de las que tienen este carácter y, por último, facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento

³⁹⁹ Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 5 de marzo de 2014 (recurso nº 229/2013).

⁴⁰⁰ STS, Sala Tercera, de 2 de febrero de 2012 (rec, n.º 2318/2010).

de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos. Por ello, tiene razón la sentencia cuando afirma que otra cosa permitiría eludir la calificación de actividad empresarial destinando el local a otra actividad, tal como se ha pretendido en la vía económico-administrativa y en la judicial, por parte de la hoy recurrente".

De igual modo el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho Quinto de su Sentencia de 24 de marzo de 2010, en recurso para unificación de doctrina⁴⁰¹, señala que "la actividad de promoción inmobiliaria realizada por la entidad en ejercicios pretéritos (actividad que en todo caso debe considerarse como de económica se tenga o no local y/o empleado)"

El Tribunal Supremo, en reiteradas sentencias entre las que destacan las de fechas 28 de octubre de 2010 y 8 de noviembre de 2012, (recurso de casación para la unificación de doctrina 218/2006) expone que: "Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio"⁴⁰².

Resulta llamativo que, pese a la evidente reiteración y calado de dicho criterio jurisprudencial, el TEAC cuestione su operatividad jurídica, en clara contradicción con lo dispuesto en el artículo 1.6 del Código Civil, en consonancia con la línea de desatención de lo dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico guía por el poderoso principio de recaudación.

Así, el TEAC en su Resolución de fecha 28 de mayo de 2013 expone que en las Sentencias citadas, el Tribunal Supremo no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla analizada, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la misma no es estrictamente aplicable "por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la *ratio decidendi* de los fallos".

⁴⁰¹ STS, Sala Tercera, de 24 de marzo de 2010, recurso de casación para unificación de doctrina n.º 425/2005.

⁴⁰² STS, Sala Tercera, de 8 de noviembre de 2012, recurso de casación para la unificación de doctrina n.º. 218/2006

Finalmente, el TEAC extrae como sorprendente conclusión que: “La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión, por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto”.

La posición del Tribunal Supremo, que a nuestro juicio goza de plena operatividad en relación a esta cuestión, nos parece interesante, al centrar su atención en la verdadera naturaleza de la organización productiva, pero creemos que no resulta demasiado acertada, ya que desatiende la literalidad del precepto analizado, que exige de manera taxativa la concurrencia del referido requisito de persona empleada a jornada completa para que se pueda atribuir a la actividad de arrendamiento de inmueble la naturaleza de actividad económica.

Es más, en nuestra opinión, a diferencia de las posturas doctrinales y la jurisprudencia analizada, la concurrencia del requisito de la persona empleada con contrato laboral a jornada completa es inexcusable para que dicha actividad de arrendamiento de inmuebles posea la naturaleza de actividad económica por mandato legal, bien entendido, que su concurrencia determinará por si misma la ordenación adecuada de los factores de producción en la línea marcada por la postura del TS, pero sin que ello pueda servir de excusa para que éstos se incumplan según ordena dicho precepto.

4.5.2. DEFINICIÓN OBJETIVA DE LA COMPOSICIÓN DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD. ALCANCE DE LA EXENCIÓN EN EL IP Y DE LA REDUCCIÓN EN EL ISD. EXCLUSIONES DE BIENES, DERECHOS Y DEUDAS NO AFECTOS

Otra de las cuestiones controvertidas en relación al régimen jurídico de la transmisión lucrativa de las ramas de actividad es la referente a la definición de la composición objetiva de las mismas, es decir, las circunstancias y elementos que habrán de concurrir en ellas y que van a permitir acceder a estos conjuntos ordenados de bienes afectos a las actividades económicas, a los beneficios definidos tanto por el Impuesto sobre el Patrimonio como por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La definición de los bienes y derechos que se consideran afectos y no afectos a la actividad económica desarrollada por la rama de actividad es relevante en relación a dos aspectos diferentes de la aplicación del régimen fiscal de su transmisión lucrativa que son los siguientes:

1.- La determinación de si la propia rama de actividad cumple o no con el requisito de la composición del activo exigida por el artículo 4.ocho de la LIP.

2.- La determinación de la amplitud de la exención del IP y/o de la reducción de la base imponible del ISD, una vez que han sido cumplidos todos los requisitos del artículo 4.ocho de la LIP.

4.5.2.1. Composición objetiva de la rama de actividad

El primero de los puntos anteriores, viene a su vez definido por dicha norma en relación a dos ámbitos diferentes, en primer lugar, los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de la actividad económica, a los que en función de los posicionamientos doctrinales y la jurisprudencia analizados han de añadirse también las propias deudas de la actividad económica, y en segundo lugar, la composición y afección de dichos bienes, derechos y deudas en relación a las actividades económicas desarrolladas por las sociedades mercantiles y otras entidades que pueden ser beneficiarias de dicho régimen en función de lo dispuesto en el punto dos del artículo 4.ocho.

Al igual que en el caso la definición del concepto de actividad económica, el referido artículo del IP, realiza también una remisión directa a las normas del IRPF, para perfilar la del concepto de afección, al disponer que: “Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, así que, en principio, tendremos que estar a la regulación que este impuesto realiza de la misma para acotar la extensión objetiva de la rama de actividad a estos efectos, pero con atención a las peculiaridades propias del régimen que se establecen por la LIP.

En función de lo dispuesto en el artículo 29, la LIRPF define los elementos afectos a la actividad económica del contribuyente en los términos siguientes: Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Este artículo establece a su vez una serie de aspectos que determinan la exclusión de la consideración como bienes afectos a la actividad económica de una serie de elementos, lo que realiza en los términos siguientes: “En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros”.

A estos últimos hay que añadir según la literalidad de las normas referidas los activos que representen la cesión de capitales a terceros.

Pero, pese a incurrir en estos últimos casos, la LIP establece una peculiaridad para estos bienes, ya que los trata como bienes afectos cuando:

a) Se posean para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

b) Incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Además de éstos, en el ámbito de las entidades participadas beneficiarias de este régimen fiscal debemos añadir los valores poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto y los valores que otorguen al menos, una participación del cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que, a estos efectos se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea patrimonial.

No obstante lo anterior, las mayores controversias en la definición y aplicación del régimen suelen plantearse en relación a la delimitación de los bienes y derechos integrantes de dichas ramas de actividad que se utilizan

comúnmente de forma simultánea para el desarrollo de actividades económicas y la satisfacción de necesidades privadas.

La regla general es la de su consideración como bienes no afectos y por tanto no integrados en aquellas, pero esta regla tiene importantes excepciones ya que se excluye de su aplicación a los bienes y derechos cuya utilización para necesidades privadas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Se entiende que se produce esta circunstancia cuando se trata de bienes y derechos integrantes del activo de dichas ramas de actividad que habiendo sido adquiridos para su utilización en las actividades económicas se destinen al uso personal en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el desarrollo de la actividad.

Resulta significativo que en relación a las ramas de actividad integrantes de empresas cuyos titulares sean personas físicas esta regla habrá de ser excepcionada nuevamente en relación a los turismos, motocicletas, ciclomotores, aeronaves y embarcaciones de recreo que, por mandato del RIRPF, no podrán ser considerados como bienes afectos en ningún caso, lo que a nuestro juicio es plenamente aplicable al régimen jurídico analizado⁴⁰³.

Por contra, si se trata de bienes y derechos que son utilizados solo parcialmente en el desarrollo de la actividad económica⁴⁰⁴, la afectación deberá entenderse limitada solo a aquella parte de los mismos, que siendo susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto, realmente es utilizada en la actividad, pero esta regla no será aplicable en ningún caso a los bienes y derechos de carácter indivisible.

4.5.2.2. Problemática específica de la consideración como bien afecto de la tesorería

En este punto conviene analizar la posibilidad de considerar como afecta a la actividad económica de la empresa la tesorería integrada en la misma, ya

⁴⁰³ Artículo 22 del RIRPF.

⁴⁰⁴ Artículo 29-2 LIRPF. “Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica”.

que ello ha sido fuente de numerosos conflictos a la hora de interpretar y aplicar el régimen analizado.

El TEAC ha analizado dicha cuestión, a nuestro juicio de manera acertada, inclinándose por considerar el dinero depositado en cuentas corrientes cuya titularidad pertenece a la empresa, como un activo que en principio podrá considerarse como afecto a la actividad económica e integrante de la rama de actividad en el ámbito del IP y del ISD.

A estos efectos resulta muy significativa la Resolución de fecha 12 de marzo de 2015 en la que, al analizar la referida afección y la posibilidad de gozar de los beneficios fiscales referidos expone que “no puede concluirse que todas las cuentas corrientes bancarias han de quedar excluidas de la posibilidad de considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica. A efectos de analizar la afectación de las cuentas corrientes, lo relevante es determinar si se trata de elementos patrimoniales realmente necesarios para el ejercicio de la actividad, es decir comprobar si el saldo y movimientos de las cuentas corrientes corresponden con las vicisitudes propias del ejercicio periódico de aquélla y si sirven para sus fines. La exclusión del dinerario por considerarse que no es un elemento afecto a la actividad empresarial, exigiría analizar la proporcionalidad entre el saldo medio existente en dicha cuenta bancaria con las necesidades de circulante, teniendo en cuenta el movimiento bancario de ingresos y pagos producido en un ejercicio. Sólo en la medida que el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante cabe hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluible a efectos del cálculo del beneficio fiscal”⁴⁰⁵.

En virtud de lo anterior, el TEAC, con un acertado enfoque⁴⁰⁶, considera inadecuada la calificación automática como bien afecto de dicha tesorería, y que debe ser rechazada, ya que la posibilidad de calificación como tal deberá ser realizada caso a caso, en función de las necesidades de tesorería normales o anormales de la actividad económica desarrollada por la rama de actividad.

Por tanto, la consideración como bienes afectos a la actividad económica integrantes de las ramas de actividad no podrá aplicarse a las puntas de tesorería que pudieran considerarse ociosas, sin perjuicio de la exclusión de este tratamiento de las que representen la materialización de los beneficios derivados de la actividad económica que será analizadas con posterioridad.

⁴⁰⁵ TEAC, resolución de fecha 12 de marzo de 2015, nº 02155/2012/00/00, Vocalía Novena.

⁴⁰⁶ Esta opinión es mantenida en otros pronunciamientos por el TEAC como la resolución de fecha 2 de julio de 2005.

Esta postura es a su vez apoyada por la doctrina científica, según expone MARÍN BENÍTEZ, “en cualquier caso, una parte de las disposiciones líquidas de la empresa deberá en todo caso calificarse como elemento afecto, pues es evidente que cualquier empresa necesita una cuenta corriente para el desarrollo normal de su actividad, sobre todo teniendo en cuenta que la realización de pagos en efectivo superiores a 2.500 euros se encuentra prohibida en nuestro ordenamiento. Y desde luego si la empresa tiene un plan de inversiones en el que, a corto plazo, vaya a ser necesario disponer de liquidez, la existencia de tesorería o inversiones financieras disponibles en la empresa para atender a ese plan de inversión no debería ser calificada como tesorería ociosa”⁴⁰⁷.

En nuestra opinión, estas circunstancias originarán en la práctica un problema probatorio de gran interés, ya que para que puedan tener la consideración de bienes afectos de esas cuantías anormales de tesorería, deberá acreditarse de manera suficiente la realidad de dichos proyectos de inversión empresarial.

A nuestro juicio, en este punto podrían ser de aplicación por analogía, los criterios señalados por la jurisprudencia del TJUE en la Sentencia Zita Modes Sarl en relación a la apreciación de la concurrencia de elementos objetivos que determinen no solo la continuidad de la actividad empresarial, sino ese elemento intencional de extender el ámbito de actuación de la actividad económica o de ampliar la composición o el volumen de los elementos que la integran⁴⁰⁸.

No nos referimos en este caso a la potencialidad de su destino, ya que ello depararía resultados ilimitados, que a nuestro juicio serían contrarios a los principios rectores de la materia en el ámbito del régimen de los beneficios fiscales de la empresa familiar analizada.

Dada la esencial naturaleza casuística de dichas cuestiones, la apreciación de la concurrencia objetiva de elementos intencionales deberá ser constatada teniendo en cuenta además la adecuación de la concreta dimensión, naturaleza y circunstancias, tanto de la estructura y actividades económicas de

⁴⁰⁷ MARÍN BENÍTEZ, G. “Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica”, Revista Técnica Tributaria, n.º 114, AEDAF julio - septiembre 2016. págs. 44 y 45.

⁴⁰⁸ STJUE de fecha 27 de noviembre de 2003, sobre el asunto C-497/2001, Zita Modes Sârl versus Administration de L’ensregistrement et des domaines (Luxemburg).ap. 43, 44 y 45.

las ramas de actividad, como de los bienes y derechos analizados cuya afección se evalúa.

4.5.2.3. Estudio de la patrimonialidad sobrevenida

El artículo 4.Ocho de la Ley del IP contiene una regla que pretende evitar que las entidades que han desarrollado una actividad económica a lo largo del tiempo puedan quedar excluidas de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos por dicho precepto, como consecuencia de la materialización en activos financieros y otros bienes no afectos a sus actividades económicas de los beneficios que obtienen en la gestión de sus respectivos negocios.

Esta regla posee una gran importancia ya que garantiza la aplicación a dichas entidades del régimen fiscal favorable analizado en los puntos anteriores, pero lo hace desde una perspectiva diferente a la consideración aislada de la existencia en el activo de aquellas de elementos de dudosa afección a la actividad empresarial con ocurría en el caso anterior.

Sin embargo, la aplicación práctica de esta norma ha generado un gran número de problemas interpretativos de diferente naturaleza que afectan directamente a la definición jurídica de la composición de las ramas de actividad que pueden acogerse a los beneficios fiscales aludidos.

La regla aludida se encuentra regulada en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP que dispone: “No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas”.

En los siguientes apartados sintetizamos los problemas generados por la aplicación del citado art. 4.Ocho.Dos de la LIP.

4.5.2.3.1. Calificación de los beneficios procedentes de la enajenación de inmovilizados

Entre los problemas interpretativos de dicha norma debemos destacar el referente a la posibilidad de calificación como beneficios de esta naturaleza, que en consecuencia darán lugar a la aplicación de dicha regla, a los que se generan por la enajenación de elementos del inmovilizado de la rama de actividad afectos a la actividad económica de la misma.

Esta cuestión, en apariencia no litigiosa, se origina como consecuencia de que en el IRPF los resultados de la enajenación de dichos bienes afectos carecen de la naturaleza de rendimiento de actividad económica tributando como ganancias o pérdidas patrimoniales.

Además, en virtud de lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad⁴⁰⁹, estos ingresos provenientes de la enajenación de activos afectos poseen un tratamiento contable diferenciado del asignado a los ingresos ordinarios procedentes de la actividad económica, que queda reflejado por sus singularidades en la aplicación de los principios contables referentes a los criterios de registro y de reconocimiento contable de los elementos integrantes de las cuentas anuales.

La doctrina administrativa ha sido cambiante en relación a este aspecto, ya que el TEAC ha pasado de una posición inicial en la que consideraba no aplicable dicha regla a los beneficios procedentes de la enajenación de bienes y derechos afectos integrantes del inmovilizado materializada en resoluciones como la de fecha 10 de julio de 2008, a una posterior interpretación, favorable a la consideración de aquellos como procedentes de la realización de actividades empresariales y por tanto amparados por dicha regla.

Resulta curioso que esta última postura haya sido debida a la interpretación que el TEAC ha realizado de las sociedades patrimoniales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, por lo que en consecuencia, a nuestro juicio, resulta plenamente aplicable a dicho régimen fiscal del artículo 4.ocho de la LIP, favoreciendo claramente la aplicación de la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida.

Uno de los ejemplos más claros de la interpretación anterior es su Resolución de fecha 5 de junio de 2014 en la que el TEAC ⁴¹⁰ se inclina por dicha consideración a la hora de delimitar qué se entiende por beneficios

⁴⁰⁹ Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre de 2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁴¹⁰ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 6496/2011/00/00 de 05 de Junio de 2014.

provenientes de la realización de actividades económicas, ya que, según su criterio, “es necesario tener en cuenta que, en relación con los beneficios que tienen su origen en la transmisión del inmovilizado material afecto a la actividad en los que se desarrollaba la explotación, al existir un nexo causal, claro y preciso con la actividad realizada al ser un bien afecto a la misma, debe entenderse que los beneficios resultantes de la transmisión han de incluirse dentro del conjunto de beneficios que proceden de la realización de actividades económicas. En consecuencia, el resultado originado por su transmisión formaría parte de los beneficios provenientes de la realización de actividades económicas”.

Esta postura ha sido mantenida también por la DGT en numerosos pronunciamientos como el correspondiente a la consulta nº 0755-97 de 14 de abril de 1997, en el que señaló que “los beneficios que tienen su origen en la transmisión de parte del inmovilizado material, donde hasta dicho momento se desarrollaba parte de la explotación, debe entenderse que tales beneficios han de incluirse dentro del conjunto de beneficios que proceden de la realización de actividades económicas, al existir un nexo causal, claro y preciso con la actividad realizada al ser un bien afecto a la misma, con lo cual se sostiene que los beneficios obtenidos en la transmisión del activo inmovilizado que se encuentra afecto a una actividad económica son beneficios provenientes de dicha actividad económica”.

No obstante lo anterior, hay que señalar que el carácter de dicha interpretación del TEAC es en principio contrario a los intereses del contribuyente en el ámbito del IS, por lo que teniendo en cuenta la pertinaz actitud de empeoramiento de la situación tributaria del “súbdito tributario” mantenida por la Administración Tributaria en cumplimiento del principio de recaudación, la interpretación de dicho precepto no es de extrañar que pudiera seguir siendo la inicial en relación al IP.

Ello supondría una clarísima contradicción de los criterios interpretativos de la doctrina administrativa, pero pese a lo evidente de ésta, no debería ser descartada como señala MARÍN BENÍTEZ⁴¹¹ al decir que “Habría que considerar con prudencia, por tanto, la posibilidad de que la interpretación administrativa se mantenga a efectos del IP pues no sería la primera vez que la interpretación de esta misma norma cambiara radicalmente de sentido en función del régimen asociado a su aplicación”.

⁴¹¹ MARÍN BENÍTEZ, G. “Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica”, Revista técnica Tributaria, n.º 114, AEDAF julio - septiembre 2016. Pág. 45.

4.5.2.3.2. Calificación de las plusvalías derivadas de la enajenación de participaciones

Otro de los problemas que suscita la aplicación del artículo 4.Ocho de la LIP estriba en la posibilidad de asimilar o no a los beneficios empresariales las plusvalías que puedan obtenerse de la transmisión de la participación en otras entidades.

La posición de la doctrina administrativa es claramente favorable a la asimilación de unos y otros en este aspecto, lo que creemos francamente acertado.

Dicha postura ha sido manifestada en algunos pronunciamientos de la DGT relativos al régimen de las sociedades patrimoniales del Impuesto sobre Sociedades entre los que cabe destacar la Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1321-07 de 20 de Junio de 2007 en la que manifiesta que “es preciso tener en cuenta que con fecha 27 de julio de 2006 la entidad consultante vendió la participación que poseía en una de las cuatro sociedades participadas (la sociedad E), ubicando la liquidez obtenida en diferentes productos financieros. Ante esta transmisión, ha de atenderse a lo dispuesto en el punto 2º del artículo 61-1.a) del TRLIS, por el que se establece una asimilación de los dividendos percibidos por una sociedad con los beneficios de actividades económicas que genere, siempre que aquéllos procedan de entidades en las que se den las circunstancias señaladas anteriormente y que los ingresos de tales entidades procedan fundamentalmente del desarrollo de actividades económicas.

Esta asimilación debe hacerse igualmente extensible a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en sociedades, cuando éstas cumplan el mismo requisito en cuanto al porcentaje de ingresos obtenidos derivados de la realización de actividades económicas.

De acuerdo con ello, sería preciso analizar la actividad desarrollada por la sociedad participada E. Como ya se ha indicado, en el escrito de consulta únicamente se señala respecto a las sociedades participadas que son sociedades operativas y que (al menos respecto a las 3 sociedades cuyas participaciones no transmite) su activo está constituido en más de un 50% por activos afectos a la actividad económica. Partiendo del supuesto que este es igualmente el caso de la sociedad E, y de que los ingresos obtenidos por la sociedad participada E proceden, al menos en el 90%, de la realización de actividades económicas, para determinar si la entidad consultante pudiera tener la consideración de

patrimonial habría que restar del total de sus activos no afectos el importe de los beneficios no distribuidos procedentes de la realización de actividades económicas, con el límite de los beneficios obtenidos en el propio año y en los diez anteriores. Únicamente si después de esta operación más de la mitad del activo de la consultante está constituido por elementos no afectos a actividades económicas, podría concurrir la primera de las circunstancias indicadas para tributar como sociedad patrimonial”.

4.5.2.3.3. Reglas de cálculo del activo a los efectos de la patrimonialidad sobrevenida

El tercero de los problemas que pueden plantearse en relación a la aplicación del artículo 4.Ocho.dos de la LIP es el referente a si deben excluirse o no a los elementos del inmovilizado y a los valores no afectos en los que se puedan haber materializado los beneficios de la actividad, a los efectos del cómputo del activo afecto en relación al total activo.

En relación a esta materia existen interesantes pronunciamientos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en los que éste establece una posición claramente favorable a considerar los activos en los que se materializan los beneficios de la actividad económica, estén o no afectos, a la hora de realizar el cómputo de los activos afectos en relación al total activo de la entidad, lo que determina una posición muy favorable a la aplicación de la norma analizada en relación a la exención del artículo 4.Ocho de la LIP.

Como claro ejemplo de dicha postura podemos encontrarlo en las Sentencia del Tribunal Supremo de la Sala Tercera, de fecha 13 de abril de 2014⁴¹², en las que la Sala se muestra claramente favorable a la consideración de estos bienes y derechos a los efectos del computo del total activo para determinar si resulta aplicable el régimen de las patrimoniales en relación al régimen de exención de los bienes afectos a las actividades económicas del IP.

La Sentencia anterior aborda esta cuestión en su fundamento de derecho octavo de la forma siguiente: ”1. En su sexto y último motivo de casación, la recurrente sostiene que de conformidad con lo previsto en los artículos 75.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 61.1.a) del Texto Refundido por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades "tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que ... más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas".

⁴¹² Sentencia del Tribunal Supremo de la Sala de lo Contencioso, de fecha 3 de abril de 2014, 1597/2014 (recurso nº 6437/2011).

La mera aportación de terrenos a varias juntas de compensación en ejecución del planeamiento no determina el desarrollo de una actividad económica por MARSE.

Al margen de lo anterior, aún en el caso de concebir la participación de MARSE en las juntas de compensación como una actividad de promoción inmobiliaria, entendiéndose a efectos meramente dialécticos, una correcta aplicación de la regla prevista para el año 2003 en el artículo 75.1.a) de la LIS y para el año 2004 en el artículo 61.1.a) del TRLIS para evitar la patrimonialidad sobrevenida, conduce igualmente a propugnar la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales a MARSE.

Es precisamente la aplicación de esta regla, de forma errónea, la que conduce a la sentencia impugnada a excluir a la sociedad recurrente del régimen de sociedades patrimoniales. Así, tal y como queda acreditado en el expediente, el activo de MARSE durante los años objeto de discusión se encontraba compuesto en un porcentaje muy superior al cincuenta por cien por depósitos bancarios e inversiones financieras temporales, los cuales, en base a la aplicación de la aludida regla, han sido computados por la Audiencia Nacional como elementos afectos a una actividad económica al objeto de valorar cual es la composición del activo de MARSE.”

Tanto el artículo 75.1.a) de la LIS como el artículo 61.1.a) del TRLIS contaban con una redacción casi idéntica, a saber: "No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores".

“La cuestión controvertida se ciñe a determinar cuál es la forma correcta de aplicación de esta regla. En particular, se plantea si, a los efectos de determinar la composición del activo de la sociedad, no debemos tener en cuenta el importe de los activos no afectos que se correspondan con beneficios empresariales o si, por el contrario, debemos tener en cuenta dichos activos no afectos, tomándolos como activos afectos.

El tribunal de instancia⁴¹³ en el Fundamento de Derecho Séptimo, se posiciona a favor de computar los mencionados activos no afectos como afectos al objeto de aplicar esta regla.

Para alcanzar esta conclusión el tribunal de instancia⁴¹⁴ se apoya en el tenor literal del precepto y en lo que denomina una interpretación adecuada del mismo. Sin embargo, ni una interpretación literal del precepto, ni una interpretación finalista conducen al resultado por el que aboga la Audiencia Nacional.

Así, comenzando por la interpretación literal, la Audiencia Nacional entiende que cuando la norma prevé que no pueden computarse como no afectos, es porque deben computarse como afectos, señalando en favor de ello que dos negaciones implican una afirmación. Sin embargo, dice la recurrente, ni existen dos negaciones -sólo hay una negación y la referencia a un tipo de activos, los "no afectos"-, ni la premisa de la que parte el razonamiento de la Audiencia Nacional nos conduce de forma invariable a la conclusión alcanzada, lo que de por sí invalida su razonamiento.

A este último respecto, resulta perfectamente admisible que cuando la norma hace referencia a que no computen los elementos no afectos se está refiriendo a no tenerlos en cuenta al objeto de calcular la composición del activo de una sociedad para determinar si resulta aplicable el régimen de las patrimoniales.

El correcto entendimiento de la norma es aquel que permita alcanzar los resultados pretendidos por esta regla. Así, el objetivo de la misma no es otro que evitar la incidencia que en la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales tiene la existencia de beneficios empresariales que son remansados en activos no afectos a la actividad empresarial.

Pues bien, la única forma de que los mismos no tengan incidencia en la calificación de una sociedad como patrimonial es no teniéndolos en cuenta, suprimiéndolos a todos los efectos en la valoración de la composición del activo de la sociedad. Lo contrario, computarlos como activos afectos, conduce a una alteración de la calificación de la sociedad y ello en la medida en la que los beneficios empresariales generados por una sociedad patrimonial pasarían a engrosar la parte de su activo afecto, alterando con ello su composición, y por ende, la calificación de la sociedad.

⁴¹³ Audiencia Nacional, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia de 20 de octubre de 2011.

⁴¹⁴ Audiencia Nacional, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

Esta situación se evita si los beneficios generados en la actividad económica e invertidos en un elemento no afecto no son objeto de cómputo en el cálculo de la composición del patrimonio.

En este motivo sexto de casación la recurrente quiere que no se computen en el activo de la sociedad los beneficios que no han sido distribuidos vía reparto de dividendos, aunque son beneficios que proceden de la actividad empresarial.

A la pretensión de este motivo contesta la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho Séptimo que la razón de la exclusión contenida en el precepto parece obvia, toda vez que si hay excedente de tesorería, su materialización en valores provoca que dichos valores hayan de ser computados como activos afectos a la actividad empresarial, sin que puedan calificarse, por el contrario, como activo no afecto.

Considera el Tribunal de instancia⁴¹⁵ que la posición de la parte, consistente en que se reduzca el activo total con los importes no afectos procedentes de beneficios empresariales, no puede ser acogida pues no se corresponde ni con el tenor literal del precepto, ni con una interpretación adecuada del mismo, que sólo determina que no puedan computarse como elementos no afectos, y por ende, que deban computarse como elementos afectos los beneficios no distribuidos que provengan de su actividad económica, pero en forma alguna puede admitirse que dicho importe de los activos no afectos procedentes de beneficios empresariales deban disminuirse con carácter previo de la cifra total del activo. La posición de la actora, lógica en cuanto que se expone con fines de defensa, no tiene cabida en el referido precepto legal examinado.

En consecuencia, la Sala⁴¹⁶ estima que, dado que lo que se analiza es la inclusión o no en el régimen de sociedades patrimoniales de una entidad en un determinado ejercicio (2004) a través del análisis de los elementos que deben considerarse no afectos cuyo volumen en relación con el activo determina la inclusión o no de la misma en dicho régimen, ello requiere, necesariamente, tener en cuenta la totalidad del activo de la sociedad del que resultarán dos grupos, uno, la parte de dicho activo que está constituido por elementos patrimoniales afectos, y otro, la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, de cuyo "grupo" necesariamente han de

⁴¹⁵ Audiencia Nacional, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

⁴¹⁶ Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

formar parte los beneficios no distribuidos procedentes de la actividad económica.

Esta Sala mantiene la argumentación de la Sala de instancia porque, en definitiva, lo que pretende la recurrente no tiene amparo en ninguna norma legal; de hecho, la recurrente no nos dice en qué norma jurídica apoya su argumentación, por eso, en definitiva, los beneficios no distribuidos deben ser considerados parte del activo de la sociedad. Y además, si se trata de beneficios de la actividad empresarial con mayor razón deben ser considerados no solamente como activos, sino en principio, por subrogación, como activos empresariales, que han producido los beneficios en los que se plasman. Por consiguiente carece de fundamento la pretensión de la recurrente porque no existe la violación legal que se invoca.

El argumento de la recurrente de que si hubieran repartido como dividendos aquellos beneficios, esos importes no se computarían en la sociedad, es un argumento que no nos lleva a ninguna conclusión en este debate, porque si efectivamente haciendo uso de su derecho la sociedad hubiera distribuido dividendos, entonces evidentemente los activos de la sociedad ya serían distintos y se aplicarían las reglas legales en función de esa nueva realidad. Pero lo cierto es que, haciendo uso de su legítimo derecho de opción, la sociedad no repartió dividendos y por consiguiente el activo social es el que se mantiene”.

Esta interpretación del TS, determina un claro impulso a la aplicación general de dicha regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida, sobre entidades en las que los beneficios de ejercicios anteriores representan un porcentaje importante, con todo lo que ello supone sobre la favorable aplicación de los beneficios propios del régimen fiscal de la transmisión lucrativa de las ramas de actividad en el ámbito del IP y del ISD.

Ahora bien, debemos destacar que la postura anterior del TS debe entenderse exclusivamente referida a la determinación de la patrimonialidad o no de la sociedad cuyas acciones o participaciones se planteen gozar de los beneficios del IP y del ISD, pero con independencia de esta apreciación, dicha consideración en modo alguno modificará la condición o no de bienes y derechos afectos a la actividad económica de la empresa en cuestión, dada la estricta aplicación de dicho criterio a los efectos indicados.

Por tanto, serán la naturaleza y las circunstancias concretas de los bienes y derechos analizados los que determinen su inclusión o exclusión de la rama de actividad, de la que solamente en el primer caso formarán parte.

Como veremos a continuación, solamente la efectiva afección a la actividad económica de dichos elementos patrimoniales determinará su consideración como bienes y derechos integrantes de la rama de actividad de la empresa en cuestión a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales, y será esa pertenencia lo que posibilitará en último término (caso de cumplirse los demás requisitos exigidos por las normas del IP y del ISD) la aplicación de los beneficios fiscales analizados.

4.5.2.4. El problema de la aplicación de los beneficios fiscales sobre el valor de los activos en los que se materializan los beneficios de la actividad

Llegados a este punto, debemos preguntarnos sobre la procedencia o no de aplicar sobre el valor de los activos no afectos a la actividad económica en los que se encuentran materializados los beneficios generados por la actividad económica desarrollada por la rama de actividad, los beneficios fiscales de la exención del IP o de la reducción del ISD.

Es decir, la cuestión controvertida analizada en este punto se concreta en la determinación de la base sobre la que se aplicarán los beneficios fiscales analizados correspondientes a la exención dispuesta por el artículo 4.ocho del IP y la reducción de la base imponible del 20.2 y 6 de la Ley del ISD.

Partiendo de la anterior postura del Tribunal Supremo de considerar los activos en los que se materializan los beneficios de la actividad económica, estén o no afectos, como bienes afectos a la hora de realizar el cómputo de los activos afectos en relación al total activo de la entidad para determinar o no la concurrencia de lo que la doctrina denomina como patrimonialidad sobrevenida, tenemos que preguntarnos si el valor de estos activos pueden gozar de los beneficios fiscales señalados, o bien, dada su falta de afección a la actividad económica carecen de esta posibilidad.

En el segundo de los casos, el valor de los activos no afectos deberá considerarse como sujeto y no exento del IP, por lo que, en consecuencia, tampoco debería beneficiarse de la reducción del ISD, en el caso de que se produjera la transmisión lucrativa a favor de personas físicas de la rama de actividad referida.

La doctrina administrativa se ha inclinado claramente por la segunda de estas opciones al considerar que el valor de dichos bienes en los que se encuentran materializados los beneficios generados por la actividad económica,

no podrán aplicárseles los beneficios referidos, salvo que su naturaleza y circunstancias determinen su afección a la actividad económica de la empresa en la que se hayan englobados.

El TEAC se muestra claramente alineado con esta interpretación en varias resoluciones entre las que destacan las de fechas 22 de Septiembre de 2010 y 31 de enero de 2011⁴¹⁷.

Esta última expone claramente en su fundamento jurídico cuarto la imposibilidad de aplicar los beneficios fiscales referidos sobre el valor de los bienes en los que se encuentran materializados los beneficios generados por la actividad económica de la empresa cuando estos no tienen la consideración de activos afectos al referir que “en cuanto al requisito de afectación de los elementos patrimoniales por la remisión que hace el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones al artículo 4. Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio debe señalarse que dicho precepto limita la exención, en el Impuesto sobre el Patrimonio, a los elementos patrimoniales afectos directamente a la actividad desarrollada por la empresa. Es decir, que debe entenderse que la remisión que la normativa reguladora del gravamen sucesorio efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio tiene un carácter amplio, por lo que el importe del beneficio fiscal se ve limitado, calculándose el 95%, -que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c)- sobre el valor proporcional de las participaciones en la entidad, determinado en función de los activos afectos y no afectos de ésta. Si bien es cierto que este Tribunal Central, en casos similares en los que se planteaba la misma controversia entendía que, al no recogerse la limitación, de manera específica, en la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ésta no debía operar en la determinación de la cuantía del beneficio fiscal, al considerar que la referencia que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones realiza a la normativa del Impuesto sobre Patrimonio se limitaba a señalar las sociedades a las que era aplicable el beneficio, sin extenderse a la determinación del importe de la reducción, no obstante, llevando a cabo una interpretación finalista de la exención prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción recogida en la normativa reguladora del gravamen sucesorio, tendente a favorecer la transmisión sucesoria de los patrimonios empresariales, debe entenderse que ambos beneficios fiscales, estrechamente vinculados, deben aplicarse a bienes y derechos, ya sean poseídos o transmitidos, en la medida en que estén afectos a una actividad económica. Debe, por tanto, en este punto considerarse ajustado a Derecho el criterio mantenido por la Administración tributaria al considerar que la reducción del 95% debe aplicarse sobre el valor

⁴¹⁷ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 00/7912/2008 de 31 de Enero de 2011.

de las participaciones transmitidas, pero considerando la limitación de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquella” (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 31 de enero de 2011).

De igual modo esta postura es mantenida también por la Dirección General de Tributos que en su Consulta V2265-05 de fecha 8 de noviembre de 2005 que interpreta que "razones de lógica y coherencia interna exigen que el porcentaje de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones opere sobre el importe que resulte exento en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de los elementos de que se trate".

A nuestro juicio este criterio de la doctrina administrativa se ajusta a la finalidad perseguida por el establecimiento del régimen fiscal analizado, que pretende garantizar la transmisión de la empresa familiar evitando que la fiscalidad propia de su naturaleza personal, se configure como un grave obstáculo tanto para su desarrollo como para su natural transmisión generacional.

Lo anterior en modo alguno justifica que dichos beneficios fiscales, que han sido dispuestos para alcanzar estrictamente los fines referidos, evitando la desaparición de la empresa familiar derivada de la desventaja competitiva que supone la fiscalidad de su titular, se extiendan a ámbitos patrimoniales ajenos a la misma, extramuros de la composición propia de las ramas de actividad que la configuran, a los que nuestro ordenamiento tributario no ha considerado dignos de protección.

Por tanto, a nuestro juicio dicha posición parece adecuada tanto a la consideración teleológica de la definición de este peculiar y favorable régimen fiscal, como al carácter limitado que caracteriza el establecimiento de beneficios fiscales, cuya extensión a elementos claramente no afectos a la actividad empresarial, y por tanto no integrantes del concepto de rama de actividad, resultaría a todas luces excesivo y no ajustado a las directrices dadas por la Recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994 que dio origen a dicho régimen.

4.5.3. RÉGIMEN DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN RELACIÓN A LAS SOCIEDADES HOLDING

4.5.3.1. Concepto y caracteres del régimen tributario de la sociedad holding

No existe en nuestro derecho sustantivo un concepto expreso de sociedad holding, no obstante, desde la perspectiva del derecho mercantil la sociedad holding se configura como una “sociedad de cartera” cuyo objeto de actividad específico es la tenencia de participaciones en otras entidades mercantiles.

Sin embargo, en el ordenamiento tributario podemos encontrar algunas importantes referencias a esta singular figura, aun cuando no se alude a ella de forma expresa.

Estas alusiones se concretan fundamentalmente en la regulación de los requisitos que han de cumplir ciertos valores representativos de la participación en los fondos propios de otras entidades, para que la entidad mercantil que los posee pueda escapar de la consideración tributaria de sociedad patrimonial.

Por tanto, su concepto obedece a una creación puramente doctrinal, y a falta de un concepto legal CALVO VÉRGEZ⁴¹⁸ señala que la sociedad holding “es una sociedad de cartera cuya actividad es la tenencia de participaciones en otras sociedades con la finalidad de dirigir y gestionar dichas participaciones y en su caso, la propia actividad desarrollada por las mismas de manera centralizada”.

A nuestro juicio, la estructura societaria holding se postula como una organización jurídica y empresarial idónea para la empresa familiar diversificada, ya que se configura como el instrumento jurídico más adecuado para aglutinar de forma ordenada las diferentes ramas de actividad que componen aquella, que se encuentran integradas en una pluralidad de entidades mercantiles participadas por una sociedad que sirve de cabecera.

Esta organización societaria se caracteriza por la centralización y simplificación de los recursos empleados en la dirección y control efectivos de la empresa, entendida ésta en su conjunto, que posibilita la optimización de los factores de producción personales, materiales y financieros de la misma.

Una vez sentados estos caracteres, debemos señalar que el análisis del régimen jurídico de las sociedades holding, se configura como una labor imprescindible para nuestro estudio, dada la singularidad que revisten en este

⁴¹⁸ CALVO VÉRGEZ, J. “Fusiones y escisiones de sociedades: Aspectos prácticos mercantiles y fiscales”. 2ª edición WOLTERS KLUWER. CISS. 2018. pág. 629.

ámbito las ramas de actividad, derivada ésta de la peculiar naturaleza de las actividades económicas de tenencia y gestión empresarial de participaciones en entidades.

Con dicha labor nos proponemos analizar las específicas características que definen el régimen jurídico de estas sociedades holding, cuyo activo está compuesto fundamentalmente por acciones y participaciones de otras entidades mercantiles, poniendo de manifiesto sus peculiaridades respecto al régimen fiscal general.

A los efectos de perfilar la naturaleza fiscal de dichas entidades, este CALVO VÉRGEZ⁴¹⁹ señala que debe materializarse jurídicamente en ellas el cumplimiento de una serie de circunstancias que definen la sustantividad propia de estas sociedades mercantiles, entre los que destacan los siguientes:

a) Deben poseer al menos el 5% de los derechos de voto de las sociedades mercantiles en las que participa.

La precisión realizada por este autor en torno a los derechos de voto no es baladí, ya que lo decisivo a estos efectos es la influencia jurídica real en dichas entidades que posibilitará el desarrollo de los otros requisitos que expondremos a continuación.

La apreciación de este requisito en relación a la cifra de capital no reviste problema en las sociedades anónimas, en las que su régimen jurídico atribuye de forma ineludible un voto a cada acción, no pudiendo alterarse en ellas la proporcionalidad entre el valor nominal de cada acción y los derechos políticos que atribuyen a su titular; pero dicha regla no es extrapolable en toda su dimensión a otros tipos societarios entre los que destaca la sociedad de responsabilidad limitada. En ella su régimen jurídico permite la modificación de la proporcionalidad anteriormente referida mediante su regulación estatutaria⁴²⁰.

⁴¹⁹ CALVO VÉRGEZ, J. op. Cit., págs 629 y ss.

⁴²⁰ El artículo 94 de la Ley de Sociedades de Capital regula esta materia estableciendo como regla general que “Las participaciones sociales y las acciones atribuyen a los socios los mismos derechos, con las excepciones establecidas al amparo de la ley”, pero al tiempo admite que “las participaciones sociales y las acciones pueden otorgar derechos diferentes” mediante regulación estatutaria y agrupándose en este caso en series diferentes de igual valor nominal. Resulta significativo a estos efectos que la Ley admite la modificación de la proporcionalidad del voto para las participaciones sociales, mientras en su artículo 96-2 prohíbe esta posibilidad en relación a las las sociedades anónimas en los términos siguientes: “No podrán emitirse acciones que de forma directa o indirecta alteren la proporcionalidad entre el valor nominal y el derecho de voto o el derecho de preferencia”.

Así, en las sociedades limitadas será posible alterar la significación de las distintas participaciones en las que se divide su capital social atribuyéndoles una diferente asignación de derechos políticos entre las mismas, lo que ha de ser tenido en cuenta a la hora de enfocar el régimen tributario de dichas entidades a los efectos aquí señalados.

b) Dicha posesión de valores debe tener por finalidad el dirigir y gestionar la participación.

Resulta necesario distinguir que de lo que se trata es precisamente de gestionar y dirigir las participaciones en otras entidades, pero no de dirigir o gestionar la actividad propia de éstas, ya que son conceptos diferentes.

Por tanto, la actividad de la sociedad holding deberá dirigirse a gestionar y ejercitar los derechos propios de los socios y cumplir con sus obligaciones. Entre ellos se encuentran el de voto, el cobro de dividendos, el participar en los órganos de dirección el recabar información, etc...

Esta labor de gestión y dirección de la participación puede ser complementada con otras de diferente naturaleza aunque conexas a aquella, sin que por ello se pierda la consideración de sociedad holding. Nos referimos a los servicios de apoyo a la gestión intragrupo⁴²¹.

Entre estos servicios intragrupo destacan, a estos efectos los denominados “servicios de bajo valor añadido” que son aquellos que “mantienen intrínsecamente unidos la estructura corporativa de un grupo, a la vez que proporcionan apoyo a las actividades esenciales de las empresas que forman parte del grupo”⁴²².

Estos servicios complementarios que normalmente son asumidos por la sociedad holding, a nuestro juicio poseen gran importancia, ya que mediante la prestación de los mismos se materializa uno de los objetivos fundamentales que justifican esta singular estructura societaria, cual es la aspiración de centralización y optimización económica de los recursos empresariales del grupo en su conjunto.

⁴²¹ “Management fees”

⁴²² Existen diferentes guías orientativas para la conformación de dichos servicios de apoyo a la gestión de las compañías participadas, entre las que destacan las Directrices de los Precios de Transferencia de la OCDE, reflejadas en su Capítulo VII, el Foro Europeo de precios de transferencia y el artículo 18-5 de la LIS.

Entre ellos podemos destacar los administrativos, los jurídicos, los de organización de los recursos humanos y financieros, los de marketing y los de apoyo técnico cuya evaluación financiera viene definida por las Directrices de la OCDE⁴²³.

c) Debe disponer de la oportuna y suficiente organización de medios materiales y personales para ello.

Resulta muy significativo que no existan normas que aborden la regulación de este requisito siendo configurado por la doctrina científica y administrativa.

A primera vista, nos parece adecuado que la entidad cuente con un órgano de administración dotado de los medios materiales y personales oportunos para realizar las labores de dirección y gestión a ludidas de forma suficiente, pero éste es un concepto jurídico indeterminado cuyo análisis pormenorizado merece la pena abordar, dada su singular importancia derivada del hecho de posibilitar la materialización de la labor que caracteriza a la sociedad holding.

A estos efectos resulta muy significativa la flexible posición de la DGT que aborda el estudio de esta circunstancia en varias de sus contestaciones a consultas. Entre ellas destaca la CV-0537 de 2005 en la que se analiza la conformación de dicha organización estableciendo que se entenderá cumplido con la simple existencia de un administrador que se encargue de asistir a las juntas generales de las sociedades participadas y realice personalmente las labores propias que derivan de la titularidad de la participación⁴²⁴.

No obstante, es opinión casi unánime que sería conveniente para la sociedad holding poseer un estructura más sólida que posibilite la ejecución de dichas labores de forma eficaz.

⁴²³ Dichos servicios, que será generadores de ingresos para la sociedad cabecera, poseen un limitado valor añadido por lo que deberán valorarse en función de una base de reparto objetiva en función de los costes asumidos por la sociedades filiales con un incremento baremado por la OCDE entre el 3 y el 10%.

⁴²⁴ Este enfoque es refrendado por el TEAC que en su Resolución de 27 de octubre de 2011 expone que “en la medida en que lo que la norma trata de asegurar es que los derechos inherentes a una participación significativa, de control, puedan ejercerse de forma que se concluya que tal control es efectivo, pues ello determina la afección de las participaciones al ejercicio de una actividad económica que no es otra que la realizada por la entidad participada. Por consiguiente, en estos casos la sociedad no es patrimonial”.

d) Las entidades participadas no deben tener la consideración fiscal de sociedad patrimonial.

El artículo 5.2 de la LIS establece las características que definen el régimen fiscal de las sociedades patrimoniales, entendiéndose que una sociedad posee dicha consideración, y por tanto no realiza una actividad económica los efectos tributarios, cuando más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, según hemos analizado en los apartados anteriores.

El incumplimiento de este requisito (aun en el caso de que esta patrimonialidad fuera sobrevenida) depararía la pérdida del régimen fiscal privilegiado atribuido por nuestro ordenamiento tributario a la sociedad holding, desposeyéndola de su peculiar naturaleza.

Nuestro ordenamiento jurídico tributario atribuye este régimen específico a este tipo de sociedades en atención a la singularidad de su objeto, que se caracteriza fundamentalmente por la prevalencia del principio de neutralidad, consagrado por el Derecho Comunitario en los ámbitos tributarios estudiados con anterioridad, que se ve completado por los beneficios fiscales establecidos por las leyes del IP y del ISD aplicables a las estructuras societarias familiares.

En este último ámbito, los principales focos de conflicto en relación a esta figura se centran en la aplicación de la exención regulada en el artículo 4-Octavo de la Ley del IP a estas complejas estructuras societarias, que posteriormente permitirá su transmisión lucrativa intergeneracional bajo el paraguas del beneficioso régimen fiscal analizado.

Conviene recordar a estos efectos, que la regla general de este artículo considera como bienes no afectos, y por tanto no integrados en las ramas de actividad económica, a las participaciones en el capital de otras sociedades, por lo que el problema se centra en determinar si estas entidades cumplen los requisitos dispuestos por esta normativa para la aplicación de sus beneficios fiscales, o si por el contrario tienen como objeto la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario quedando excluidos del mismo.

La especificidad del régimen viene definida fundamentalmente por la regla introducida por el artículo 4.Ocho al disponer: “A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

No se computarán los valores siguientes:

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra”.

Esta última norma se constituye como el reconocimiento legal expreso de las peculiaridades propias de la sociedad holding en el ámbito del IP, que como sabemos, desplegará sus efectos tributarios incluso más allá del mismo, fundamentalmente en el proceso de la transmisión generacional de la empresa familiar al que se encuentra legalmente vinculado.

De dicha consideración MARTÍNEZ BENÍTEZ⁴²⁵ extrae la siguiente consecuencia “En principio si una sociedad tiene en su activo valores que otorguen al menos un 5% de los derechos de voto de otras entidades y esos valores se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación con la correspondiente organización de medios personales y materiales, esa participación se considera bien afecto a la hora de determinar el cumplimiento del requisito sobre composición del activo”.

A nuestro juicio este enfoque doctrinal peca de excesivamente restrictivo, ya que la consideración de dichos valores como bienes afectos, no se circunscribe a su exclusiva consideración como tales a la hora de determinar el cumplimiento del requisito sobre composición del activo de la entidad matriz, sino que será más amplia, debiendo ser considerados como elementos integrantes de la rama de actividad empresarial de aquella, por lo que su valor quedará amparado por los beneficios fiscales dispuestos en las leyes del IP y del ISD.

Lo anterior debe ser matizado en el sentido de que solamente resultará predicable respecto de las participaciones en entidades no patrimoniales, que cumplan a su vez con los requisitos exigidos por la norma (participación directa o indirecta de segundos y ulteriores niveles de al menos un 5%), con independencia del nivel en el que estas se encuentren englobadas dentro de la estructura holding⁴²⁶.

⁴²⁵ MARÍN BENÍTEZ, G. “Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica”, Revista técnica Tributaria, n.º 114, AEDAF julio - septiembre 2016. pág. 46.

⁴²⁶ Antes de esa fecha la regulación de la materia se encontraba en el Real Decreto 2481/1994, que establecía el régimen para su aplicación a las denominadas “sociedades holding activas”, dedicadas a

Señala también esta autora que la calificación de los valores representativos de la participación en otra entidad como activos afectos, permitiría realizar planificaciones fiscales en las que el valor de los activos no efectos, en la medida que se situara en filiales de segundo o ulterior nivel, quedaría también exento de tributación en el IP.

Resulta destacable, que con el objeto de evitar estas estructuras societarias abusivas, que desde el primero de enero de 2007, la LIP exige el cumplimiento la misma regla de proporcionalidad entre activos afectos y el total valor del patrimonio de la entidad no solo en la entidad matriz, sino también en cada una de las sociedades participadas⁴²⁷. Lo que hace mediante la disposición siguiente: “y la entidad participada no esté comprendida en esta letra”.

4.5.3.2. Doctrina administrativa en relación a la sociedad holding

La DGT ha establecido una clara posición en relación al régimen fiscal de las sociedades holding, aplicable al ámbito de la exención del artículo 4.Ocho de la Ley del IP y de las reducciones dispuestas para la transmisión de la empresa familiar en la Ley del ISD, exponiendo su enfoque en la Consulta General de 22 de enero de 2004 que pasamos a analizar⁴²⁸.

la dirección y gestión de otras entidades que no tuvieran como actividad principal la gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios.

Los requisitos establecidos por dicha normativa pueden ser sintetizados en los tres siguientes, que la entidad dispusiera directa o indirectamente de al menos el cincuenta por ciento de los derechos de voto de las sociedades participadas, que la sociedad dominante dispusiera de una organización de medios personales y materiales adecuada para realizar su labor y que ninguna de las entidades participadas tuviese como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Este régimen jurídico inicial fue endurecido por la Ley 35/2006 ya que remitió su regulación al artículo 75 de la LIS.

⁴²⁷ *La nueva redacción del punto dos del apartado ocho del artículo 4 fue modificada por el número 2 de la disposición final cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio («B.O.E.» 29 noviembre) con vigencia a partir del 1 de enero de 2007.*

⁴²⁸ Consulta general 0062-04, de 22 de enero de 2004, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

La situación fáctica a la que se ciñe la consulta de 22 de enero de 2004⁴²⁹ es la de un contribuyente que es titular de diversas participaciones en varias entidades mercantiles que pretende aportarlas a una nueva sociedad, con el objeto de que sus ingresos por rendimientos del trabajo derivados de las actividades de dirección de aquellas procedan únicamente de la nueva sociedad a la que son aportadas.

El objeto social de la nueva entidad consistiría en la prestación de servicios de gestión y dirección a las sociedades mercantiles referidas que se aportarían a la holding.

La cuestión abordada se centra en la si a la eventual transmisión «*mortis causa*» o «*inter vivos*» de las participaciones en la nueva sociedad, le sería de aplicación, las reducciones previstas en los artículos 20.2.c) y 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Más concretamente el supuesto de hecho planteado se define por el órgano administrativo en los términos siguientes: “El consultante es titular de participaciones en cuatro entidades «A», «B», «C» y «D», ejerciendo en las dos primeras funciones directivas y obteniendo de la primera más del 50% del total de sus rendimientos por el trabajo personal, sin que perciba, por otro lado, rendimientos de naturaleza empresarial o profesional.

El contribuyente tiene proyectado aportar la totalidad de las acciones y participaciones a una nueva sociedad holding «H», cuya actividad principal sería la dirección y gestión de las participaciones en las entidades citadas y respecto de la cual el consultante desempeñaría funciones y obtendría remuneraciones de forma análoga a la ahora existente para la entidad «A».

La titularidad del capital social de «H» correspondería en un mínimo del 50% al sujeto pasivo consultante y el resto a socios, en número inferior a diez, todos ellos con vínculos familiares con el mismo”.

El contribuyente pregunta a la DGT mediante el escrito de consulta si, a la vista de la estructura societaria antedicha, serían aplicables para la transmisión de las participaciones o acciones de la nueva sociedad holding «H» las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que para la futura transmisión «*mortis causa*» o «*inter vivos*» establecen, respectivamente, los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora de dicho impuesto.

⁴²⁹ Dirección general de Tributos, consulta vinculante CV0062-04, de 22 de enero de 2004.

Con independencia de los requisitos específicos que prevén dichas normas, en ambos casos se exige la concurrencia previa de la exención del elemento o elementos patrimoniales de que se trate en el Impuesto sobre el Patrimonio dispuesta por el apartado 4.Ocho de su Ley 19/1991, de 6 de junio, por lo que será necesario analizar si la participación del contribuyente en la mencionada entidad holding cumple los requisitos que detalla dicho precepto normativo.

Presuponiendo el cumplimiento de las exigencias del referido artículo respecto a la participación en el capital de la entidad, del ejercicio de funciones directivas y de la percepción de un determinado nivel de remuneraciones por su desempeño que constituyan la principal fuente de renta del contribuyente, la cuestión se centra en la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos, apartado que para los casos de entidades con forma societaria exige la no concurrencia de los supuestos establecidos en el artículo 75 de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, que no se trate de una sociedad que pudiera ser calificada como patrimonial por dicho precepto.

La naturaleza de patrimonial de la sociedad que, según lo expuesto, llevaría consigo la imposibilidad de exención en el impuesto patrimonial, exige, a su vez, la concurrencia de una doble condición: a) que más de la mitad del activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas y b) que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar.

El escrito de consulta reconocía que se produce la circunstancia b), ya que la sociedad sería propiedad del grupo familiar del contribuyente.

En relación a la circunstancia a) ha de señalarse que el artículo 75 de la LIS excluye del cómputo de los valores o elementos patrimoniales que no estén afectos a la actividad económica, entre otros, no lo estarían a aquellos valores que otorgaran al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto aunque se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no sea, a su vez, entidad de valores o de mera tenencia de bienes.

Manifiesta la DGT a este respecto que “En el bien entendido de que las entidades «A», «B», «C» y «D» realicen una actividad económica - circunstancia a la que no se refiere el escrito de consulta-, es obvio que las respectivas participaciones que tiene «H» superan el porcentaje legal por lo que no se computarán ni como valores ni como elementos patrimoniales no afectos.

Ahora bien, dado que la letra a) exige que «más de la mitad del activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas» será preciso saber qué parte del activo de «H» está constituido por las participaciones en las entidades participadas, dato que ofrece el escrito de consulta cuando se dice que el sujeto pasivo participaría en el capital de la nueva entidad «en un porcentaje igual o superior al 50%...», de lo que se desprende, en definitiva y siempre que ese porcentaje no sea exactamente igual sino superior al 50% que no se cumpliría el repetido requisito de la letra a), por lo que, no siendo sociedad patrimonial, las participaciones del sujeto pasivo consultante en la sociedad «H» tendrían derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme al artículo 4.Ocho.Dos de su Ley 19/1991, de 6 de junio.

Llegados a este punto y cumpliéndose las restantes condiciones que detallan los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, no existiría obstáculo a la aplicación de las reducciones en la base imponible del impuesto por razón de transmisión «*mortis causa*» e «*inter vivos*».

Por último, la DGT expone la necesidad de las sociedades participadas por la holding, a su vez no tengan individualmente el carácter de patrimoniales, en cuyo caso al valor patrimonial que representen no les sería de aplicación el régimen descrito, pero a su vez aclara que si el total del valor de estas sociedades patrimoniales llegara a superar la mitad de los activos de la holding, a ésta no le sería aplicable el régimen previsto, lo que hace en los términos siguientes: “el criterio expuesto parte de la hipótesis de que las entidades participadas no tienen el carácter de sociedades patrimoniales, ya de lo contrario no se produciría, en cuanto a esa concreta entidad, la exclusión del cómputo de la participación de «H», con lo que «la mitad del activo» de esta última podría llegar a estar integrado mayoritariamente por valores o bienes no afectos, de lo que derivaría su consideración como sociedad patrimonial y, según se ha expuesto, tanto a la pérdida del derecho a la exención en el impuesto patrimonial como, consiguientemente, a las reducciones en el impuesto sucesorio”.

A la vista de lo anterior, resulta muy relevante constatar que el régimen jurídico propio de las sociedades holding representa un punto de intersección entre los diferentes regímenes fiscales analizados en relación a las ramas de actividad a lo largo de nuestro trabajo, ya que en este ámbito confluyen junto a la aplicación del régimen de la empresa familiar dispuesto por el IP y el ISD para la titularidad y la transmisión lucrativa de la misma, la del régimen de reestructuración empresarial del título VII, del Capítulo VII de la LIS y también

la propia del régimen de la no sujeción al IVA dispuesta por artículo 7.1 de la LIVA que han sido analizados.

Esta singularidad propia de la estructura holding, la configura como un instrumento jurídico adecuado para realizar una planificación fiscal eficaz que se muestra absolutamente necesaria para garantizar la subsistencia de las empresas familiares, en congruencia con los principios rectores de los regímenes tributarios anteriores.

Un claro ejemplo de la combinación de los regímenes tributarios anteriores lo tenemos en la consulta vinculante de la DGT de fecha 18 de noviembre de 2005⁴³⁰, en ésta un contribuyente expone que pretende aportar mediante ampliación de capital y canje de valores a una sociedad preexistente de su propiedad, las participaciones sociales que posee en otra sociedad, consistentes en la casi totalidad del capital social de esta última, para que aquella aglutine la totalidad de las participaciones que posee personalmente.

El activo de la Sociedad cuyas participaciones serían aportadas estaba compuesto por tres grupos de inmovilizados inmobiliarios, un primer grupo dedicado a la actividad agraria, un segundo grupo dedicado al arrendamiento con carácter empresarial y un tercer grupo no afecto a actividad económica alguna.

La sociedad beneficiaria de la participación, que se convertiría en cabecera de la estructura holding prestará servicios de gestión administrativa y contable a la participada. El contribuyente preguntaba por la posible aplicación de los beneficios fiscales del IP y del ISD analizados a dicha sociedad holding.

La DGT contesta de manera afirmativa a dicha cuestión de la forma siguiente: “Del escrito de consulta se desprende que “G” facturará a “N” por determinados servicios de gestión administrativa cuya índole no se precisa pero que se entiende que cumplen de forma holgada las exigencias que impone el TRLIS respecto de la gestión de la propia participación. Determinado que “G” no es (antes de la ampliación de capital) ni será (después de llevar a cabo la operación societaria) una sociedad patrimonial, no plantea dificultad interpretativa la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del socio titular de la práctica totalidad de las acciones de dicha entidad. Si ejerce funciones directivas y, por su desempeño, percibe remuneraciones que superan el 50% del total de sus rendimientos del trabajo y por actividades económicas, tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio”.

⁴³⁰ DGT Consulta Vinculante núm. 278/2004, de 18 de noviembre (TJ 2005/60).

Sirva de ejemplo esta consulta, solamente en relación a esa normalidad en la combinación de los regímenes señalados ya que en este caso la DGT, con una visión a todas luces más limitada que en el primer caso comentado, contesta de manera afirmativa a la cuestión planteada, pero sin poner de manifiesto la singularidad de la concurrencia en la sociedad participada que es objeto de la aportación del problema de su posible patrimonialidad o de la extensión de la aplicación de los beneficios fiscales que han sido comentados.

Más precisa se muestra la DGT en relación a la determinación de este aspecto en la contestación a la consulta de fecha 21 de enero de 2016⁴³¹ en la que expone “los socios de la entidad "holding" a que se refiere, con domicilio social y sede de dirección efectiva en Cataluña, tendrían derecho a la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio siempre que se cumpla el requisito de la letra a) de dicho artículo y apartado. Ha de advertirse que, a los efectos de la determinación si la "holding" realiza una actividad empresarial, han de computarse los valores en la filial dedicada a la actividad de tenencia de participaciones si, como parece desprenderse del escrito, dicha filial "está comprendida en esta letra", es decir, no desarrolla una actividad empresarial. Con independencia del acceso a la exención, debe tenerse en cuenta, también, que el ámbito objetivo de la exención en el impuesto patrimonial y, consiguientemente de la base imponible sobre la que opera la reducción en la donación, es directamente proporcional a la afectación a la actividad de los elementos que integran su activo”.

En esta contestación la DGT concreta los criterios anteriormente referidos, ya que delimita claramente la extensión de la aplicación del beneficio fiscal de la reducción de la base imponible del ISD a la parte del valor de las sociedades participadas que se encuentren afectas a la a la actividad económica, no pudiendo aplicarse el mismo sobre el resto, y todo ello, sin perjuicio de la influencia que esta afección a las actividades económicas proyecta sobre la procedencia o no de la aplicación del régimen sobre la propia sociedad matriz.

La aplicación del criterio anterior al régimen fiscal de la sociedad holding representa una manifestación directa del principio de proporcionalidad definido por el artículo 4.Ocho de la LIP, que encuentra su cobijo en la doctrina de la DGT. Numerosas consultas han abordado este asunto, destacando entre ellas la Consulta Vinculante de 2 de julio de 2013⁴³², que analiza como suma

⁴³¹ Consulta Vinculante V0237-16, de 21 de enero de 2016 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

⁴³² Consulta Vinculante V2162-13, de 02 de julio de 2013 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

claridad esta relación en la aplicación y cuantificación de la reducción dispuesta por el artículo 20.2 y 6 de la LISD, lo que hace en los siguientes términos: “Dando por cumplidos los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial de los integrantes del grupo, conforme resulta del escrito, una cosa es el derecho a la exención de las participaciones y otra, distinta, el importe o cuantía exento, que solo debe ser del 100% de su valor cuando el de los activos afectos signifique igual porcentaje en el patrimonio de la entidad.

En el caso que nos ocupa y por aplicación del último párrafo del artículo y apartado antes mencionado “la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Por otra parte, habida cuenta que las dos reducciones por adquisiciones “*mortis causa*” e “*inter vivos*” a que se refieren, respectivamente, los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exigen como condición “*sine qua non*” para su efectividad la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los elementos transmitidos por el causante o donante, parece lógico entender que ese vínculo entre ambos impuestos, expresión del propósito de favorecer la transmisión generacional de actividades económicas y participaciones, lleve consigo que la proporcionalidad en el impuesto patrimonial que resulta del párrafo antes reproducido se traslade o surta efectos en el ámbito propio del otro impuesto. Lo contrario, significaría, p.ej., admitir el absurdo de que los donatarios de una persona titular del 15% de acciones o participaciones en el capital de una entidad pero con un importe de la exención patrimonial ínfimo por razón de la proporción existente entre activos afectos y patrimonio neto, pudieran beneficiarse de una reducción en el impuesto sucesorio del 95% del valor real de unas o de otras, en importe muy superior al total exento.

En consecuencia y en contestación a la doble cuestión planteada, cabe señalar que razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que se ha hecho referencia, así como de justicia tributaria, avalan que el porcentaje de reducción haya de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, si bien tomando en consideración no el valor contable sino el valor real de los mismos, pues este es el que se toma en consideración en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Pero a los efectos del régimen fiscal propio de las sociedades holding resulta muy destacable el matiz diferenciador que introduce esta consulta entre el ISD y el IP, ya que en consonancia con las reglas definitorias de la base imponible de los mismos, la cuantificación de la reducción en el ámbito del ISD deberá realizarse sobre el valor real de los bienes, derechos y deudas integrantes del activo afecto de la totalidad de las sociedades participadas y en función a la proporción que representan sobre el total valor real,. Sin embargo, en la exención del IP, la valoración de esta, aún guardando la misma proporción, girará sobre el valor neto contable de las participaciones en la entidad holding, caso de haber sido auditadas las cuentas anuales de esta, o en otro caso, sobre el dispuesto por el punto segundo del artículo 16 de la Ley del IP⁴³³.

Para concluir debemos destacar el relevante papel que desempeña la estructura holding en el ámbito de la empresa familiar, ya que se configura como un instrumento prioritario de organización de la misma, que al tiempo que determina la optimización de los recursos productivos y económicos a través de la centralización y racionalización de los mismos, también le permite gozar de un régimen fiscal muy favorable respecto a su titularidad,

⁴³³ Artículo 16 Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

Dos. Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por el valor liquidativo en la fecha del devengo del impuesto, valorando los activos incluidos en balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones con terceros.

Tres. La valoración de las participaciones de los socios o asociados, en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

Cuatro. A los efectos previstos en este artículo, las entidades deberán suministrar a los socios, asociados o partícipes certificados con las valoraciones correspondientes.

organización y transmisión generacional que se guía por los principios de neutralidad y sostenibilidad referidos.

4.6. BREVE RESEÑA SOBRE EL NUEVO RÉGIMEN DEL ISD DE LA COMUNIDAD DE ANDALUCÍA

4.6.1. MARCO GENERAL DE CAOS NORMATIVO

Dada la naturaleza del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como impuesto parcialmente cedido, las diferentes Comunidades Autónomas han hecho uso repetido de las potestades legislativas que les han sido atribuidas, provocando a nuestro juicio una situación jurídica que en estos momentos se encuentra cercana al caos normativo.

Dicha vorágine legislativa ha provocado en nuestros días una situación de desigualdad de la situación tributaria entre los diferentes territorios de España que a nuestro juicio choca frontalmente con el las diferentes manifestaciones del principio de igualdad, y no nos referimos en este aspecto solamente al referido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, sino que dada la gravedad de dichas asimetrías normativas y la importancia cuantitativa de las mismas, que traspasan la esfera propiamente tributaria, creemos no estar desacertados al definir dicha situación como atentatoria contra el principio de igualdad consagrado por el punto primero del artículo 1 de la CE.

Resulta llamativo que la labor del Tribunal Constitucional poco haya hecho para introducir racionalidad en este asunto, bien al contrario, llevada por la conveniencia política de sus magistrados, más bien parece que haya consagrado dicho desorden, contribuyendo de una manera decisiva al agravamiento de dicha situación.

Solamente de forma muy atenuada la labor del TJUE, materializada en Sentencias como la de 3 de septiembre de 2014⁴³⁴ parece que supone un freno a

⁴³⁴ La Sentencia del Tribunal de Justicia UE de 3/9/2014, asunto C-127/12 condenó a España porque la normativa del Impuesto Sucesiones y Donaciones vigente hasta ese momento no permitía que en herencias y donaciones con no residentes se pudieran aplicar los importantes beneficios fiscales que han ido aprobando las diferentes Comunidades Autónomas para sus residentes. El TJUE consideró que esa discriminación de no residentes (que se veían obligados a pagar mayores impuestos aplicando exclusivamente normativa estatal), vulneraba el artículo 63 TFUE que prohíbe “*todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”.

Muy poco después se aprobó la Ley 26/2014, de 27 noviembre, y para cumplir la referida Sentencia TJUE de 3/9/2014, se modificó la normativa del Impuesto Sucesiones y Donaciones a partir del

dicha tendencia, aún cuando aquel de forma expresa evite inmiscuirse en la organización del sistema tributario interno del Estado miembro a este respecto.

4.6.2. MEDIDAS TRIBUTARIAS DE LA COMUNIDAD ANDALUZA EN RELACIÓN A LA FISCALIDAD DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN EL ISD

La regulación propia de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene establecida por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre que dedica los artículo 17 a 23 a regular las particularidades propias del régimen jurídico de Andalucía⁴³⁵.

Concretamente el artículo 22 de dicha norma establece una mejora autonómica para la transmisión lucrativa *mortis causa* e *inter vivos* de empresas regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD sobre la reducción estatal antes analizada, consistente en el aumento del porcentaje de la misma hasta el 99%.

Esta reducción solamente será aplicable a la transmisión de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, lo que nos plantea el problema de su encaje con el principio de igualdad aludido anteriormente.

La redacción de dicho precepto fue introducida por número tres del artículo único de la Ley 8/2010, 14 de julio, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía con vigencia desde el 24 julio 2010 y es la siguiente: “Artículo 21 Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «*mortis causa*» e «*inter vivos*» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades

1/1/2015, permitiendo a los no residentes aplicar beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma con la que exista determinada conexión (lugar residencia del fallecido o del herederos, lugar situación de los bienes en España), pero siempre que se tratara de no residentes de algún país de la UE o del Espacio Económico Europeo. Así pues, el legislador decidió seguir penalizando las herencias y donaciones con extracomunitarios. (DMS CONSULTING).

⁴³⁵ Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. «BOE» núm. 229, de 22 de septiembre de 2009, páginas 78807 a 78827 (21 págs.) BOE-A-2009-14964.

1. Adquisiciones «*mortis causa*» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades:

a) El requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos, previsto en el artículo 20.2c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, queda mejorado reduciendo el mismo de diez a cinco años para aquellas adquisiciones «*mortis causa*» que tengan que tributar en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

b) Se establece una mejora en la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 95% al 99% en el supuesto y con los requisitos previstos en el artículo 20.2c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de adquisición «*mortis causa*» de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El requisito relativo a la domiciliación en Andalucía establecido en el párrafo anterior para aplicar el porcentaje de reducción del 99% deberá mantenerse durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

c) Será aplicable esta reducción a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante.

2. Adquisiciones «*inter vivos*» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades:

a) El requisito en cuanto al donatario de mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, previsto en el artículo 20.6.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, queda mejorado reduciendo el mismo de diez a cinco años para aquellas adquisiciones «*inter vivos*» que tengan que tributar en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

b) Se establece una mejora en la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 95% al 99% en el supuesto y con los requisitos previstos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de adquisición «*inter vivos*» de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El requisito relativo a la domiciliación en Andalucía establecido en el párrafo anterior para aplicar el porcentaje de reducción del 99% deberá mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la donación.

c) Será aplicable esta reducción a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad y por afinidad del donante.”⁴³⁶

Esta norma contiene a su vez una mejora del requisito de permanencia en el patrimonio de los adquirentes de los bienes adquiridos a título lucrativo que hayan gozado de dicho beneficio pasando de diez a cinco años.

De igual modo, nos resulta cuanto menos llamativa la exigencia de mantenimiento del domicilio de la empresa en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que realiza el último párrafo de ambos puntos de esta norma, por cuanto pudiera resultar contrario a los principios de libertad de movimiento de personas y capitales que constituyen la esencia de la Comunidad Económica Europea⁴³⁷, caracterizando tanto al propio Tratado Constitutivo de la Unión Europea como a toda su normativa de desarrollo.

Curiosamente no hemos encontrado jurisprudencia al respecto a pesar de constituir a nuestro juicio una clarísima transgresión de las referidas normas, pero cuyo análisis escapa del objeto de estudio de esta tesis, por lo que nos limitamos en este punto a señalarla dada su gravedad.

4.6.3. NUEVO RÉGIMEN DEL I.S.D. DE LA COMUNIDAD DE ANDALUCÍA EN 2016, 2017 Y 2018

4.6.3.1. Medidas específicamente dirigidas a la empresa agraria

Durante el año 2016 la Comunidad Autónoma de Andalucía introdujo un nuevo régimen tributario que afecta directamente a la fiscalidad de la empresa familiar, mediante la promulgación de sendas disposiciones legales, el Decreto Ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Disposición Adicional Undécima de la Ley

⁴³⁶ Ley 8/2010, 14 julio, de Medidas Tributarias de Reactivación Económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía («B.O.J.A.» 23 julio).

⁴³⁷ Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 firmado en Maastricht. Publicado en DOUEC núm. 340 de 10 de Noviembre de 1997 y BOE de 13 de Enero de 1994.

10/2016, de 27 de diciembre, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

La primera de las normas referidas cuya entrada en vigor se produjo el día 2 de agosto de 2016 (por lo que es aplicable a las sucesiones acaecidas de dicha fecha en adelante) estableció un régimen de nuevo cuño aplicable al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación a la transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual y de la empresa agraria.

La primera de dichas medidas determina la eliminación del límite máximo de la reducción contemplada en el artículo 20.2.c) de la L.I.S.D. aplicable a la transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, para los causahabientes que sean el cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el mismo durante los dos años anteriores al fallecimiento, al tiempo que introduce una escala progresiva reguladora de la citada reducción que oscila entre el 100% aplicable sobre el valor de la cuota adquirida de la vivienda hasta la cifra de 123.000 Euros y el 95% aplicable a partir de 242.000 Euros⁴³⁸.

Adicionalmente se rebaja el tiempo de permanencia de lo adquirido en el patrimonio de los sucesores de los diez años exigidos por la norma estatal a solo tres.

Paralelamente, dicha norma establece una reducción propia del 99% del valor de la empresa individual agraria, aplicable sobre la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las transmisiones lucrativas *inter vivos* y *mortis causa* de aquellas operadas a favor del cónyuge o de los descendientes, con el objeto de facilitar la sucesión de la explotación agraria, a

⁴³⁸ El porcentaje de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de adquisición “*mortis causa*” de la vivienda habitual del causante será el siguiente:

VALOR REAL NETO DEL INMUEBLE EN LA BASE IMPONIBLE DE CADA SUJETO PASIVO
(EN EUROS)

PORCENTAJE DE REDUCCIÓN

Hasta 123.000,00 el 100%
Desde 123.000,01 hasta 152.000 el 99%
Desde 152.000,01 hasta 182.000 el 98%
Desde 182.000,01 hasta 212.000 el 97%
Desde 212.000,01 hasta 242.000 el 96%
Más de 242.000 el 95%

fin de lograr la continuidad de dichas actividades económicas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Resulta muy destacable que para la aplicación de dicha reducción autonómica se suprime la exigencia de que los rendimientos provenientes del ejercicio de la actividad agraria constituyan la principal fuente de renta.

Aunque la redacción de la referida norma resulta precaria e imprecisa, parece establecer la aplicación de esta reducción a favor de los descendientes y del cónyuge para los supuestos cuyo transmitente no esté jubilado o afectado por una incapacidad permanente, siempre ejerza la actividad agraria de forma personal habitual y directa.

En el caso de que el transmitente titular de los bienes afectos a la actividad agraria esté jubilado o se encuentre en situación de incapacidad dicha norma exige que la explotación la lleven a cabo de forma personal, habitual y directa por los descendientes o el cónyuge, ya sea mediante contrato laboral o mediante la explotación directa siempre que le sea cedida la explotación por cualquier negocio jurídico, excluyendo en este caso su aplicación a los beneficiarios de las transmisiones gratuitas que no realicen la actividad agraria de dicha explotación.

Esta nueva regulación también reduce el tiempo de permanencia de lo adquirido en el patrimonio del adquirente de diez a cinco años en todos los casos.

La nueva Ley⁴³⁹ también extiende la aplicación de dicha reducción a terceros sin parentesco siempre que tengan un contrato laboral a jornada completa directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria que cuente con una antigüedad mínima de cinco años siempre que tenga la condición de agricultor profesional o la obtenga en el plazo máximo de un año.

Estas reducciones son incompatibles con las generales analizadas anteriormente y con las previstas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias

La segunda de las Leyes referidas amplía un beneficio fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya existente en la Comunidad de Andalucía, que consiste en la aplicación de una reducción variable que determina base imponible cero, aplicable a las adquisiciones *mortis causa*,

⁴³⁹ Redacción introducida por la Ley 10/2016, de 27 de diciembre, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguros de vida, operadas a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, cuyo valor individual no sea superior a 250.000 euros, siempre que a su vez el patrimonio del adquirente no sea superior a 402.678'11 Euros.

Dicha norma, para los supuestos antes referidos establece igualmente una reducción cuyo importe máximo asciende a 200.000 euros en la base imponible de dichas adquisiciones siempre que el valor de la adquisición individual este comprendido entre 250.000 y 350.000 euros.

El importe máximo anterior comprenderá todas las reducciones determinadas por el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las propias de la Comunidad de Andalucía.

Estas últimas reducciones le son aplicables a las sucesiones acaecidas en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía con posterioridad al día 31 de diciembre de 2016.

4.6.3.2. Nuevas reducciones del ISD para descendientes, cónyuges y discapacitados

Aun cuando no están directamente relacionadas con la fiscalidad de las ramas de actividad en sentido estricto, durante 2018 han entrado en vigor una serie de beneficios fiscales en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía que pueden dulcificar la fiscalidad de la transmisión sucesoria de los activos integrantes de las ramas de actividad de la empresa familiar que deben ser tenidos en consideración.

El día 15 de diciembre de 2017 ha sido publicado en el BOJA n.º 239 la Ley de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que modifica el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, mediante la que se crean los beneficios fiscales siguientes:

1).- Se introduce una nueva redacción del artículo 19 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre que establece la anunciada reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aplicable en las transmisiones *mortis causa* para los descendientes y el cónyuge.

En función de lo anterior a las adquisiciones hereditarias, incluidas las de seguros de vida, que se produzcan a partir del 1 de enero de 2018 se les aplicará

una reducción variable hasta una cuantía máxima de 1.000.000'00 Euros siempre que:

1.- Que la adquisición lo sea a título de herencia o legado.

2.- Los adquirentes sean descendientes o cónyuges.

3.- Que el valor del patrimonio preexistente del sucesor no supere la cifra de 1.000.000'00 Euros.

La referida reducción es aplicable en la adquisiciones sucesorias que se operen solamente a favor de los hijos, nietos, bisnietos y cónyuges del causante, hasta la cifra máxima de 1.000.000'00 Euros, tributándose por el exceso de dicha cuantía.

La nueva reducción se aplicará hasta un máximo de 1.000.000'00 Euros e incluirá todas las reducciones del I.S.D. (parentesco, vivienda habitual, empresa, etc.) que sean oportunas cualquiera que sea su naturaleza, tributando solo por el exceso, en el caso de que el valor de la adquisición sucesoria supere dicha cuantía máxima.

Ejemplo 1.

Valor de la adquisición hereditaria del hijo.....	900.000'00
Euros.	
Reducción por parentesco.....	15.956'87
Euros.	
Reducción por vivienda habitual.....	172.000'00
Euros.	
Nueva reducción art. 19 Decreto Legislativo 1/2009.....	712.043'13
Euros.	
TOTAL REDUCCIONES.....	900.000'00
Euros.	
Base imponible.....	0'00
Euros.	
Cuota.....	0'00
Euros.	

Ejemplo 2.

Valor de la adquisición hereditaria del hijo.....	1.100.000´00
Euros.	
Reducción por parentesco.....	15.956,87
Euros.	
Reducción por vivienda habitual.....	172.000´00
Euros.	
Nueva reducción art. 19 Decreto Legislativo 1/2009.....	812.043´13
Euros.	
TOTAL REDUCCIONES.....	1.000.000´00
Euros.	
Base imponible.....	100.000´00
Euros.	
Cuota.....	12.415´35
Euros.	

Por tanto, con esta norma se modifica la anterior consideración de las reducciones autonómicas, que solamente eran aplicables siempre que el valor de lo adquirido por los descendientes o el cónyuge no superara la cifra de 250.000´00 Euros (anteriormente 150.000´00 y 175.000´00 sucesivamente). Esta reducción, que estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, se establecía en forma de reducción variable que determina cuota cero, siempre que se cumplieran los requisitos exigidos por la misma, lo que implicaba que en el caso de incumplimiento de los requisitos (superación de estas cuantías o de 402.000´00 Euros para el patrimonio preexistente del adquirente) no se aplicara nada de la reducción, tributándose íntegramente sin el beneficio fiscal.

En relación a lo anteriormente expuesto hay que realizar las precisiones siguientes:

a) Dado el carácter autonómico de la reducción solo se aplicará a las herencias cuyos causantes hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Andalucía.

b) Resulta significativo que en los casos de adquisición de la nuda propiedad, sometida al usufructo (normalmente del cónyuge) o de acumulación de donaciones, el límite de 1.000.000´00 Euros estará referido al valor integro de la adquisición gravada (nuda propiedad más usufructo), aplicándose por tanto proporcionalmente a lo adquirido en cada momento.

c) Este beneficio solamente se aplica a las herencias, pero no resulta aplicable a las donaciones.

d) Esta reducción no es aplicable a las transmisiones sucesoria de colaterales y extraños, que se verán gravados por el I.S.D. sin este beneficio fiscal, pero si les serán de aplicación los dispuestos por el artículo 20 de la L.I.S.D. (parentesco, sucesión de empresas, etc).

2).- La Ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 2018 también introduce una nueva redacción del artículo 20 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, que establece una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones igual a la anterior en su estructura y cuantía, liquidando el I.S.D. por el exceso de dicha cuantía, aplicable en las transmisiones *mortis causa*, incluidas las de seguros de vida, para los descendientes y cónyuges que tengan el carácter de personas discapacitadas cualquiera que sea su patrimonio preexistente.

3).- De igual modo, en el caso de que los adquirentes, incluidos los de seguros de vida, no sean descendientes ni cónyuge, pero tengan el carácter de personas con discapacidad, se establece una reducción específica por importe de hasta 250.000'00 Euros, liquidando el I.S.D. por el exceso de dicha cuantía, siempre que su patrimonio preexistente no sea superior a 1.000'000'00 Euros.

Esta cifra máxima de la reducción incluirá todas las reducciones del I.S.D. (parentesco, vivienda habitual, empresa, etc.) que sean oportunas cualquiera que sea su naturaleza.

4).- Esta norma establece una nueva reducción del 99% aplicable a las donaciones que realicen los ascendientes a favor de discapacitados, consistentes en el pleno dominio de inmuebles para que constituyan su vivienda habitual durante al menos un plazo de tres años.

La cuantía de dicha reducción no podrá superar los 180.000'00 Euros, debiéndose hacer constar en la escritura pública de donación que el inmueble se destinará a constituir la residencia habitual del donatario discapacitado y su compromiso de no transmitirla *inter vivos* en el plazo de tres años.

CAPÍTULO QUINTO

**RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS
DE ACTIVIDAD EN SUPUESTOS
PARTICULARES**

Para completar el estudio del régimen jurídico de las ramas de actividad en nuestro sistema tributario no podemos dejar a un lado la regulación que de ellas realizan otras normas legales de naturaleza tributaria diferentes a las estudiadas con anterioridad.

Nuestra atención en este apartado se centrará sobre los regímenes jurídicos tributarios específicos regulados por la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias⁴⁴⁰ y por la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo⁴⁴¹, ya que el análisis de las ramas de actividad en nuestro ordenamiento tributario no pude dejar pasar las singulares manifestaciones que de aquellas realizan estas normas.

El interés para nuestro estudio, se deriva del hecho de que en ambos casos, dentro de sus respectivos ámbitos de aplicación y en relación a su competencia material, estas normas regulan una serie de figuras con trascendencia tributaria, que se configuran como conjuntos ordenados de bienes, derechos y obligaciones afectos a actividades económicas que constituyen el objeto específico de este trabajo de investigación, y se caracterizan por su capacidad de funcionar por si mismas de manera autónoma.

En la primera de ellas, su singularidad recae tanto en la naturaleza misma de la actividad económica de carácter agrario que la caracteriza, como en la pormenorizada definición que la norma legal realiza de los elementos y circunstancias que componen la rama de actividad, entre los que destaca la necesidad de constituirse como preeminente dentro del conjunto de actividades que puede desarrollar el sujeto titular de ésta, lo que curiosamente le confiere un carácter propio y diferenciado.

En la segunda, por contra, la singularidad del régimen jurídico no vendrá dada por la naturaleza de la propia actividad económica, sino por el específico enfoque de la misma dentro del conjunto de las actividades desarrolladas por la entidad titular, ya se le atribuirá un diferente régimen sustantivo y tributario al dispuesto para el resto de las actividades que determinan el cumplimiento de los fines de dichas entidades caracterizadas por la ausencia de animo de lucro.

⁴⁴⁰ Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. «BOE» núm. 159, de 5 de julio de 1995, páginas 20394 a 20404 (11 págs.) BOE-A-1995-16257.

⁴⁴¹ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.«BOE» núm. 307, de 24/12/2002. BOE-A-2002-25039.

5.1. RAMAS DE ACTIVIDAD EN LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

5.1.1. CARÁCTER DE LA LEY

El fundamento de esta norma se encuentra en el mandato contenido en el artículo 130.1 de la Constitución Española de 1978 al disponer que “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos, y en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

Esta Ley nació con el objeto de superar las dificultades estructurales y sociales que derivan de la conformación básicamente familiar y reducida de las explotaciones agrarias que conforman el sector agrario en España.

La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea ha supuesto un gran reto para el sector agrario nacional, ya que ha determinado la modificación del marco en el que las explotaciones agrarias han de desenvolverse, definido por las directrices que configuran la Política Agraria Comunitaria.

A lo anterior se une la influencia de los acuerdos comerciales multilaterales en el marco del G.A.T.T.⁴⁴² que determinan una nueva fase generadora de profundos cambios en los mercados de materias primas a los que debe adaptarse la agricultura española.

Por otra parte, en las últimas décadas la propia concepción de las actividades agrarias se ha visto alterada por la confluencia en dicho medio de actividades complementarias a las puramente orientadas a la producción de alimentos, como son las de ocio y las encaminadas al cuidado del medio ambiente.

En este contexto se hacen evidentes los problemas que derivan de la reducida dimensión de las explotaciones agrarias agravados por el

⁴⁴² El GATT o General Agreement on Tariffs and Trade (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) se basa en las reuniones periódicas de los estados miembros, en las que se realizan negociaciones tendientes a la reducción de aranceles, según el principio de reciprocidad. Las negociaciones se hacen miembro a miembro y producto a producto, mediante la presentación de peticiones acompañadas de las correspondientes ofertas.

envejecimiento de la población agraria. La rigidez de los mercados de la tierra y la escasa flexibilidad de las estructuras productivas son otros de los factores que inciden negativamente en este sector a los que hay que añadir la insuficiencia de una organización comercial viable.

Como consecuencia de lo anterior, la modernización de las explotaciones agrarias se hace absolutamente necesaria determinando una reestructuración productiva que permita el sostenimiento y la elevación de la capacidad de competir en los mercados globales, derivada de la ineludible diversificación de actividades que posibilite la obtención de rentas procedentes de nuevos sectores emergentes.

Esta norma se configura como el instrumento legal al servicio de dicho proceso de adaptación, por lo que incorpora definiciones y estructuras adecuadas a la consecución de mejoras en dicho ámbito disponiendo medidas multidisciplinares entre las que destacan las de naturaleza tributaria.

En este sentido CORRAL DUEÑAS⁴⁴³ sostiene que “esta Ley se propone corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales de nuestras explotaciones trayendo a colación un nuevo concepto que se piensa eficaz, que es el de explotación prioritaria, a la que se pretende potenciar mediante beneficios fiscales, ayudas económicas y otras medidas de fomento”.

Concretamente, en relación al objeto de nuestro estudio, esta norma posee la virtud de establecer definiciones singulares que constituyen manifestaciones claras del concepto de rama de actividad, para las que dispone un privilegiado régimen fiscal orientado a la superación de los problemas estructurales apuntados.

En la línea anterior, resulta muy significativo que esta ley fija una serie de objetivos, que justifican su promulgación como instrumento de adaptación a las nuevas circunstancias del medio rural, que son los siguientes:

a) Estimular la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes para asegurar su viabilidad y que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares.

b) Definir las explotaciones agrarias que se consideran destinatarias prioritarias de los apoyos públicos a la agricultura y de los beneficios establecidos por la presente Ley.

⁴⁴³ CORRAL DUEÑAS, F. “Comentarios a la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias”. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, n.º 675, Enero 2003. Pág. 808.

c) Favorecer la incorporación de agricultores jóvenes como titulares de las explotaciones prioritarias.

d) Fomentar el asociacionismo agrario como medio para la formación o apoyo de explotaciones agrarias con dimensión suficiente para su viabilidad y estabilidad.

e) Impedir el fraccionamiento excesivo de las fincas rústicas.

f) Incrementar la movilidad en el mercado de la tierra, tanto en propiedad como en arrendamiento.

g) Mejorar la cualificación profesional de los agricultores, especialmente de los jóvenes, para su adaptación a las necesidades de la agricultura moderna.

h) Facilitar el acceso al crédito de los titulares de explotaciones que pretendan modernizar éstas.

La regulación legal de dicha materia vigente se ve complementada por otras normas jurídicas entre las que destacan la orden del MAPA de fecha 13 de diciembre de 1995 y la Orden APA de 26 de enero de 2006.

5.1.2. PRECEDENTES LEGALES HISTÓRICOS

Con el objeto de encuadrar adecuadamente esta norma, no podemos obviar el análisis de los antecedentes históricos de la misma.

Su precedente más cercano y significativo lo encontramos en la Ley de Reforma y Desarrollo agrario de 1973⁴⁴⁴ que nació como texto refundido y uniformador de las diferentes normas legales de variada naturaleza reguladores del régimen jurídico de las explotaciones agrarias en años precedentes, que se caracterizó por la heterogeneidad de su regulación y el variado ámbito de sus disposiciones.

⁴⁴⁴ Decreto 118/1973, de 12 de enero, por el que se aprueba el texto de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario. «BOE» núm. 30, de 3 de febrero de 1973, páginas 1990 a 2026 (37 págs.) BOE-A-1973-167

Así pues, hasta la promulgación de la ley 49/1981, de 24 de diciembre, Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes ⁴⁴⁵ no encontramos un verdadero precedente legal con pretensiones de crear un marco jurídico adecuado al desarrollo de la estructura agraria moderna y eficaz.

Esta Ley tenía como objetivo fundamental la protección de la explotación familiar agraria facilitando la incorporación de los agricultores jóvenes a las actividades agrarias, mediante la constitución de explotaciones agrarias viables que permitieran el mantenimiento de su integridad y la continuidad de las mismas como unidades empresariales, promoviendo su desarrollo y modernización para que consolidasen o alcanzasen la viabilidad social y económica.

Al mismo tiempo, trató de estimular la incorporación progresiva a la dirección de las explotaciones familiares agrarias de los colaboradores que pudieran suceder profesionalmente en la titularidad de las mismas, y facilitar el acceso de los agricultores jóvenes a la propiedad de los medios de producción y a la sucesión de las explotaciones agrarias, mediante acuerdos de colaboración familiar y de acceso a la propiedad.

Resulta muy significativo a nuestros efectos que el artículo segundo de esta Ley brindó una definición de explotación familiar agraria al definirla como el conjunto de bienes y derechos organizados de forma empresarial por su titular para la producción agraria, primordialmente con fines de mercado, siempre que constituyeran el medio de vida principal de la familia, y pudiera tener capacidad para proporcionarle un nivel socio-económico análogo al de otros sectores. Dicha explotación debía reunir adicionalmente las condiciones siguientes:

a) Que el titular desarrollara la actividad empresarial agraria como principal, asumiendo directamente el riesgo inherente a la misma.

b) Que los trabajos en la explotación fueran realizados personalmente por el titular y su familia, sin que la aportación de mano de obra asalariada fija, en su caso, superase en cómputo anual a la familiar en jornadas efectivas.

De igual modo, esta Ley definió los elementos constitutivos de dichas explotaciones que se hallarían integradas por los bienes inmuebles de naturaleza rústica y los edificios, incluida la vivienda, construidos sobre los mismos; las instalaciones agropecuarias, incluso de naturaleza industrial, y los

⁴⁴⁵ Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes. «BOE» núm. 9, de 11 de enero de 1982, páginas 539 a 544 (6 págs.) BOE-A-1982-638

ganados, máquinas y aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma, que pertenecieran al titular, a su cónyuge o a ambos en propiedad.

También constituirían elementos de la explotación los arrendamientos y los derechos de uso y disfrute que, en virtud de cualquier título y sobre tales bienes, pudieran pertenecerle, así como los demás derechos que puedan corresponder a su titular y sirvieran a aquélla.

Por tanto, esta norma constituye un interesante y destacable precedente de la definición de las ramas de actividad en el ámbito de la empresa agraria, al realizar una relevante y precisa labor de definición tanto de sus elementos personales y materiales, como de la actividad que las define.

Esta norma, se configura como el primer instrumento jurídico verdaderamente viable para la consecución de los objetivos de modernización de esas explotaciones agrarias tradicionales, tan necesitadas de adaptación a las nuevas circunstancias económicas y sociales de un mundo cada vez más globalizado.

Tiene a su vez el mérito de no haberse quedado en una simple exposición de problemas y necesidades, sino que estableció medidas concretas para conseguir explotaciones viables mediante la definición de acuerdos de colaboración con personas del círculo familiar y la protección de la integridad de la explotación agraria mediante su inscripción registral de los bienes y derechos afectos.

Esta posibilidad de inscripción de los bienes y derechos afectos a la rama de actividad que define la norma en su capítulo tercero, constituye a nuestro juicio uno de los mayores hitos en la definición del concepto jurídico de la rama de actividad⁴⁴⁶ económica, por cuanto supone un reconocimiento legal

⁴⁴⁶ Artículo diez.

Uno. Será título bastante para acreditar la calificación de explotación familiar agraria el documento administrativo expedido a instancia del titular, por el Ministerio de Agricultura, en el que se describan los bienes y derechos de la explotación y del que resulte que concurren los requisitos técnicos establecidos en esta Ley. Análogos efectos producirá el acto aprobatorio del plan de modernización, a que se refiere el capítulo IV.

Dos. Los referidos documentos serán suficientes por sí para practicar en el Registro de la Propiedad nota marginal de afección de los bienes y derechos integrantes de la explotación que consten inscritos, en garantía de los beneficios obtenidos y de las obligaciones exigidas en el artículo siguiente.

Artículo once.

La obtención de cualquiera de los beneficios económicos previstos en esta Ley, o la suscripción de acuerdos de colaboración, implicará la obligación de conservar íntegros y afectos a la explotación

expreso y específico de su sustantividad, a la que se le asignan consecuencias jurídicas de gran calado que incluso exceden el ámbito tributario.

Aun cuando excede de nuestro ámbito de estudio, resulta muy significativa esta norma por su relevante trascendencia jurídica en el campo del Derecho Civil, ya que estableció incluso medidas de derecho sucesorio⁴⁴⁷

aquellos elementos que se consideren necesarios y se especifique al aprobarse la calificación de la misma o el plan de modernización durante el plazo que se señale por la Administración.

Artículo doce.

Uno. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el Ministerio de Agricultura autorizará, a petición de parte interesada, la separación de alguno de los elementos a que el mismo se refiere en cualquiera de los supuestos siguientes:

a) Si los elementos que se hubieren de separar fueren destinados a formar una o más explotaciones familiares agrarias o a integrarse en ellas, si se aprecian motivos suficientes que justifiquen la segregación, siempre que se mantenga la cualidad de explotación familiar agraria.

b) Si por motivos ajenos a la voluntad del titular quedara alterado el fin agrario de alguno o algunos de los elementos de la explotación.

c) En los casos en que la segregación aparezca justificada por razones de mejora de la estructura de la explotación.

Dos. Se entenderá implícita la autorización administrativa cuando alguno o algunos de los inmuebles o derechos de la explotación resulten afectados por planes u obras de utilidad pública o interés social.

Tres. Igualmente se autorizará el gravamen de algunos de dichos elementos cuando ello fuera conveniente para mantener la capacidad de garantía de la explotación familiar.

⁴⁴⁷ Artículo dieciséis.

Uno. El titular de la explotación podrá convenir la sucesión en dicha titularidad con uno de sus legitimarios que reúna la cualidad de colaborador.

Dos. Si ninguno de los legitimarios reuniera dicha cualidad el pacto, mediando el consentimiento de aquéllos, podrá otorgarse a favor de quien ostentara la cualidad de colaborador.

Tres. De no existir legitimarios, podrá convenirse dicho pacto con quien fuese colaborador de la explotación.

Artículo diecisiete.

Para ordenar la sucesión en la explotación familiar agraria mediante pacto será preciso, en caso de matrimonio, el otorgamiento del mismo por ambos cónyuges.

Artículo dieciocho.

El instituido sucesor de la explotación por pacto sucesorio habrá de mantener la cualidad de colaborador en la explotación hasta el momento del fallecimiento del instituyente. En otro caso, el pacto será revocable a instancia del instituyente o de cualquiera de sus legitimarios, salvo que se aprecien ponderadas razones de equidad para mantenerlo.

Artículo diecinueve.

con el objeto de garantizar la continuidad y el mantenimiento de la integridad de las ramas de actividad regulando la singular figura del pacto sucesorio en el ámbito del derecho privado, lo que supone una quiebra de los principios inspiradores del mismo, y de ahí su importancia.

También resultan muy interesantes a nuestros efectos las normas de valoración que estableció dicha norma aplicables a ese conjunto ordenado de elementos productivos que define como explotación, que aunque solamente era aplicable en el ámbito de la sucesión, contribuye decisivamente a la configuración del conjunto productivo dotándola de sustantividad jurídica propia⁴⁴⁸.

No podemos olvidar en este apartado hacer referencia a otro de los precedentes legales de la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias relevantes a los efectos de la configuración y definición de las ramas de actividad, constituido por la redacción del artículo 1056 del Código Civil, que

Uno. Vigente el pacto sucesorio, el instituyente no podrá disponer a título gratuito de la explotación, salvo a favor del instituido.

Dos. En caso de disposición de la explotación a título oneroso, el instituido sucesor, aparte de las facultades de impugnación que le correspondan con arreglo a la legislación civil, tendrá derecho de adquisición preferente en los términos previstos en esta Ley, sin perjuicio de ser compensado económicamente por su dedicación a la explotación.

Análogos derechos corresponderán al instituido en los supuestos en que la transmisión se refiera a parte de la explotación, salvo que la contraprestación recibida se invierta en la propia explotación familiar.

Artículo veinte.

Uno. El pacto sucesorio podrá ser resuelto por alguna de las siguientes causas:

- a) Acuerdo de los otorgantes, formalizado en escritura pública.
- b) Incumplimiento de las cargas, condiciones u obligaciones impuestas al sucesor.
- c) Conducta del sucesor que impida la normal convivencia familiar.

Dos. Afectarán también al Instituido, aun no siendo legitimario, las causas de indignidad o desheredación.

⁴⁴⁸ Artículo veintiocho.

Uno. La valoración de la explotación, a efectos de la partición hereditaria, derivada de pacto sucesorio, sucesión testada o intestada, se efectuará por acuerdo de los interesados.

Dos. De no mediar este acuerdo, se valorará la explotación en función de la renta promedio de los últimos cinco años.

aunque de índole privado, da carta de naturaleza en el Derecho Civil a la explotación económica haciéndola objeto de protección en los términos siguientes: “El padre que en interés de su familia quiera conservar indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima los demás hijos”.

Dicho texto normativo ha potenciado la entidad de dicho concepto habiendo reforzado la protección jurídica de la empresa tras la reforma⁴⁴⁹ operada en el mismo por la Ley 7/2003, de 1 de abril que establece la posibilidad de satisfacer la legítima de los demás sucesores con dinero extrahereditario y la facultad de aplazar su pago durante cinco años.

5.1.3. DEFINICIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD EN LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

El concepto sobre el que gira toda la regulación de la Ley 19/1995 es el de explotación agraria⁴⁵⁰, que a los efectos legales puede ser definida como un “conjunto de bienes y derechos organizados de forma empresarial, los cuales constituyen a su vez una unidad técnico-económica”.

Como podemos apreciar esta definición no se encuentra lejana al concepto de rama de actividad analizado en los apartados anteriores de este trabajo, lo que nos inclina a realizar el estudio del mismo en este particular ámbito, al considerarlo como otra de las manifestaciones más significativas de aquel en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario.

Por otra parte, resulta claro que el concepto de explotación agraria va más allá de la simple yuxtaposición de elementos patrimoniales de variada naturaleza y cuyo régimen jurídico puede ser de diversa índole.

⁴⁴⁹ El testador que en atención a la conservación de la empresa o en interés de su familia quiera preservar indivisa una explotación económica o bien mantener el control de una sociedad de capital o grupo de éstas podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se pague en metálico su legítima a los demás interesados. A tal efecto, no será necesario que exista metálico suficiente en la herencia para el pago, siendo posible realizar el abono con efectivo extrahereditario y establecer por el testador o por el contador-partidor por él designado aplazamiento, siempre que éste no supere cinco años a contar desde el fallecimiento del testador; podrá ser también de aplicación cualquier otro medio de extinción de las obligaciones. Si no se hubiere establecido la forma de pago, cualquier legitimario podrá exigir su legítima en bienes de la herencia. No será de aplicación a la partición así realizada lo dispuesto en el artículo 843 y en el párrafo primero del artículo 844.

⁴⁵⁰ Regulado en el artículo 2.2 de la Ley 19/1995.

Según AMAT LLOMBARD⁴⁵¹ la explotación agraria “constituye en sí misma una “unidad técnico-económica”, si bien no una “unidad jurídica” sometida al mismo régimen”.

Esa unidad orgánica en que consiste la explotación, nace por obra del empresario agrario, del titular de la misma, pues es éste quien organiza con criterios empresariales los bienes y derechos, dotándoles de una cierta unidad empresarial, en el sentido de que tales elementos quedan afectos a la empresa y se destinan a un cometido particular, como es el ejercicio de la actividad agraria del titular, la cual no deja de ser una actividad “técnica”, especializada, que requiere de una formación específica y conocimientos de diversa naturaleza (agronómicos, climatológicos, comerciales, económicos, fiscales, etc.).

Pero además, la explotación agraria constituye una unidad “económica”, habida cuenta de que la disposición empresarial de los bienes y derechos, en el ejercicio de la actividad agraria, tiene un sentido económico, una función económica, que es la de obtener rentabilidad y beneficios que permitan al empresario vivir dignamente de su trabajo y actividad empresarial.

Por otra parte, no hay ninguna duda de que la unidad en que consiste una explotación agraria organizada y en funcionamiento, posee un valor económico muy superior al que pudiera tener en el mercado cada uno de sus elementos integrantes individualmente considerados derivado directamente de esa organización productiva racionalmente ordenada.

El profesor LUNA SERRANO⁴⁵² sintetiza estos elementos configuradores de la empresa agraria que a su juicio la caracterizan y le dan carta de identidad, poniendo de relieve que esta organización de elementos heterogéneos y complementarios determinan la esencia de la misma.

Según su opinión tales aspectos específicamente significativos son, “de una parte, el empresario, caracterizado como tal en función de la actividad económica para cuyo ejercicio la habilita una determinada titularidad jurídica susceptible, como la denominación titularidad de explotación, de procurar la extracción de renta; de otra parte, el conjunto de bienes y derechos enlazados en función de la finalidad económica perseguida mediante el ejercicio de la actividad que consiente la indicada titularidad; y de otra parte todavía, y por encima de ambos elementos – ejercicio jurídico-económico de la titularidad de

⁴⁵¹ AMAT LLOMBART, P. “Tratado de Derecho Agrario” Obra colectiva, Wolters Kluwer España S.A., Primera edición, Madrid junio 2017, pág 166.

⁴⁵² LUNA SERRANO, A. “Tratado de Derecho Agrario” Obra colectiva, Wolters Kluwer España S.A., Primera edición, Madrid junio 2017, pág. 268.

explotación y conjunto de elementos con los que desarrollarla actividad-, la realidad global de la empresa como organización llevada a cabo profesionalmente”.

Pues bien, la LMEA, curiosamente establece un marco jurídico concreto relativo a la figura de las ramas de actividad, que no puede ser obviado en nuestra labor de su estudio global en nuestro ordenamiento tributario.

A esta figura le es atribuido por dicha norma un singular y privilegiado régimen tributario orientado a garantizar su sostenibilidad y pervivencia, que se caracteriza por la aplicación de un pluralidad de beneficios fiscales que será analizados con posterioridad.

La LMEA establece ya en su artículo 2 una serie de definiciones jurídicas en el ámbito de la empresa agraria que contribuyen de una manera eficaz a modelar el concepto de rama de actividad.

Entre estas destaca la figura de la explotación agraria que es definida como el “conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica”.

Resulta interesante la definición que de la composición de la empresa agraria realiza el profesor AMAT LLOMBARD⁴⁵³, al exponer que la misma se encuentra constituida por tres elementos fundamentales “uno de carácter subjetivo, como es el empresario agrario, otro de carácter objetivo, la explotación agraria y un tercero de contenido funcional, como es la propia actividad agraria.

La labor de definición de cada uno de los elementos integrantes de esta realidad jurídica es realizada por dicha Ley de una manera expresa y muy precisa, así la actividad agraria a la que hace referencia es definida por dicho precepto como “el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales”.

Esta definición de la actividad es regulada a mayor abundamiento por la LMEA con la figura de las actividades complementarias. A estos efectos la Ley 19/1995, con el objeto de no limitar su ámbito de aplicación, considera actividades complementarias la participación y presencia de la persona titular,

⁴⁵³ AMAT LLOMBART, P. “Noción jurídica de empresa agraria y sus elementos a partir de la legislación española de reforma, modernización y desarrollo de la agricultura y el medio rural” Revista de Derecho Agrario y Alimentario, n.º 542009, págs. 21 a 27.

como consecuencia de elección pública, en instituciones de carácter representativo, así como en órganos de representación de carácter sindical, cooperativo o profesional, siempre que éstos se hallen vinculados al sector agrario.

Con el mismo objetivo también se van a considerar actividades complementarias las de transformación de los productos de la explotación agraria, así como la venta directa de los productos transformados de su explotación, siempre y cuando no sea la primera transformación propia de la actividad.

Las actividades agrarias relacionadas con la conservación del espacio natural y protección del medio ambiente, el turismo rural o agroturismo, al igual que las cinegéticas y artesanales realizadas en su explotación agraria quedarán amparadas también bajo dicho concepto de actividades complementarias, lo que permite la aplicación de dicha norma a una pluralidad de actividades que han ido ganando terreno en los últimos tiempos en el ámbito agrario y que constituyen en muchos casos un complemento básico e imprescindible de las actividades propiamente agrícolas o ganaderas.

Resulta muy significativo el contraste que existe entre el carácter preciso y pormenorizado de esta norma en la labor de definición de las ramas de actividad y los elementos que las integran, con la característica vaguedad de las normas que regulan dicha figura en el resto de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, y es en función de ello por lo que consideramos necesario realizar un análisis detallado y destacado de dicho tratamiento jurídico.

Así pues, la composición material de las ramas de actividad, como segundo de los elementos integrantes de la rama de actividad, no es una excepción a este carácter concreto que guía dicha regulación, quedando acotadas por esta norma a los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera otros que son objeto de aprovechamiento agrario permanente, entre lo que se incluyen la vivienda con dependencias agrarias, las construcciones e instalaciones agrarias (incluso de naturaleza industrial). A todos ellos hay que sumar los ganados, las máquinas y los aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma.

La LMEA se muestra francamente abierta y receptiva a una pluralidad de situaciones jurídicas que pueden vincular dichos elementos a la explotación, cuyo aprovechamiento y utilización pueden corresponder a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño.

Prueba de su carácter abierto es la previsión de que tendrán la naturaleza de elementos de la explotación no solo los materiales sino todos los derechos y obligaciones que puedan corresponder a su titular y se hallen afectos a la explotación.

De este modo, esta Ley aunque específica de su campo, se alinea con el concepto de rama de actividad analizado hasta este momento, permitiendo la integración en el mismo no solo de los activos, sino también de los pasivos propios de su giro, normalmente derivados de la financiación de la actividad.

El tercero de los elementos definatorios de dicha sustantividad jurídica es la concreta referencia que hace dicho norma a la figura del titular de la explotación que será, o bien, “la persona física, ya sea en régimen de titularidad única, ya sea en régimen de titularidad compartida inscrita en el registro correspondiente, o la persona jurídica, que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que puedan derivarse de la gestión de la explotación”.

Resulta destacable a estos efectos la amplitud de la delimitación subjetiva propia de la norma, lo que permitirá englobar bajo dichos parámetros a una pluralidad de sujetos sometidos por su naturaleza a diferentes regímenes jurídicos sustantivos y tributarios, a los que se dotará de un específico y privilegiado tratamiento orientado a la consecución de los fines referidos.

No se queda ahí la labor de configuración del concepto que realiza esta norma, sino que abunda en la delimitación de las específicas características que habrán de dotar a sus titulares de mayor definición al regular la figura del agricultor profesional que será “la persona física que siendo titular de una explotación agraria, al menos el 50 % de su renta total la obtenga de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria de su explotación no sea inferior al 25 % de su renta total y el volumen de empleo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea igual o superior a la mitad de una Unidad de Trabajo Agrario⁴⁵⁴”.

⁴⁵⁴ El punto 10 del artículo 2 de la Ley 19/1995 define la Unidad de Trabajo Agrario como el trabajo realizado por una persona dedicada a tiempo completo durante un año a la actividad agraria que puede ser cuantificado en 1.920 horas anuales, según dispone el artículo segundo de la Orden de 13 de diciembre de 1995.

La LMEA también regula una serie de figuras subjetivas que puede adoptar el agricultor y que desplegarán sus efectos en relación al régimen jurídico propio de dichas actividades que son las siguientes:

- Agricultor a título principal, que será aquel el agricultor profesional que obtenga al menos el cincuenta por ciento de su renta total de la actividad agraria ejercida en su explotación (o de las actividades complementarias) y cuyo tiempo de trabajo dedicado a actividades no relacionadas con la explotación sea inferior a la mitad de su tiempo de trabajo total.

- Agricultor joven, que será la persona que tenga una edad comprendida entre los dieciocho y los treinta y nueve años y ejerza o pretenda ejercer la actividad agraria.

Resulta muy significativa a la hora de realizar la definición del concepto de rama de actividad esa previsión que realizala ley en relación a la intención de realizar la actividad por parte del sujeto, que como veremos, a nuestro juicio, desplegará sus efectos de una manera definitoria en este ámbito.

- Pequeño agricultor, que es el agricultor a título principal cuya explotación agraria no supere doce unidades de dimensión europea (UDEs)⁴⁵⁵ y cuya renta total sea igual o inferior al setenta y cinco por ciento de la renta de referencia.

- Agricultor a tiempo parcial, que será la persona física que siendo titular de una explotación agraria, dedica a actividades agrarias en la misma, no menos de la quinta parte ni más de la mitad de su tiempo total de trabajo.

Mediante estas definiciones la ley 19/1995 concreta las diferentes posiciones subjetivas que considera adecuadas a la hora de definir el concepto de rama da actividad propia de su ámbito jurídico, a las que asignará consecuencias jurídicas diversas pero caracterizadas su inclusión como parte integrante de dicha categoría jurídica.

De igual modo, la Ley 19/1995 realiza una muy relevante y peculiar labor de definición de las ramas de actividad desde la perspectiva cuantitativa, que podríamos calificar de única en nuestro ordenamiento tributario, al establecer una serie de parámetros de referencia muy concretos, que están ausentes en los otros ámbitos tributarios estudiados en relación a la definición de la figura de las ramas de actividad.

⁴⁵⁵ La Reglamentación RICA Comunitaria establece el concepto de las Unidades de Dimensión Europea (UDEs; 1UDE = 1.200 euros) de Margen Bruto Estándar.

Así la definición se perfila específicamente en relación a las dimensiones y ratios de eficiencia de las ramas de actividad económica con el objeto de precisar la dimensión de las empresas agrarias a las que se prestará su apoyo.

Dicha norma precisa una serie de conceptos necesarios para cuantificar dichos parámetros entre los que destacan la unidad de trabajo agrario⁴⁵⁶ o la renta unitaria de trabajo⁴⁵⁷, que mediará el rendimiento económico generado por la explotación agraria atribuyéndolo a la unidad de trabajo agrario.

Este parámetro se obtiene dividiendo, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados, entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación.

Esta labor se ve complementada por la precisión de una unidad de medida cual es la renta de referencia⁴⁵⁸ que es el indicador relativo a los salarios brutos no agrarios en España.

La LMEA establece que la determinación anual de su cuantía se hará en concordancia con lo previsto al respecto en la normativa de la Comunidad Europea y teniendo en cuenta los datos de salarios publicados por el Instituto Nacional de Estadística.

5.1.4. SINGULAR REFERENCIA A LA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA

Esta figura reviste una importancia trascendental en la configuración jurídica del régimen dispuesto por esta norma, configurándose como la piedra angular sobre la que se apoya toda la estructura de la Ley 19/1995.

⁴⁵⁶ La unidad de trabajo agrario es definida por el artículo 2.10 de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias en los términos siguientes: “el trabajo efectuado por una persona dedicada a tiempo completo durante un año a la actividad agraria”.

⁴⁵⁷ Este concepto es definido en el punto 11 del artículo 2 de la Ley 19/1995 en los términos siguientes: “el rendimiento económico generado en la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados”.

⁴⁵⁸ Según el artículo 2.12 de la Ley 19/1995, la renta de referencia, es el “indicador relativo a los salarios brutos no agrarios en España. La determinación anual de su cuantía se hará en concordancia con lo previsto al respecto en la normativa de la Comunidad Europea y teniendo en cuenta los datos de salarios publicados por el Instituto Nacional de Estadística”.

De la DE CUESTA SÁENZ⁴⁵⁹ sostiene que la explotación agraria prioritaria se define como aquella que en función de su dimensión y de las características resultantes de la aplicación de los indicadores definidos en la LMEA, así como de las condiciones que reúna su titular, esa éste persona física o jurídica, tiene derecho preferente a la obtención de determinadas ayudas públicas.

En palabras de CORRAL DUEÑAS⁴⁶⁰ podemos decir que con la definición explotación prioritaria la “Ley se propone corregir los desequilibrios y las deficiencias estructurales de nuestras explotaciones trayendo a colación un nuevo concepto que se piensa eficaz, que es el de explotación prioritaria, a la que se pretende potenciar mediante beneficios fiscales, ayudas económicas y otras medidas de fomento”.

Y aunque se prefiere la explotación asociativa por su mayor potencial y organización, no se olvida que la explotación familiar es la más numerosa y extendida en España y por eso se concede la calificación de prioritaria tanto a unas como a otras, con tal que reúnan los requisitos de producción y viabilidad que después veremos.

Resulta muy significativo que la LMEA ponga especial énfasis en este requisito de la viabilidad económica de la explotación, de manera que resulte plenamente justificado el apoyo de las instituciones públicas que se le atribuirá, carácter que enlaza directamente con las finalidades perseguidas por el específico tratamiento jurídico tributario asignado a las diferentes manifestaciones en nuestro Ordenamiento del concepto de rama de actividad.

Tales requisitos se configuran empleando una terminología técnica y no siempre comprensible, y por ello la Ley da nada menos que doce definiciones previas de conceptos que luego se manejan a lo largo del texto legal.

Por tanto serán las explotaciones agrarias que revistan dicha naturaleza las beneficiarias de forma preferente de los beneficios fiscales y demás medidas establecidas por esta norma.

⁴⁵⁹ DE LA CUESTA SÁENZ, J.M. “Explotaciones agrarias prioritarias” Estudios de Derecho Agrario. VII Congreso de Nacional de Derecho Agrario, Universidad Politécnica de Valencia, Valencia, 1999. pág. 26 y 27.

⁴⁶⁰ CORRAL DUEÑAS, F. “Comentarios a la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias”. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, n.º 675, Enero 2003. V/LEX España, información inteligente. Pág. 805 a 832.

Según hemos señalado, desde el punto de vista subjetivo dichas explotaciones prioritarias pueden adoptar la forma de empresa familiar colectiva o individual y de la explotación asociativa. La Ley dedica el capítulo primero de su título primero de la regulación de ambas figuras.

5.1.4.1. Explotación cuyo titular es persona física.

Regulada en el artículo 4 de la LMEA, la primera de ellas se define exclusivamente en relación a las personas físicas titulares de los elementos que componen la explotación agraria, debiendo reunir los requisitos siguientes:

1.- La explotación deberá posibilitar al menos la ocupación de una unidad de trabajo agrario, eliminando de esta forma las explotaciones inviables económicamente.

2.- La renta unitaria de trabajo⁴⁶¹ obtenida deberá ser igual o superior al 35% de la renta de referencia e inferior al 120% de ésta.

3.- La persona física titular de la explotación deberá ser agricultor profesional.

4.- Además deberá tener un nivel de formación agraria suficiente, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación lectiva y experiencia profesional.

5.- La edad del titular de la explotación deberá estar comprendida entre los dieciocho y los sesenta y cuatro años.

6.- El titular deberá asimismo estar dado de alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos o, en su caso, en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios incluido en dicho Régimen o bien cumplir los requisitos indicativos de su profesionalidad agraria establecidos a estos efectos por las Comunidades Autónomas.

7.- El titular deberá a su vez residir en la comarca en donde radique la explotación o en las comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial, en congruencia con las finalidades de la norma referentes a la fijación de la población agraria al territorio para evitar su despoblación.

⁴⁶¹ En el año 2018 dicha renta deberá estar comprendida entre los 9.857,75 Euros y los 33.798,00 Euros.

De todo lo anterior podemos apreciar que la explotación agraria prioritaria se configura como una verdadera y singular rama de actividad dentro del conjunto de las actividades económicas que puede desarrollar el contribuyente persona física, aunque no podemos obviar que la definición de ella hace la LMEA es claramente preeminente dentro del dicho conjunto.

Lo anterior es debido fundamentalmente a la exigencia definida por la LMEA de que el titular de la misma debe gozar de la calidad de agricultor profesional, figura ésta para la que la norma exige unos requisitos preponderantes en relación a la dedicación personal y obtención de renta del titular, con cuanto ello representa, que configuran a la misma necesariamente como la rama de actividad primordial y prioritaria para aquel.

Pero los referidos requisitos de la LMEA, aun siendo ciertamente exigentes, no representan un obstáculo insalvable para que dicha explotación agraria prioritaria pueda convivir dentro de una misma persona titular con otras actividades económicas que constituyan ramas de actividad diferentes, aunque obviamente de inferior importancia cuantitativa y desposeídas de la singularidad atribuida a aquella.

Por tanto, son precisamente estas circunstancias las que dotan de una clara singularidad a la explotación prioritaria y la convierten en objeto específico de nuestro estudio.

Resulta muy interesante la atribución por la LMEA de esta cualidad de explotación prioritaria a la figura de la comunidad hereditaria, que es la copropiedad formada por los herederos sobre los bienes afectos a la actividad agraria transmitidos por sucesión *mortis causa*, tras la aceptación de la herencia yacente.

Esta figura jurídica constituye un verdadero supuesto de copropiedad jurídica o comunidad de bienes originarias, articulada bajo la fórmula de la comunidad románica por cuotas indivisas sobre dicho patrimonio empresarial.

Con el objeto de garantizar la continuidad y estabilidad de las explotaciones prioritarias, en este singular caso, la norma exige la perfección de un pacto de indivisión por un periodo mínimo de seis años, desvinculándose con ello del régimen general establecido por el artículo 400 del Código Civil.

Esta singular y originaria comunidad de bienes deberá contar entre sus partícipes al menos con una persona física que cumpla con los requisitos enumerados anteriormente para ser calificado como titular de explotación

prioritaria, lo que permitirá atribuirle dicha calificación a la comunidad de bienes titular de los elementos materiales e inmateriales que conforman el activo y pasivo de dichas explotaciones.

La propia LMEA establece una precisión temporal en relación al cómputo del periodo de indivisión expuesto anteriormente, lo que hace en los términos siguientes: “El período de indivisión se contará a partir de la calificación de la explotación como prioritaria”.

A nuestro juicio, esta precisión temporal de carácter legal, que a primera vista puede parecer obvia, resulta muy significativa en relación a la definición de la propia rama de actividad, ya que implícitamente reconoce la posibilidad de existencia de un periodo temporal intermedio y previo a la adquisición plena de la naturaleza de explotación prioritaria por parte del titular o titulares de los elementos que la integran.

Dicha posibilidad viene dada por la lógica necesidad de disponer de cierto tiempo para materializar el cumplimiento de la totalidad de los requisitos que posibilitan la adquisición de dicha naturaleza, en directa relación con el carácter rogado del reconocimiento jurídico de la misma.

Es más, a nuestro juicio existe una imposibilidad tanto fáctica como jurídica de obtener la calificación administrativa de titular de explotación prioritaria para la persona titular de la explotación o que adquiere dicha naturaleza como consecuencia de una adquisición sucesoria, sin la concurrencia de ese periodo transitorio en el que se irán cumpliendo paulatinamente los requisitos analizados.

Esta posición no es compartida por parte de la doctrina científica, así el profesor LAMO DE ESPINOSA⁴⁶² mantiene en relación a la adquisición de las circunstancias que permiten la calificación como explotación prioritaria que cuando la Ley impone condiciones a la explotación para la adquisición del carácter de prioritaria al disponer que “debe posibilitar al menos la ocupación de una unidad de trabajo y que la renta unitaria del trabajo que se obtenga de la misma no sea inferior al 40% de la renta de referencia ni superior a esta”. “La utilización del verbo <<posibilitar>> como derivado de <<posible>> entraña una cierta idea de <<ser en el futuro>> lo que abre la duda de si la unidad de trabajo debe existir ya para <<ser>> o, por el contrario, debe serlo en el futuro cuando la explotación haya recibido ayudas. Parece que la intención es que lo sea en el momento de solicitar la calificación de <<explotación prioritaria>>,”

⁴⁶² LAMO DE ESPINOSA, J. “la Ley de Modernización de explotaciones agrarias, entre Jovellanos y la Unión Europea”, Pág 262.
http://www.mapama.gob.es/ministerio/pags/biblioteca/fondo/pdf/13385_8.pdf

por lo que la expresión debería modificarse en sentido más contundente y actual. Por ejemplo, <<la explotación ocupa ya, al menos, una unidad...>>”.

Precisamente, es este argumento final utilizado por LAMO DE ESPINOSA, el que refuerza nuestra opinión de que tanto la literalidad de la redacción de la LMEA como su intencionalidad, han sido y son la de exigir el cumplimiento paulatino de los requisitos y no instantáneo, ya que si hubiera sido otra su intención, debería haberse modificado su redacción en el sentido que indica el profesor Lama, lo que claramente no se ha hecho.

Estos argumentos desplegarán sus efectos de manera muy significativa cuando abordemos la problemática jurídica propia de la aplicación de la norma.

5.1.4.2. Explotaciones asociativas

Reguladas en el artículos 5 y 6 de la LMEA, la segunda de estas figuras se define en relación a personas jurídicas de variada índole, que sean titulares de explotaciones agrarias que al igual que las personas físicas podrán ser titulares de ramas de actividad beneficiadas por la referida catalogación jurídica.

Desde el punto de vista subjetivo la LMEA establece una relación cerrada de las formas jurídicas que pueden adoptar los titulares de dichas explotaciones prioritarias, que son exclusivamente las siguientes:

- Sociedades cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Sociedades cooperativas de trabajo asociado dentro de la actividad agraria.
- Sociedades cooperativas restantes.
- Sociedades agrarias de transformación (SAT).
- Sociedades civiles.
- Sociedades laborales.
- Sociedades mercantiles⁴⁶³ de variada naturaleza entre las que cabe la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad anónima.

⁴⁶³ La posibilidad de ser titular de una explotación prioritaria para las sociedades mercantiles fue introducida por el número 6 de la disposición final segunda de la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre

Caso de ser esta última la LMEA exige que sus acciones sean nominativas. En todo caso, más del 50 por 100 de su capital social, de existir este, debe pertenecer a socios que sean agricultores profesionales.

Estas sociedades tendrán por objeto principal el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares.

Resulta muy significativo a nuestros efectos que la explotación agraria puede configurarse en la mayor parte de los casos como una rama de actividad integrada en las personas jurídicas anteriores, pero con un carácter preeminente sobre el conjunto de las actividades económicas que determinan la materialización del objeto social de las mismas.

A estos efectos podemos observar que, salvo los casos en los que la propia naturaleza jurídica de la entidad impide el ejercicio de otras actividades, como ocurre en las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra o las sociedades agrarias de transformación, la LMEA no exige la exclusividad de desarrollo de dicha explotación agraria, sino que permite su compatibilidad con otras actividades diferentes o conexas a la actividad agraria principal.

Desde el punto de vista objetivo la LMEA también establece con su característica precisión las condiciones materiales que habrán de cumplir dichas explotaciones para ser calificadas como prioritarias, que son las siguientes:

1.- Al menos el 50 por 100 de los socios de la entidad deben ser agricultores profesionales.

2.- Al menos dos tercios de los socios deben ser responsables de la gestión y administración de la entidad, cumpliendo los requisitos exigidos al agricultor profesional en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de rentas, referidos a la explotación asociativa, así como los señalados en las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 4 de la Ley.

3.- Dos tercios, al menos, del volumen de trabajo desarrollado en la explotación debe ser aportado por socios que cumplan los requisitos anteriormente señalados.

4. La explotación asociativa debe ser constituida con dicho propósito agrupando, al menos, dos terceras partes de la superficie de la explotación bajo

titularidad compartida de las explotaciones agrarias publicada en el B.O.E. de 5 octubre de 2011 y con vigencia desde el día 5 enero 2012.

una sola linde, sin que la superficie aportada por un solo socio supere el 40 por 100 de la superficie total de la explotación.

En estas explotaciones asociativas, la LMEA exige que al menos un socio sea ser agricultor a título principal y cumpla las restantes exigencias establecidas en el apartado 1 del artículo 4 para las personas físicas titulares de explotaciones familiares.

De este modo queda precisado por la LMEA de forma anormalmente concreta en nuestro Derecho Tributario el peculiar concepto de la rama de actividad en el ámbito de la fiscalidad de la empresa agraria, contribuyendo con dicha labor a perfilar de una manera muy significativa dicha figura en el conjunto de nuestro trabajo.

5.1.4.2.1. Figuras asociativas que pueden ser titulares de una explotación agraria prioritaria

Dice el artículo 3 de la Ley de Modernización de Explotaciones agrarias: “Efectos: Las explotaciones agrarias familiares y las asociativas que reúnan, según los casos los requisitos establecidos por los artículos 4 a 6 de esta Ley, tendrán la consideración de explotaciones prioritarias en orden a la obtención preferente de los beneficios, ayudas y cualesquiera otras medidas de fomento previstas en esta Ley”.

De igual modo el artículo 5 “Explotaciones asociativas” establece los requisitos de orden personal (número de socios que sean agricultores profesionales o que realicen la gestión y administración) y de índole material y económica que deben reunir tales explotaciones.

Por su parte, el artículo 6, que lleva por rúbrica “Formas jurídicas de las explotaciones asociativas”, dice:

“Las explotaciones asociativas prioritarias deberán adoptar alguna de las formas jurídicas siguientes:

a).- Sociedades cooperativas o Sociedades agrarias de transformación.

b).- Sociedades civiles, laborales u otras mercantiles que, en caso de que sean anónimas, sus acciones deberán ser nominativas, siempre que más del 50 por 100 del capital social, de existir éste, pertenezca a socios que sean

agricultores profesionales. Estas sociedades tendrán por objeto exclusivo el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares”.

Esta relación de formas jurídicas se completa con lo previsto en el artículo 4.3:

“Las explotaciones agrarias que pertenezcan a una comunidad hereditaria y sobre las que exista pacto de indivisión por un periodo mínimo de seis años, se considerarán, a estos efectos, como explotaciones prioritarias, siempre que la explotación y al menos uno de los partícipes de la comunidad cumpla los requisitos señalados en el apartado 1 de este artículo.

El periodo de indivisión se contará a partir de la calificación de la explotación como prioritaria”

5.1.4.2.2. Imposibilidad de que una comunidad hereditaria tenga la clasificación de titular de EAP en el momento del devengo del Impuesto

La última figura susceptible de ser titular de una EAP se creó por la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias, que entró en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE y modificó el número 2 del artículo 4 de la Ley 19/1995 para conceder a este tipo de explotaciones la posibilidad de obtener la calificación de EAP.

Consideramos que del conjunto de los tres artículos citados, 5, 6, 4.3 y 4.2, este último con vigencia desde el 5 de enero de 2012, resulta una enumeración cerrada de las posibles formas jurídicas que pueden ostentar la calificación de EAP. Y ello significa: a).- Positivamente, que sólo la comunidad hereditaria, es decir, la que tiene su origen en una transmisión “*mortis causa*”, es susceptible de obtener tal calificación: b).- Negativamente, que una comunidad constituida por acto “*inter vivos*” no puede ser titular de una EAP, ya que no se encuentra incluida en ninguno de los supuestos previstos en los referidos artículos de la Ley.

Por esta razón, una comunidad de bienes, constituida “*inter vivos*”, no puede ser titular de una EAP con anterioridad a la fecha de fallecimiento del causante, ni tampoco solicitar esa calificación como pretende la Inspección.

Sólo a partir del momento en que nace al mundo jurídico la comunidad hereditaria por fallecimiento del causante es cuando resulta posible solicitar y

obtener la calificación de titular de una EAP, cuya actividad se ejercería sobre fincas rústicas que luego serán heredadas.

Por todas estas razones no se ajusta a Derecho el enfoque de la cuestión realizado por la doctrina administrativa y el TS, que exigen el requisito de tener la condición de titular de EAP en el momento del devengo del Impuesto, el día del fallecimiento del causante. Pues, ¿cómo se va a tener esa calificación cuando ni siquiera en ese momento puede decirse que hubiera nacido ya la comunidad hereditaria? Esta pregunta nos lleva a analizar el concepto de comunidad hereditaria desde el punto de vista del Derecho civil.

Un correcto enfoque de esta figura requiere el análisis detallado de los siguientes conceptos jurídicos:

1.- Herencia yacente.- Desde la fecha del fallecimiento del causante hasta la de la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia, ésta se encuentra en la situación de herencia yacente.

Nuestra doctrina civilista (que sigue mayoritariamente la teoría romanista de la necesidad de aceptación de la herencia frente a las legislaciones que reconocen el sistema germánico de adquisición automática o *ipso iure* de la herencia), considera que la situación de yacencia se produce en el intervalo de tiempo comprendido entre la apertura de la sucesión y la aceptación de la herencia por parte de los herederos.

Con independencia de las varias teorías sobre su naturaleza jurídica (patrimonio destinado a un fin, derecho subjetivo con titular transitoriamente indeterminado, etc.) resulta indudable que produce distintos efectos reconocidos en varias normas, tales como el artículo 1934 C.c., el 798 LEC, el 324 del Código Foral de Aragón o el 419 del Código civil de Cataluña. En el plano tributario, los artículos. 35.4 y 39 de la LGT consideran a la herencia yacente como titular de derechos y obligaciones tributarias.

Todo esto es conveniente traerlo aquí a colación para apoyar nuestra tesis, según la cual no es jurídicamente posible que la comunidad hereditaria pueda ostentar la condición de titular de EAP en la fecha del devengo del Impuesto sucesorio, pues desde ese momento hasta el de la aceptación expresa de la herencia, ésta se encuentra en situación de herencia yacente.

2.- La comunidad hereditaria en nuestro Derecho civil.- Dice el profesor CASTÁN⁴⁶⁴: “Cuando son más de uno los herederos llamados a una sucesión, cada uno de ellos, mientras la partición no se efectúa, no tiene un derecho concreto sobre ninguna de las cosas de la herencia pues no se sabe cuál de ellas le corresponderá, sino simplemente un derecho en el complejo hereditario, considerado como una unidad más o menos circunstancial.

La herencia indivisa genera así una forma de cotitularidad y de comunidad de bienes; mas por la naturaleza especial del derecho hereditario esa comunidad no puede ser asimilada en absoluto al condominio ordinario y se muestra la doctrina muy vacilante al tratar de fijar su fisonomía jurídica, existiendo posiciones radicales (que la equiparan a pesar de todo, a una comunidad por cuotas, o bien, en sentido contrario, a una comunidad en mano común) al lado de otras eclécticas y conciliadoras.

La Dirección de los Registros ha reconocido, para los efectos hipotecarios, que existen diferencias entre la comunidad entre coherederos y el condominio ordinario, y, bajo la influencia de la doctrina alemana, se ha orientado en el sentido de estructurar la comunidad hereditaria como una copropiedad en mancomún. Por su parte, el Tribunal Supremo parece considerar, dentro de nuestro Derecho, la comunidad entre coherederos como un tipo especial de comunidad, comprendido en el marco general de la comunidad de bienes y derecho que regula el título III del Libro II del Código Civil, pero que tiene características propias y un principio de régimen orgánico que la erigen en una categoría jurídica intermedia entre el condominio ordinario y la persona moral (sentencia de 30 de abril de 1935).

Concretamente, la jurisprudencia ha admitido, dentro de la comunidad hereditaria, la existencia de cuotas y la transmisibilidad o negociabilidad de las mismas; pero estas partes o cuotas recaen sobre la herencia como patrimonio o universalidad, no sobre los derechos determinados que la integren. Así ha declarado el Supremo repetidas veces que de la naturaleza propia y característica de la comunidad entre los partícipes de una herencia se desprende que cada coheredero podrá enajenar la parte alícuota indivisa que le corresponda en la herencia; pero no la parte proporcional que pueda corresponderle en bienes concretos y determinados que formen parte de la misma, porque mientras no se practica la división de los bienes no puede concretarse cuáles corresponden a cada uno de los herederos (sentencias de 4

⁴⁶⁴ CASTÁN TOBEÑAS J. “Derecho Civil Español. Común y Foral”, Tomo Segundo, Derecho de la Cosas, Volumen Primero. Reus, S.A. Madrid 1971. Décima Edición, pág. 331.

de abril de 1905, 26 de enero de 1906, 30 de enero de 1909 y 18 de noviembre de 1918)”.

Por su parte, DIEZ PICAZO⁴⁶⁵ abunda en la misma idea al exponer que “A mi juicio, la comunidad hereditaria, en nuestro Derecho, no puede ser considerada como una comunidad en mano común y está organizada siguiendo las reglas de una comunidad normal de tipo romano. Las razones para entenderlo así son varias; entre los coherederos existen cuotas que delimitan su derecho hereditario y que son similares a las cuotas generales de la comunidad; cada coheredero puede disponer de su cuota y tiene el pleno señorío sobre ella, lo que le permite cederla, enajenarla, etc.; ningún coheredero está obligado a permanecer en la indivisión de la herencia y puede en cualquier momento ejercitar la *actio familiae erciscundae*, paralela a la *actio communi dividundo*”.

Las anteriores reflexiones de autores tan prestigiosos nos permiten abordar el concepto y naturaleza que tiene la comunidad hereditaria en la Ley 19/1995.

3.- El concepto de comunidad hereditaria en la Ley 19/1995.- El artículo 12 LGT dispone:

“1.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2.- En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

De conformidad con este mandato legal, el concepto de “comunidad hereditaria” empleado por el artículo 4.3 de la LMEA tiene que ser entendido en el sentido civilista que se acaba de exponer, que a efectos de esta Ley se define por las siguientes notas:

a).- Es una comunidad de bienes que trae su origen de una sucesión *mortis causa*, nunca de un acto *inter vivos*. La voluntad de los comuneros se manifiesta en un momento posterior al devengo del ISD, el de la aceptación y adjudicación de la herencia en proindiviso.

⁴⁶⁵ DIEZ PICAZO, L. “Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial” Volumen III. “Relaciones Jurídico-reales”. Editorial Aranzadi S.A. Navarra, Quinta Edición 2008. Pág. 1.015.

b).- Se halla constituida por un conjunto de bienes que componen una explotación agraria que reúne los requisitos personales y materiales para ser calificada de prioritaria.

c).- Sobre tales bienes existe un pacto de indivisión por un periodo mínimo de seis años.

d).- Tal plazo, y esto es importante, se cuenta a partir de la calificación de la explotación como prioritaria, no desde la fecha del fallecimiento del causante. Esta precisión legal refuerza el argumento aquí defendido sobre la aplicación del beneficio del art. 9.1 a la comunidad hereditaria aunque la calificación de EAP no la tuviera el causante ni los herederos.

De todas estas razones, en relación con la cuestión aquí debatida, se pueden extraer las conclusiones siguientes:

a).- Aunque los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, según dispone el artículo 989 del C.c., la comunidad hereditaria propiamente dicha no nace al mundo jurídico hasta que se produce la aceptación de la herencia y su adjudicación indivisa a los herederos.

b).- Siendo ello así, es ontológica y jurídicamente imposible que la comunidad hereditaria pueda ostentar la calificación de titular de EAP en el momento del devengo del ISD, que es el del fallecimiento del causante.

5.1.4.3. Contenido del régimen jurídico de la explotación agraria prioritaria

El contenido del régimen jurídico de la explotación agraria prioritaria se encuentra caracterizado por el establecimiento de una situación jurídica privilegiada en dos ámbitos diferentes cuales son, por una parte, la situación de preferencia en el acceso de dichas explotaciones a beneficios de naturaleza administrativa y económica, y por otra parte, el disfrute de un régimen de beneficios fiscales dispuestos en relación a una pluralidad de tributos.

Según ha quedado expuesto unos y otros encuentran su justificación en el cumplimiento del objetivo prioritario de esta norma cual es la consolidación y mantenimiento de las estructuras productivas agrarias necesitadas de adaptación a las circunstancias cambiantes de la economía y sociedad actuales, lo que enlaza directamente con las finalidades específicas, tanto del régimen de

reestructuraciones empresariales del título VII del Capítulo VII de la LIS, como de la institución de la no sujeción al IVA de la transmisión de las universalidades totales o parciales de bienes y derechos afectos a las actividades empresariales, regulada en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA en la actualidad.

5.1.4.3.1. Situaciones jurídicas de preferencia derivadas del régimen.

El primero de dichos apartados atribuye una situación jurídica de preferencia a favor de los titulares de las explotaciones agrarias prioritarias en relación a los supuestos siguientes:

a) En la adjudicación de superficies agrarias realizadas por las Administraciones públicas.

b) En las contrataciones de seguros agrarios subvencionadas con fondos públicos.

c) En el acceso a las actividades formativas organizadas o financiadas por las Administraciones públicas para mejorar la cualificación profesional de los agricultores.

d) En la concesión de las ayudas establecidas para la mejora de las estructuras agrarias de producción, sin perjuicio de lo dispuesto por la normativa comunitaria. A estos efectos, la Ley prevé el establecimiento de criterios de modulación en función de la dedicación y la renta de los titulares, así como de la ubicación de las explotaciones.

e) En las ayudas incluidas en los programas de ordenación de producciones agrarias o de ámbito territorial específico, siempre que ello sea compatible con las finalidades de dichos programas.

f) En la asignación de las cuotas o derechos integrados en las reservas nacionales, constituidas en aplicación o desarrollo de la normativa reguladora de las correspondientes organizaciones comunes de mercado, siempre en concordancia con las condiciones establecidas, al efecto, en dichas normas.

La LMEA condiciona la anteriores situaciones de preferencia a que la explotación no pierda la condición de prioritaria por la aplicación de las medidas relacionadas, al tiempo que atribuye una vis expansiva para su aplicación a los titulares de explotaciones que, mediante la aplicación de estas medidas, alcancen la consideración de explotaciones prioritarias.

5.1.4.3.2. Régimen fiscal privilegiado

De forma paralela a los beneficios anteriores la Ley 19/1995 establece un privilegiado régimen fiscal para los titulares de las ramas de actividad definidas singularmente por ella. Estos beneficios fiscales afectan a diferentes impuestos de nuestro sistema fiscal entre los que destacan el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

Los beneficios fiscales⁴⁶⁶ para las explotaciones agrarias prioritarias se concretan en los siguientes:

1) Exención del gravamen gradual de la modalidad de AJD de las primeras copias de las escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan para la realización de planes de mejora.

También se aplicará dicho beneficio a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con dichos préstamos.

2) Reducción del noventa por ciento de la base imponible del ITP, del IVA o del ISD para la transmisión o adquisición por cualquier título del pleno dominio o del usufructo vitalicio de la integridad de una explotación agraria, realizada en favor de los titulares de explotaciones agrarias prioritarias o que como consecuencia de dicha transmisión lleguen a adquirir dicho carácter. Resulta muy relevante el hecho de que dicha reducción sea aplicable tanto al agricultor prioritario transmisor como al adquirente de esta singular configuración de la rama de actividad.

Para ello, la LMEA exige que no se alterarse la condición de explotación prioritaria del adquirente, debiendo además ser formalizada dicha transmisión en escritura pública.

3) Reducción del cien por ciento de la base imponible del del ISD para la adquisición de explotación agraria prioritaria por el cónyuge supérstite.

⁴⁶⁶ Dichos beneficios fiscales vienen dispuestos por los artículos 8 a 15 de la LMEA.

En ambos casos la ley precisa el concepto de rama de actividad entendiendo que mantiene este carácter aunque se excluya de sus bienes la vivienda.

De igual modo la Ley exige la constancia en la escrita pública y en el registro de la propiedad de un periodo de mantenimiento en el patrimonio del adquirente y bajo su explotación directa de cinco años, cuyo incumplimiento determinará la pérdida de los beneficios fiscales referidos, salvo concurrencia de un caso de fuerza mayor.

4) Exención del ITP y AJD, del IVA, del ISD, del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades para los supuestos de transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «*inter vivos*» o «*mortis causa*» de terrenos, que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria.

Para posibilitar dicha exención será necesario que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor.

5) Reducción del 50 por 100 en la base imponible del ITP y AJD, del IVA, del ISD, del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades para la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias prioritarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos por la Ley 19/1995.

La aplicación de esta reducción estará sujeta a las mismas condiciones de indivisibilidad y documentación de la adquisición señalados anteriormente.

6) Reducción del 75% de la base imponible del ITP y AJD, del IVA, del ISD, del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades para la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «*inter vivos*» o «*mortis causa*», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición.

La aplicación de dicha reducción está condicionada a que en el documento público de adquisición y en su inscripción registral se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor.

7) Exención del ITP y AJD en su modalidad de TPO y del IVA para las permutas voluntarias de fincas rústicas que sean autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria.

Dicha permuta deberá formalizarse en escritura pública con la finalidad de eliminar parcelas enclavadas, suprimir servidumbres de paso o reestructurar las explotaciones agrarias.

En este supuesto se deberán entender incluidas las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

8) Reducción del 90% de la base imponible del ITP y AJD en su modalidad de AJD para los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas rústicas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir la.

9) Libertad de amortización en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades para los elementos de inmovilizado material afectos a la realización de sus actividades agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

10) Bonificación del 90% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para las explotaciones asociativas prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas, según la Ley 20/1990, de 19 de diciembre.

La LMEA exige para el goce de dichos beneficios fiscales la acreditación por parte del titular de la explotación agraria mediante, o bien, certificación de la naturaleza de explotación agraria prioritaria por parte de los órganos competentes de las diferentes comunidades Autónomas, o bien inclusión en un catálogo oficial de explotaciones agrarias prioritarias, lo que en la práctica ha determinado la generación de problemas jurídicos que pasaremos seguidamente a analizar.

Paralelamente a los beneficios fiscales anteriores la LMEA establece en su artículo 20 unos beneficios fiscales adicionales a favor de los agricultores jóvenes y asalariados agrarios para su primera instalación en una explotación prioritaria o para la ampliación o consolidación de ésta, que son los siguientes:

1) Exención del ITP y AJD, del IVA, del ISD, del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades para la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «*inter vivos*» o «*mortis causa*», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria.

Resulta muy significativo a estos efectos que dicha exención resultará aplicable no solo al adquirente (agricultor joven o asalariado agrario) sino también al transmisor, lo que favorece de una manera clarísima la realización de dichas operaciones, constituyendo un gran logro de dicha norma.

2) Incremento de diez puntos porcentuales sobre las reducciones analizadas para la transmisión de explotaciones y la agrupación bajo una sola línea de explotaciones realizadas a favor de agricultores jóvenes⁴⁶⁷ o asalariados agrarios, cuando la transmisión o adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación.

3) Exención del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, para las primeras copias de las escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, concedidos a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria.

4) Reducción de un 25% del resultado del régimen de estimación objetiva⁴⁶⁸ del IRPF, aplicable durante los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a la primera instalación de los agricultores jóvenes o de los asalariados agrarios.

Resulta innegable que estas medidas tributarias han posibilitado de una manera muy eficaz el cumplimiento de los objetivos perseguidos por esta norma, constituyendo junto a las situaciones de preferencia referidas un claro incentivo para la modernización y adaptación de las estructuras y circunstancias configuradoras de las ramas de actividad en el ámbito agrario que no podían escapar a nuestro estudio.

5.1.4.3.3. Análisis de los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales

⁴⁶⁷ Figura definida en los artículos 2.7 de la Ley 19/1995 en los términos siguientes: “persona que haya cumplido los dieciocho años y no haya cumplido cuarenta años y ejerza o pretenda ejercer la actividad agraria”.

⁴⁶⁸ Beneficio introducido por la Disposición Adicional 6ª de la ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A nuestro juicio el más interesante problema que se plantea en relación a la definición del régimen jurídico de las ramas de actividad económica se centra en la determinación del momento en el que deben entenderse cumplidos los requisitos exigidos por aquella para la aplicación de los beneficios fiscales analizados, tanto en las adquisiciones *mortis causa* como *inter vivos* de explotaciones agrarias prioritarias.

Esta cuestión aparentemente intrascendente por su directa vinculación a la consumación del devengo de cada uno de los tributos sobre los que la norma despliega sus efectos, se muestra muy relevante a la hora de apreciar el ajuste de la articulación jurídica referente a la operativa de aplicación de aquellos con las finalidades y objetivos establecidos por la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de Explotaciones Agrarias.

Así pues, según ha quedado expuesto, la LMEA claramente se orienta a la adaptación y modernización de las estructuras económicas y sociales del mundo agrario, teniendo como objetivo prioritario el aseguramiento de la viabilidad económica de las explotaciones agrarias; para ello asienta sus prescripciones en un postulado esencial de carácter económico y productivo cual es la adecuada y suficiente dimensión de las explotaciones agrarias.

La LMEA pone al servicio de la consecución de esta finalidad una serie de medidas tendentes a dinamizar los mercados de la tierra, con el objeto de permitir un más fácil acceso a la propiedad y al arrendamiento de aquella, haciendo pivotar su operativa sobre el singular concepto de la explotación agraria prioritaria.

A la concurrencia de esta singular figura se remite a la hora de aplicar muchos de los beneficios fiscales que dispone, pero no solo cuando la rama de actividad ya posee dicha naturaleza y lo que se trata es de consolidar y reforzar las circunstancias configuradoras de la misma, sino que forma también parte de la esencia y peculiaridad de dicha Ley el establecimiento de un marco jurídico adecuado que posibilite la adquisición por el empresario agrario de las condiciones adecuadas para llegar a conseguir dicho estatus jurídico.

Este carácter se pone claramente de manifiesto tanto en la regulación de los beneficios fiscales dispuestos, en los que se introducen expresiones reveladoras tales como “que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición”⁴⁶⁹, como también en la definición de algunas figuras singulares de la explotación prioritaria, como es la comunidad hereditaria

⁴⁶⁹ Artículos 9.1 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

regulada en su artículo 4-3, cuya articulación jurídica es esencialmente incompatible con el cumplimiento simultáneo de los requisitos referidos.

Por tanto, es la propia norma la que por su singular naturaleza y finalidad de forma literal establece una quiebra en la regla general el momento en el que se ha de apreciar la concurrencia de las condiciones necesarias para aplicar dichas consecuencias jurídicas, trasladando en algunos casos ésta a un momento necesariamente posterior al del devengo del tributo aplicable.

Pues bien, resulta sorprendente que ni la doctrina administrativa, ni una parte relevante de la jurisprudencia aprecian esta singularidad teleológica y operativa de la LMEA, al exigir la materialización del cumplimiento de los requisitos aludidos en el preciso momento del devengo de los tributos afectados, olvidando esa singular naturaleza de esta Ley, lo que a nuestro juicio desposee a dicha regulación de una parte esencial de su operatividad como expondremos a continuación.

5.1.4.3.3.1. Doctrina administrativa

La doctrina administrativa posee múltiples pronunciamientos que se inclinan por este desacertado enfoque entre los que destacan las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Con el ánimo de no resultar reiterativos entre otras y por su relevancia podemos citar las contestaciones a consultas vinculantes cuyas referencias son CV 1345-08, CV 2702-13 y CV1991-13.

La primera de ellas, la Consulta Vinculante V1345-08, de 30 de junio de 2008 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, analiza el supuesto del fallecimiento de una persona cuyo caudal relicto está integrado entre otros elementos por fincas rústicas y otros elementos integrantes de una explotación agraria que se encuentra gestionada por los hijos y cónyuge del causante en régimen de arrendamiento.

Tras con posterioridad al fallecimiento se produce la aceptación de la herencia constituyéndose una comunidad hereditaria entre los sucesores que incluye un pacto de indivisión durante siete años.

Posteriormente los sucesores solicitan la calificación de prioritaria para la explotación agraria a la consejería de agricultura de la comunidad autónoma correspondiente.

La cuestión se centra en la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales previstos en los artículos 9 al 11 de la Ley de Modernización de las Explotaciones agrarias en dos casos diferentes que son los siguientes:

a) El supuesto de adquisición por los sucesores del pleno dominio de la explotación agraria transmitida por herencia.

b) El supuesto de que los sucesores sean titulares previamente a la adquisición de dicha explotación del pleno dominio y en arrendamiento de otra explotación distinta de la adquirida "*mortis causa*".

También se preguntaba, para el caso de proceder el beneficio fiscal previsto en el artículo 9 de la Ley, si la reducción alcanzaría el 100% por ser el cónyuge continuador en la comunidad hereditaria de la explotación.

Pues bien, la DGT centra la cuestión sobre la aplicación de los beneficios fiscales dispuestos por los artículos 9, 10 y 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, estableciendo que en línea con los objetivos definidos por la Exposición de Motivos de la LMEA de facilitar tanto una mayor dimensión de las explotaciones agrarias como un más fácil acceso a la propiedad y el arrendamiento, el beneficio fiscal contenido en el artículo 9 se refiere al supuesto de transmisión o adquisición del pleno dominio o usufructo vitalicio "de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición".

En el que aparece como primer supuesto del escrito de consulta, de explotación en arrendamiento por los hijos y cónyuge del causante y transmisión "*mortis causa*" de la propiedad de la explotación agraria, no existe con carácter previo a la adquisición "*mortis causa*" esa calificación de prioritaria, aunque se manifieste la intención de proceder a su solicitud.

Según la DGT la aplicación de los beneficios fiscales de la LMEA, tal y como señala el artículo 15, queda subordinado a la correspondiente certificación autonómica que acredite esa condición de explotación prioritaria.

Ahora bien, tal y como señala el artículo 4.3 de la Ley 19/1995, tratándose de explotaciones agrarias pertenecientes a una comunidad hereditaria, como es el caso, su calificación como explotación prioritaria requerirá que la explotación y al menos uno de sus integrantes reúna los requisitos del apartado 1 del artículo, entre los que se cuentan determinadas circunstancias personales que han de concurrir en el partícipe y otras

predicables de la explotación en cuanto ha de permitir determinados niveles de rentas unitarias de trabajo por unidad de trabajo agrario.

Según la DGT, ni aquellas ni estas, determinantes del acceso a la condición de prioritaria de la explotación, quedan afectadas por el hecho de que los anteriores arrendatarios pasen a tener el carácter de propietarios o usufructuarios de la explotación.

Esta modificación de las circunstancias, meramente jurídica, no produce, *per se*, que la explotación alcance “como consecuencia de la adquisición” la consideración de prioritaria y en consecuencia, resultarán improcedentes los beneficios fiscales previstos en el artículo 9.

A igual conclusión llega respecto a la aplicación de los beneficios fiscales de los artículos 10 y 11 de la LMEA. “En el primer caso porque no se pretende “completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria” ni tampoco “completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley”,. En el segundo, porque no existe una transmisión a favor de un titular de explotación prioritaria que “no pierda o alcance esta condición como consecuencia de la transmisión”.

Sin embargo respecto a la segunda situación sobre la que se establece la cuestión, es decir que los sucesores ya fueran titulares, en pleno dominio y en arrendamiento, de otra explotación agraria, distinta de la que adquirirán “*mortis causa*”, en tal caso y a diferencia del supuesto anterior, de naturaleza estrictamente jurídica, la DGT admite que puede suceder que como consecuencia de la transmisión y consiguiente ampliación de la superficie de la explotación del adquirente, ésta alcance la condición de prioritaria.

En este caso si procedería la aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 11 (transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas), en tanto se refiere a la adquisición “*mortis causa*” de fincas rústicas, si bien, la aplicación de dichos beneficios quedarían condicionados al reconocimiento por los órganos competentes en materia agraria de la comunidad autónoma de la necesaria condición de explotación prioritaria.

En resumidas cuentas se puede sintetizar dicha contestación en los términos siguientes: En el primero de los casos planteados (transmisión “*mortis causa*” de la propiedad de la explotación agraria previamente gestionada en arrendamiento por los hijos y cónyuge) no resultarán de aplicación los

beneficios fiscales previstos para la adquisición de explotaciones agrarias prioritarias, pues no existe con carácter previo a la adquisición “*mortis causa*” esa calificación de prioritaria, aunque se manifieste la intención de proceder a su solicitud.

Sin embargo en el segundo supuesto (que sucesores sean titulares con carácter previo, en pleno dominio y en arrendamiento, de otra explotación agraria, distinta de la que adquirida “*mortis causa*”), si como consecuencia de la transmisión y consiguiente ampliación de la superficie de explotación del adquirente, la explotación preexistente alcanzara la condición de explotación prioritaria, en tal caso, sería procedente la aplicación del beneficio fiscal correspondiente, en tanto se refiere a la adquisición “*mortis causa*” de fincas rústicas del artículo 11, si bien su disfrute quedará condicionado al reconocimiento por los órganos competentes autonómicos de la condición de explotación prioritaria.

A nuestro juicio, esta restrictiva interpretación de la DGT convierte en inoperante el favorable marco establecido por la LMEA para la adquisición y consolidación de explotaciones agrarias prioritarias, impidiendo de un modo absoluto la aplicación de los beneficios fiscales en el ISD a la constitución de las comunidades hereditarias, lo que en principio parece contrario a la finalidad de dicha norma.

Este criterio de la DGT implica que nunca podrá aplicarse el art. 9.1 de la Ley 19/1995 a las adquisiciones *mortis causa* de explotaciones que, aun no siendo prioritarias en el momento de la transmisión hereditaria, tal adquisición permita obtener esa calificación, precisamente como consecuencia de la adquisición. Según estas consultas, la previsión del legislador al decir que “alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición” sería inútil por inaplicable.

Esta postura ha sido reiterada por la DGT en numerosas consultas según ha quedado expuesto, pero resulta muy significativo el cambio de criterio operado por dicho Centro Directivo en la Consulta Vinculante V1515-14, ya que ampara en ella materializa un enfoque en nuestra opinión más acorde con una interpretación lógica del texto legal.

Así, en su párrafo 2º, se señala: “Ahora bien debe tenerse presente que el art. 9 exige que la transmisión se haga “por el titular” de una explotación prioritaria preexistente, “en favor” del titular de una explotación prioritaria o “en favor de quien siendo titular de una explotación agraria pero aún no prioritaria “alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición”.

Por tanto, dicha postura admite implícitamente la posibilidad de conseguir dicha calificación *a posteriori*, en consonancia tanto con la literalidad de la LMEA como con su finalidad antes aludida, pero debemos señalar que esta postura es excepcional y puntual, siendo la postura anteriormente expuesta la reinante en las contestaciones a consultas de la DGT.

Debemos señalar que a nuestro juicio la postura señalada de la doctrina Administrativa no es respetuosa con la interpretación literal y lógica de las normas aplicables ni con la que resulta del contexto de la ley, los antecedentes legislativos de la misma ni con el espíritu y finalidad de esta norma pensada para favorecer la continuación e integridad de las explotaciones agrarias.

Especialmente, la propia literalidad de la norma reguladora es tan elocuente que aún resulta más difícil de entender el argumento de la Administración, si, además, lo ponemos a la luz del Derecho civil, por una razón tan sencilla como es la de exigir a una comunidad hereditaria (que se constituye como tal al aceptar la herencia necesariamente *a posteriori* y en todo caso después de la fecha del devengo del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones) que tenga la calificación de titular de explotación agraria prioritaria el mismo día del devengo. Se supone que los hijos del causante no estarían ese día como para ocuparse de solicitar tal calificación.

5.1.4.3.3.2. Pronunciamientos jurisprudenciales menores

Resulta lógico que en las distintas sentencias de los tribunales inferiores podamos encontrar ejemplos de enfoques diferentes sobre la problemática derivada del momento en el que han de ser apreciada la concurrencia de los requisitos que permiten la calificación de explotación agraria prioritaria, para la aplicación de los beneficios fiscales señalados.

Tras el muestreo y estudio que hemos realizado sobre las mismas, debemos señalar que, a diferencia de la posición de la doctrina administrativa, el enfoque general que de esta cuestión realizan los Tribunales Contencioso-Administrativos se muestra claramente favorable a la aplicación de los beneficios fiscales derivados de la LMEA, aun cuando los requisitos para que la explotación sea calificada como prioritaria se consigan tras la adquisición hereditaria de la misma.

Esta posición jurisprudencial dominante, permite la normal aplicación de los beneficios fiscales en consonancia con el espíritu de la norma, permitiendo entre otros ejemplos significativos a la comunidad hereditaria descrita en el artículo 4-3, que necesariamente se forma formada por los sucesores tras la

aceptación de la herencia, el disfrute pleno de aquellos, aun cuando la calificación como EAP se obtenga por los herederos pasado un razonable tiempo incluso desde la aceptación de la herencia.

Por tanto, una vez cumplidos los requisitos formales y materiales exigidos por la Ley, entre los que destaca necesariamente la perfección del pacto de indivisión, se tendrá un tiempo prudencial y razonable⁴⁷⁰ para solicitar la calificación como EAP, debiendo cumplimentarse de forma progresiva y sucesiva todos los requisitos necesarios para ello, entre los que cobran especial relevancia los relacionados con la formación de los integrantes de la misma, lo que a nuestro juicio resulta acorde tanto con la finalidad de la LMEA, como con su propia literalidad en los términos anteriormente señalados.

Sin animo de ser exhaustivos, como ejemplos de dicha posición podemos citar las sentencias siguientes:

a).- STSJ de Andalucía, Sala de Granada, número 1.177/2012, de 2 de abril.- Su Fundamento de Derecho cuarto dice:

“La segunda cuestión es determinar si tenía la posibilidad de acogerse a los beneficios aplicados en el momento del devengo del impuesto cuando todavía no había obtenido la certificación sobre la calificación de explotación agraria prioritaria.

(...)

En relación con lo anterior, la Ley que nos ocupa no se establece ni fija el procedimiento a seguir para la obtención de la calificación de explotación agraria prioritaria, declaración que viene atribuida a la Comunidad Autónoma, de tal suerte que a los efectos que ahora nos interesa, lo determinante es si para el disfrute del beneficio fiscal que se dirime solamente podrá aplicarse cuando se esté en posesión del certificado que acredita la condición de explotación agraria prioritaria o, dichos beneficios fiscales, se pueden aplicar desde el momento del devengo, siguiendo la indicación o pauta marcada en el apartado 2 del artículo 9, mientras que se obtiene, posteriormente, dicha certificación. Esta es la interpretación que la Sala considera que se desprende de la finalidad de la norma, según se recoge en la Exposición de motivos, que es proponer

⁴⁷⁰ La determinación precisa del periodo en el que se ha de conseguir la calificación como explotación agraria prioritaria no ha sido cuantificada expresamente, todo apunta a que dichos requisitos deberán cumplirse y acreditarse de forma progresiva e ininterrumpida sin que puedan producirse periodos de incertidumbre en la voluntad de los sucesores, debiendo presidir dicho proceso un ánimo claro e indudable de conseguir dicha calificación.

incentivos fiscales para favorecer las transmisiones de fincas rústicas por compra, sucesión o donación, en el caso de constitución o consolidación de explotaciones prioritarias, dinamizando los mercados de la tierra, para permitir un más fácil acceso a la propiedad y al arrendamiento y, en este sentido, los beneficios se podrá aplicar desde el momento en que se produce el devengo de los impuestos en cuestión, siempre que la parte que aspira a obtenerlos, acomode su conducta a la pauta que tal fin impone el artículo 9.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, junto con la necesidad de obtener la certificación de finca de explotación prioritaria.

(...)

Se cumplen los requisitos exigidos por la Ley 19/1995, de 4 de julio, no conllevando incumplimiento de ningún requisito el tiempo transcurrido entre el otorgamiento de las escrituras públicas -6 de septiembre de 2000- y la calificación como prioritaria de la explotación (8 de junio de 2004); en consecuencia, el recurso ha de ser estimado en este punto”.

b).- STSJ de Andalucía, Sala de Granada, nº 2201/2014, de 31 de julio.- Más terminante aún es el contenido de esta Sentencia:

“FD 1º.- El objeto del recurso lo constituye la impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 25 de Marzo de 2009, dictada en el Expediente número NUM000, que desestimó la reclamación económico-administrativa promovida por Don Marcial, contra la liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por los conceptos de adquisición y constitución de préstamo hipotecario al haberse aplicado en la autoliquidación inicial los beneficios fiscales recogidos en la ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias”.

“FD 4º.- La cuestión controvertida consiste en determinar si la parte actora, por la operación de préstamo hipotecario protocolizada en la escritura pública de 23 de diciembre de 2004, tiene derecho a los beneficios fiscales recogidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

La cuestión es determinar si tenía la posibilidad de acogerse a los beneficios aplicados en el momento del devengo del impuesto cuando todavía no había obtenido la certificación sobre la calificación de explotación agraria prioritaria.

(...)

Es requisito por tanto para que sea aplicable la exención ser titular de una explotación agraria de carácter prioritario e incluso es posible que de no ser poseída tal cualidad en el momento de la transmisión pueda alcanzarse ésta como consecuencia de la propia adquisición de la finca. Se trata por lo tanto de una condición legal que no puede ser cumplida con posterioridad y que ha de ser acreditada mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma. El mandato legal es categórico, “para que se proceda a dicha exención”, se está legalmente configurando, junto a los requisitos materiales necesarios, la concurrencia y cumplimiento de unos requisitos de carácter formal; ciertamente cabe una interpretación acorde con el espíritu y finalidad de la norma, cual es el favorecimiento económico de determinadas explotaciones.

Aunque el argumento de la Administración respecto de la calificación de explotación agraria prioritaria no puede prosperar, puesto que aunque el certificado presentado por el contribuyente y que acompañó a su reclamación administrativa es de fecha posterior a la formalización del préstamo hipotecario, ello no impediría la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el artículo 8 de la Ley 19/1995, en atención a que el citado precepto se refiere no sólo a los que ya son titulares de explotaciones prioritarias sino también “a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo” (artículo 8). En consecuencia, si el préstamo se concede para adquirir fincas que permiten alcanzar la calificación de explotaciones prioritarias tienen necesariamente que existir supuestos donde la calificación no exista en el momento de la constitución del préstamo y se solicite y reconozca con posterioridad a la celebración del mismo, como sucede en el presente caso. Entender otra cosa, conduciría a que nunca sería posible aplicar el beneficio fiscal en aquellos casos en que el préstamo está dirigido a la adquisición de fincas que permiten alcanzar la calificación de explotación prioritaria, cuando el artículo 8 contempla supuestos donde las adquisiciones que se realizan mediante el préstamo hipotecario tienen por finalidad precisamente obtener esa calificación”.

Si bien esta Sentencia se refiere a un supuesto de transmisión *inter vivos*, sus razonamientos son íntegramente aplicables a la adquisición *mortis causa*, por ser idéntica la *ratio legis* y la propia literalidad de los artículos 8 y 9 de la Ley 19/1995.

c).- STSJ de Extremadura nº 526/2007, de 29 de Mayo.- En su Fundamento de Derecho 2º expone:

“El demandante presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones en relación a los bienes adquiridos por el fallecimiento de Don Jesús Manuel, alegando que la transmisión estaba exenta por aplicación de los artículos 9 y 20.2 de la Ley 19/1995, de 4 de Julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Los Servicios Fiscales de la Junta de Extremadura dictaron liquidación provisional en la que no aplicaban las reducciones de la base imponible alegadas por el contribuyente. Liquidación confirmada por el Acuerdo de 11 de Abril de 2003, desestimatorio del recurso de reposición formulado por el sujeto pasivo, al considerar que los beneficios fiscales que pretendía imputarse el recurrente no existían en el momento del devengo. Interpuesta reclamación económico-administrativa, fue desestimada por la Resolución del TEAR de Extremadura, ahora sometida al control jurisdiccional”.

En su FD 3º deniega la aplicación de la reducción prevista en el art. 9 porque entiende, al haber adquirido por herencia la mitad indivisa de una finca rústica, no permite apreciar que sea una explotación agraria.

Pero, en cambio, admite la reducción del art. 11, pues ha acreditado la calificación como prioritaria de esa mitad indivisa por los servicios competentes de la Junta de Extremadura y finaliza así su razonamiento:

“Este certificado emitido por un órgano de la misma Administración no puede ser desconocido por los servicios fiscales y acredita plenamente que si bien el actor no reúne los requisitos del artículo 9 sí que cumple con lo dispuesto en los artículos 11 y 20.2, siéndole aplicable, por ello, los beneficios fiscales allí contemplados. Frente al contenido de este certificado que reconoce dichos beneficios fiscales, no resulta válido el argumento ofrecido por la Administración Tributaria en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición puesto que el artículo 11 permite la aplicación del beneficio fiscal a las adquisiciones de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, “en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición” es decir, que el titular puede disponer de una explotación calificada de prioritaria o se puede producir esta condición debido a la adquisición *inter vivos* o *mortis causa* de una finca rústica. Y si es posible que con la transmisión o adquisición la explotación agraria sea calificada de prioritaria tienen necesariamente que existir supuestos donde la calificación no exista en el momento de la transmisión y se produzca como consecuencia de esta, como sucede en el presente supuesto. Entender otra

cosa conduciría a que nunca sería posible aplicar el beneficio fiscal en aquellos casos en que es la transmisión lo que permite obtener la condición de calificación prioritaria cuando tanto el artículo 11 como el artículo 20.1 contemplan supuestos donde la adquisición del inmueble va a permitir obtener esa calificación o la primera instalación en una explotación prioritaria de un asalariado agrario”

d).- La STSJ de Andalucía, nº 312/2010, de 30 de enero expone: “Y si es posible que con la transmisión o adquisición la explotación agraria sea calificada de prioritaria, tienen necesariamente que existir supuestos donde la calificación no exista en el momento de la transmisión y se produzca como consecuencia de ésta”. Lo que apoya claramente dicha postura, aun cuando el fallo de dicha sentencia desestima la demanda por falta de prueba, pero no por concepto.

e).- STSJ de Madrid, nº 784/2012, de 12 de junio: desestima la demanda porque la actora no ha acreditado estar anotada en el Catálogo ni tampoco tiene certificación acreditativa de su condición de explotación agrícola prioritaria pero se alinea claramente con dicha posición.

f).- STSJ de Extremadura, nº 1310/2013, de 17 de diciembre expone que “Hubiera sido necesario probar que el día que se celebra la compraventa el contribuyente alcanzaba la calificación de explotación prioritaria precisamente como consecuencia de la adquisición, circunstancia que no aparece en los documentos presentados...” .

g).- STSJ de Castilla-León, 159/2013, de 4 de abril también comprate este enfoque al exponer: “Pues bien partiendo de estas premisas resulta que aunque en la escritura de aceptación y partición de herencia que se ha aportado constan las indicaciones a que se refiere el art. 9.2 lo cierto es que no consta que se haya inscrito en el Registro de la Propiedad, pero lo que es más importante no consta acreditado que como consecuencia de la adquisición el recurrente instase su inscripción en el catálogo de explotaciones agrarias prioritarias...” .

h).- STSJ de Murcia, Nº 168/2007, de 28 febrero: “En este caso no se da este requisito, ya que no consta que las fincas rústicas en cuestión tuvieran esta calificación antes de ser adquiridas *mortis causa* por la actora, ni que la adquieran como consecuencia de dicha adquisición”, lo que da pie claramente a considerar la pertinencia de la obtención de dicha calificación *a posteriori*.

Como resumen de lo expuesto, el criterio mantenido en las Sentencias anteriores es contrario a la tesis general sobre la cuestión mantenida por la DGT, ya que en ellas se manifiesta claramente el reconocimiento de adquisiciones de explotaciones que, no siendo prioritarias en sede del causante, ni tampoco los adquirentes titulares de explotación de esta naturaleza, alcanzan tal consideración como consecuencia de la adquisición hereditaria, que es lo que dice literalmente el art. 9.1.

Ahora bien, junto a estos pronunciamientos jurisprudenciales menores, existen otros afines a la posición mantenida por la DGT entre los que destaca la Sentencia número 276/2015, de 31 de marzo, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso número 484/2013, que por su relevancia va a ser analizado en el apartado siguiente.

5.1.4.3.3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo

La posición del Tribunal Supremo en relación al problema de la determinación del momento en el que deben entenderse cumplidos los requisitos exigidos por la LMEA para permitir la aplicación de los beneficios fiscales dispuestos para la adquisición de explotaciones agrarias prioritarias, resulta clara, ya que se deriva directamente de un recurso de casación para unificación de doctrina⁴⁷¹.

Podemos anticipar que el fallo de la Sentencia⁴⁷² del TS 58/2017, de 19 de enero de 2017 se alinea con la opinión expresada por la doctrina administrativa analizada, lo que nos lleva a formularnos cuestiones muy relevantes en contra de dicha postura que serán expuestas posteriormente.

Dicha Sentencia tiene como fundamento la reclamación económico-administrativa interpuesta en mayo de 2010, por una contribuyente frente a las resoluciones dictadas dictadas, en enero de 2010, por la Oficina Liquidadora de Olivenza relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que traían origen de dos escrituras públicas, una de compraventa de de 2006 y otra, de igual fecha, de constitución de un préstamo hipotecario.

⁴⁷¹ Recurso de casación para unificación de doctrina número 3676/2015, interpuesto contra la STSJ de Extremadura n.º 276/2015, de fecha 31 de marzo de 2015.

⁴⁷² Sentencia para Unificación de Doctrina del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 58/2017 de 19 de enero de 2017, rec. 3676/2015.

Por la escritura de compraventa la contribuyente adquirió tres parcelas de terreno rústico por precio conjunto, en la que se solicitaba la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prevista en el artículo 20.1 de la LMEA, ya que tenía la calidad de agricultor Joven y cumplía las circunstancias correspondientes.

También exponía que se acreditaría, que la adquirente estaba dada de alta en el Registro de Explotaciones Agrarias Prioritaria, con la condición de Agricultora a Título Principal, constituyendo las fincas rústicas compradas el objeto de su primera instalación, no resultando ingreso de la autoliquidación formulada por la contribuyente.

Por la segunda escritura pública, la de constitución de préstamo hipotecario, la correspondiente entidad crediticia concedía uno a la contribuyente hipotecándose las tres fincas previamente adquiridas y se solicitaba por ésta la exención prevista en el artículo 8 de la LMEA, ya que se exponía que concurrían las circunstancias que establece la Ley y se declaraba que se acreditaría el alta en el Registro de Explotaciones Agrarias con la condición de Agricultor a Título Principal.

Esta autoliquidación tampoco originaba deuda a ingresar.

La contribuyente había iniciado la actividad ganadera sobre las fincas que luego adquirió con anterioridad a su compra, por un contrato de arrendamiento rústico.

La Oficina Gestora denegó la aplicación de los beneficios fiscales de los artículos 11 y 20.1 de la LMEA, fundamentando dicha denegación en que no se había aportado Certificación del Organismo competente de la Junta de Extremadura referente a la concesión de ayuda para primera instalación o resolución de que fuese dicha primera instalación, y en el propio certificado de explotación agraria prioritaria aportado sólo tenía validez desde la fecha señalada en el mismo que era posterior en casi dos años al momento del devengo.

De igual modo se denegó el beneficio fiscal en relación con el gravamen de la constitución del préstamo hipotecario, si bien con las matizaciones necesarias sobre la norma de aplicación, esto es, el artículo 8 de la LMEA.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura desestimó la reclamación referida mediante resolución de fecha 30 de mayo de 2013.

La contribuyente interpuso contra la resolución del TEAREX recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que fue resuelto mediante la sentencia número 276/2015, de 31 de marzo, cuyo fallo desestimó el recurso e impuso las costas a la actora.

Contra esta sentencia la contribuyente interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo, que fue resuelto mediante la referida STS 58/2017 con apoyo en los fundamentos de derecho siguientes:

1) La sentencia recurrida expresaba en su Fundamento de Derecho Segundo que las finalidades de la LMEA, fundamentalmente consisten en "Estimular la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes para asegurar su viabilidad y que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares" e " Impedir el fraccionamiento excesivo de las fincas rústicas".

Y para ello la LMEA dispone, entre otros, un beneficio fiscal (en esta caso la reducción del 75% de la base imponible de los impuestos que graven la adquisición) en favor de quien siendo titular de una explotación agraria alcanza con dicha adquisición la condición de explotación agraria prioritaria, esto es, cuando con la misma cumple los requisitos exigidos en el artículo 4, que consisten fundamentalmente en que al menos el 50% de su renta la obtenga como consecuencia de actividades agrarias, lo que no ocurría en este caso antes de llevar a cabo la adquisición analizada.

El TS pone de manifiesto que nada de esto sucede en este caso. El cumplimiento de los requisitos exigidos para que la explotación de la que era titular la contribuyente se convirtiera en prioritaria no dependió de la adquisición de la finca rústica que ya explotaba en arrendamiento, sino simplemente del transcurso del tiempo y del hecho de adquirir los necesarios conocimientos de capacitación agraria que no tenía en el momento del devengo.

A su juicio, la compra de las fincas rústicas por la contribuyente no se alinea con la finalidad para la que está dispuesto el beneficio fiscal, cual es el dotar a la explotación agraria de una dimensión adecuada para asegurar su viabilidad.

Por tanto, según el criterio del TS la sentencia recurrida comparte los fundamentos de la resolución denegatoria de la oficina liquidadora, cuando ésta

argumentaba que no se había acreditado que las adquisiciones fueran la causa de llegar a alcanzar la consideración de EAP.

Lo anterior determina la desestimación completa del recurso, ya que lo razonado para la reducción del artículo 11 es igualmente aplicable a juicio del TS a la exención del artículo 8 de la LMEA.

2) Para la contribuyente, el fundamento de la interposición del recurso de casación para unificación de doctrina reside en la contradicción existente entre la STSJEX y lo manifestado en las sentencias de 2 de abril de 2012 (recurso 1005/2006) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada , y la sentencia de 22 de febrero de 2013 (rec. 507/2008 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia- , que aporta de contraste.

Según estas últimas sentencias la aplicación de los beneficios fiscales de los artículos 8 y 11 de la LMEA no exige obligatoriamente que el adquirente, que ya siendo titular de una explotación, tenga ampliar la superficie de su explotación agraria, a la que tenía para acogerse al beneficio fiscal invocado, pudiendo en consecuencia aplicarse dicho beneficio fiscal a la propia adquisición de la finca cuando una vez que es adquirida, la explotación que se desarrolla sobre la misma llega a reunir los requisitos necesarios para su calificación como explotación agraria prioritaria.

Lo anterior se fundamenta en que la finalidad de la ley no es solo, como señala el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en la sentencia recurrida, estimular la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes e impedir el fraccionamiento, sino también, como señala el artículo 1.f), “incrementar la movilidad en el mercado de la tierra, tanto en propiedad como en arrendamiento”.

La contribuyente consideró que la Sentencia recurrida colisionaba directamente con el criterio mantenido por las sentencias citadas, ya que a diferencia de la anterior éstas vinculan la aplicación de los beneficios fiscales a otra finalidad como la de favorecer las transmisiones y el mercado de la tierra, permitiendo la aplicación de los beneficios fiscales a la adquisición de fincas y a su financiación mediante la formalización de préstamos hipotecarios, siempre que el adquirente proceda de inmediato a cumplir los requisitos necesarios para la calificación de explotación agraria prioritaria.

Además la contribuyente aprecia una triple identidad en los sujetos, fundamentos y pretensiones entre las Sentencias impugnada y las aportadas de contraste, que concretaba en los términos siguientes:

“- En cuanto a los sujetos.- Tanto en la sentencia impugnada como en las sentencias de contraste el sujeto pasivo adquiere fincas rústicas y además concierta un préstamo para su adquisición.

- En cuanto a las pretensiones.- Tanto en la sentencia impugnada como en las sentencias de contraste el sujeto pasivo pretende la aplicación de la reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la adquisición, establecida en el artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias y de la exención del gravamen gradual por actos jurídicos documentados del art. 8 de la misma Ley , por el préstamo hipotecario.

- Los fundamentos de sus pretensiones son igualmente idénticos en la sentencia impugnada y las de contraste: En ambos casos, la solicitud de calificación de la explotación agraria como prioritaria se produce con posterioridad al momento del devengo de los hechos imposables (al momento de la adquisición y concesión del préstamo) y tiene como sustento y elemento determinante obtener unos beneficios fiscales por la adquisición de la propiedad”.

Resulta curioso, aunque no contrario a sus razonamientos, que los fallos de las Sentencias referidas no son contradictorios, ya que tanto la Sentencia impugnada como las aportadas en contraste deniegan la aplicación de los beneficios fiscales referidos, pero mientras que la recurrida basa su argumentación en que considera que la aplicación de los mismos está necesariamente y exclusivamente vinculada a una de las finalidades que la ley establece, la de "hacer la explotación agraria de una dimensión mayor a la que tenía, para asegurar su viabilidad", sin embargo, las Sentencias de contraste establecen el criterio de que la aplicación de los beneficios fiscales aludidos puede venir motivada por otra finalidad adicional cual es la de “facilitar la transmisión y movilidad de la tierra” y en consecuencia determina la posibilidad de acoger dicha adquisición a los beneficios fiscales de los artículos 8 y 11 de la LMEA, si el adquirente de la finca rústica que logra después de haberla adquirido, la condición de explotación agraria prioritaria.

3) El TS precisa que la cuestión que se suscita en el recurso de casación para unificación de doctrina consiste en determinar si la contribuyente tiene derecho al disfrute de los beneficios fiscales recogidos en la LMEA, tanto para las operaciones de compraventa de las fincas rústicas como para la formalización del préstamo hipotecario.

El problema a resolver consiste en determinar si la contribuyente tenía la posibilidad de acogerse a los beneficios aplicables en el momento de devengo del Impuesto, aun cuando todavía no había obtenido la calificación de explotación agraria prioritaria.

El Tribunal Supremo expone a este respecto, que la LMEA recoge distintas bonificaciones tributarias, entre las que destacan las aludidas, recogidas en los artículos 8 al 15.

A estos efectos el artículo 20.1 de la LMEA , dispone lo siguiente: "La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «*inter vivos*» o «*mortis causa*», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate".

Los artículos 9 y 11 establecen las reducciones de la base imponible para las adquisiciones sometidas a la misma, aunque no sean realizadas por agricultores jóvenes, pero el TS matiza que "la aplicación de la exención del artículo 20.1 y las reducciones de la base imponible de los artículos 9 y 11 obligan a la acreditación del cumplimiento de todos los requisitos de la norma, no siendo suficiente con la mera alegación por parte del contribuyente. Es cierto que los artículos mencionados, según los casos, permiten la adquisición de una explotación o finca rústica y que mediante esta adquisición se obtenga la calificación de explotación prioritaria, pero es preciso demostrar sin género de dudas que la finca adquirida ha permitido la obtención de la calificación de explotación prioritaria".

Según su criterio la aplicación de los beneficios referidos exige el cumplimiento de dos requisitos:

1) El apartado 1 del artículo 9 de la Ley 19/1995 dispone que "la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «*inter vivos*» o "*mortis causa*", del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 75 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La

reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite. A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda".

En su apartado 2 señala que "para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.

El TS enfatiza el hecho de que aun cuando en la escritura pública de compraventa se hace referencia a las " fincas" que adquiere la contribuyente, ello no permite apreciar por si mismo que se esté ante una explotación agraria, en atención a la definición establecida en el artículo 2 de la LMEA, que señala que la explotación agraria es "el conjunto de bienes y derecho organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica", por lo que a juicio del TS este concepto no es idéntico al de la finca rústica que es uno de los elementos de la explotación agraria. Y en consecuencia, el TS considera que no resulta acreditada la concurrencia de los requisitos necesarios para gozar de la reducción dispuesta en el artículo 9 de dicha norma.

Ademas el TS considera necesario que las fincas tengan la consideración de explotación prioritaria de acuerdo con el artículo 15 de la LMEA ya que "La condición de explotación prioritaria, a los efectos de la obtención de los beneficios fiscales establecidos en esta Ley, se acreditará mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente ".

Expone que en el expediente administrativo se encuentra la calificación como explotación prioritaria de la finca, lo que implica la aplicación de la reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición, pero también pone de manifiesto que en este caso, un mes después de la la adquisición la contribuyente presentó la solicitud de calificación de "explotación prioritaria", y esta le fue denegada por el órgano competente en materia de agricultura dela comunidad autónoma, al considerar que las rentas derivadas de la actividad agraria de la titular no superaban el

50% de sus rendimientos totales en aquel momento y además no se acreditó capacitación agraria suficiente por lo que no se cumplía los dos primeros requisitos del artículo 4 de la LMEA.

En este caso la contribuyente después de la primera denegación y con dos años de demora volvió a presentar una nueva solicitud, una vez realizados los cursos de capacitación y de que sus ingresos de la actividad agraria constituyeran su principal fuente de renta, por lo que en una fecha muy posterior al devengo se le concedió la calificación de explotación agraria prioritaria.

En este caso resulta relevante que la calificación de EAP se otorgó en un momento muy posterior a del devengo del impuesto y como consecuencia de una segunda solicitud una vez denegada inicialmente la misma.

A juicio del TS “esas fechas son trascendentes, puesto que todas ellas son posteriores al día en que tuvo lugar la compraventa e incluso posteriores a la fecha en la que tuvo lugar la presentación de la autoliquidación, lo cual significa que al tiempo de la transmisión no se cumplía ese requisito y, por tanto el recurso ha de ser desestimado”.

La sentencia prosigue diciendo que “Hubiera sido necesario probar que el día en que se celebra la compraventa el contribuyente conseguía la calificación de explotación prioritaria precisamente como consecuencia de la adquisición, circunstancia que no aparece en los documentos presentados, sin que la recurrente haya presentado documentación complementaria de la que pudiera desprenderse el cumplimiento de los requisitos para aplicar el beneficio fiscal.

Es claro, pues, que los requisitos legales que sustentaban la bonificación fiscal solicitada no concurrían a la fecha de devengo del impuesto , que es la fecha en la que se deben residenciar todas las relaciones jurídico tributarias dimanantes del hecho imponible, incluidos los beneficios fiscales que procedan”.

La sentencia Recurrída se pronunció sobre la inexistencia de un requisito legal para la obtención de una bonificación fiscal a la fecha del devengo, por contra, la situación descrita en las sentencias de contraste se centra en la posibilidad de acogerse *a posteriori* al beneficio fiscal cuando al momento del devengo aun no se ha obtenido la certificación de la condición de explotación agraria prioritaria.

Por tanto según el TS la cuestión se centra en el momento en que tales requisitos legales deben ser acreditados por la autoridad agraria, ya que, como expresamente menciona la sentencia de contraste de la Sala de la Jurisdicción de Granada de 2 de abril de 2012 , la norma nada refiere en relación al proceso de acreditación de dichos requisitos.

Además expone en apoyo de su enfoque que ninguna de las normas establece que los requisitos no referidos a la dimensión agrícola de la explotación, como son la cualificación profesional o el porcentaje de rentas del titular agrario se puedan adquirir con posterioridad a la fecha del devengo, por lo que concluye que “Puede que la ley del beneficio fiscal puede ser imprecisa en cuanto al procedimiento de acreditación por parte de las autoridades agrarias competentes de los requisitos conducentes a tal beneficio fiscal , pero es rigurosa en cuanto a la concurrencia efectiva de los mismos a la fecha de devengo , sin que, por tanto, podamos optar por la tesis de las sentencias aportadas de contraste de que sea posible que, caso de no poseer la cualidad de ser titular de una explotación agraria de carácter prioritario en el momento de la transmisión, pueda alcanzarse ésta como consecuencia de la propia adquisición de la finca. Se trata, pues, de una condición legal que no puede ser cumplida con posterioridad a la transmisión”.

De esta manera se decanta claramente por la tesis de la sentencia recurrida desestimando el recurso de casación para la unificación de doctrina ya que según su criterio, “la sentencia recurrida representa un criterio más acertado que el de las sentencias que se aportan de contraste”.

A nuestro juicio, y según hemos manifestado con anterioridad, este fallo representa un claro retroceso en el proceso de modernización de las explotaciones agrarias establecido por la LMEA ya que nos parece contrario a la finalidad de la misma, así como también a los principios inspiradores de la regulación jurídica en materia tributaria de la transmisión de las ramas de actividad que constituyen el objeto específico de estudio de este trabajo de investigación, por los motivos que a continuación se exponen.

5.1.4.3.3.4. Juicio crítico

Según hemos señalado anteriormente la interpretación que realiza el Tribunal Supremo⁴⁷³ sobre el momento en el que ha de ser apreciada la concurrencia de los requisitos que permiten al empresario agrario obtener la

⁴⁷³ Sentencia para Unificación de Doctrina del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 58/2017 de 19 de enero de 2017, rec. 3676/2015.

calificación como explotación agraria prioritaria no nos parece acertada por los motivos siguientes:

1.- El artículo 9.1 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de Explotaciones Agrarias dice literalmente: “La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición goza de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.

A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda”.

Claramente se desprende de su redacción la amplitud de los supuestos que abarca: transmisiones o adquisiciones en virtud de cualquier título, oneroso o lucrativo, “*inter vivos*” o “*mortis causa*”, etc. Y es precisamente esa amplitud del precepto la que contempla dos posibles situaciones de orden temporal para la aplicación de la reducción del 90% de la base imponible dispuesta:

a).- La primera se refiere o afecta a aquellos sujetos pasivos que previamente tengan obtenida la calificación de titular de una EAP, o también que la ostente el causante o transmitente de la explotación.

b).- Y la segunda, a quienes no siendo titulares de una EAP, la alcancen como consecuencia de la adquisición.

De conformidad con los cánones hermeneúticos del art. 3.1 del Código Civil a los que se remite el art. 12.2 LGT, esta interpretación resulta de los propios términos de la ley, responde a la propia lógica de la norma, se refuerza con una interpretación sistemática de la ley, representa una clara mejora de los antecedentes legislativos próximos y se fundamenta en el espíritu y finalidad de la norma.

2.- Interpretación literal y lógica. - Comienza el art. 3.1 C.c. diciendo que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras.

Este primer criterio no puede ser ignorado al establecer el alcance del art. 9.1 analizado: si la ley dice que se “alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición”, es que la ley prevé la aplicación de sus beneficios a quienes no sean titulares de EAP en el momento de su adquisición, pero que con las fincas adquiridas puedan obtener una explotación agraria susceptible de ser calificada como prioritaria.

La interpretación contraria sería totalmente ilógica e incongruente con el tenor literal de la norma, pues nos llevaría a considerar que esa segunda posibilidad no sería nunca aplicable.

El Tribunal Constitucional tiene declarado que la interpretación de las normas no puede conducir al absurdo. La STC 79/1991, de 15 de Abril, FJ 4 dice: “Entre los principios hermenéuticos existe una cierta jerarquía y es difícil no otorgar un valor predominante al que ordena prescindir de aquellas interpretaciones que conducen al absurdo”

En el caso de una comunidad hereditaria es claro que ésta sólo puede alcanzar tal calificación después del devengo, puesto que esa figura sólo surge a la vida jurídica cuando la herencia es aceptada por los herederos en un momento necesariamente posterior al devengo del impuesto que grava la transmisión sucesoria de la que resulta beneficiaria.

3.- Interpretación sistemática.- Otros preceptos de la LMEA refuerzan la interpretación que propugnamos, desde el propio contexto de la misma. Así:

El artículo 8 declara la exención de actos jurídicos documentados cuando se concedan a titulares de explotaciones que no siendo prioritarias, alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo.

El artículo 10, relativo a la adquisición de terrenos para completar bajo una sola linde una explotación para alcanzar la calificación de prioritaria.

El artículo 11, que admite la transmisión parcial de una finca rústica en favor de un titular que no pierda o que alcance esta adquisición como consecuencia de la adquisición.

El artículo 17.2.a), en virtud del cual se considerará primera instalación la realizada por un agricultor joven, cuando siendo titular de una explotación cuyo margen neto no supera el 20 por 100 de la renta de referencia, pase a ser titular de una explotación prioritaria.

Y el artículo 20, que aplica beneficios fiscales especiales a la transmisión o adquisición de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria.

Resulta indiscutible que con carácter general la LMEA admite que la condición de titular de una EAP se consiga, o alcance, como dice la Ley, después de la adquisición de la finca, es decir, después del devengo del Impuesto que grava la transmisión. A estos efectos resulta muy significativo que la normativa de desarrollo de la LMEA se pronuncia en igual sentido, aun de forma indirecta, valga como ejemplo la Orden de 20 de noviembre de 1996, de la Consejería de Agricultura y Ganadería de la Junta de Andalucía, en su art. 3.2.a) que después analizaremos.

4.- Los antecedentes legislativos próximos.- Siguiendo con la interpretación de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de Explotaciones Agrarias debemos referirnos al antecedente legislativo de la misma para resaltar los cambios que aquélla introduce en nuestro ordenamiento.

La Ley 49/1981, de 24 de diciembre de 1981, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes, constituye el antecedente legislativo próximo de la Ley 19/1995.

Su artículo 62 concedía determinado beneficio fiscal a favor del colaborador de la explotación cuando se le transmitía una explotación en su integridad (reducción del 50% de la base imponible), y un supuesto de no sujeción en los negocios jurídicos tendentes a completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación familiar agraria.

La Ley 19/1995 derogó a la Ley 49/1981, porque según la Exposición de Motivos habría quedado "... obsoleta la regulación que en dicha Ley se hace en materia de modernización de explotaciones e incorporación de agricultores jóvenes. Por todo lo anterior, se deroga esta Ley, sin perjuicio de rescatar los principios, conceptos y consideraciones específicas que se han estimado útiles en la actualidad, precisando y ampliando su ámbito de aplicación"⁴⁷⁴.

⁴⁷⁴ ROMERO MATA, P. en la obra colectiva "El Agricultor ante Hacienda", Caja de Ahorros del Círculo Católico, 17^{oa} edición 2001, pág 297 a 304.

Así pues, la nueva Ley estableció nuevos supuestos de beneficios fiscales con el fin de modernizar las anquilosadas estructuras agrarias españolas. Entre tales beneficios se encuentra el regulado en el artículo 9 antes analizado.

5.- El espíritu y finalidad de la Ley 19/1995 como criterio interpretativo fundamental.- El último, y fundamental, de los criterios interpretativos de las normas jurídicas, dice el artículo 3.1 C.c., es el de su espíritu y finalidad.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 19/1995 (nº III), el legislador detecta varios problemas estructurales de la agricultura española: la reducida dimensión de las explotaciones, el envejecimiento de la población agraria, la rigidez en los mercados de la tierra, además de escasa flexibilidad en los modos de producción o de insuficiencia de la organización comercial.

El objetivo fundamental de la LMEA es, por tanto, corregir los desequilibrios y las deficiencias que condicionan la competitividad de las explotaciones agrarias, al tiempo que se aseguren los equilibrios ecológicos básicos y se abren nuevas vías para la obtención de rentas complementarias a los profesionales de la agricultura (léase turismo rural, por ejemplo).

Unas de las medidas de la Ley para afrontar los problemas apuntados es la que se establece en el número IV de la Exposición de Motivos:

“Siendo la insuficiente dimensión de muchas explotaciones uno de los problemas que condicionan su viabilidad futura, la ley propone medidas para dinamizar mercados de la tierra, para permitir un más fácil acceso a la propiedad y al arrendamiento. De este modo se proponen incentivos fiscales a las transmisiones de fincas rústicas por compra, sucesión o donación, en el caso de constitución o consolidación de explotaciones prioritarias, (el subrayado es nuestro) al tiempo que se contemplan incentivos especiales a la transmisión íntegra de explotaciones, o cuando se efectúen en beneficio de agricultores jóvenes”.

La manifestación del legislador no puede ser más elocuente y, a nuestro juicio, debe servir de guía para interpretar el sentido y alcance de los preceptos de su articulado y, por ello, aparece como indiscutible la posibilidad de que la calificación de EAP se obtenga como consecuencia de la adquisición, hereditaria en nuestro caso.

Podrá decirse que la Ley 19/1995 es muy generosa en la concesión de beneficios fiscales, pero ello no autoriza a las administraciones tributarias gestoras ni a los tribunales revisores a realizar interpretaciones de sus normas

que rayan en el absurdo, máxime cuando la misma administración autonómica competente en materia agraria mantiene un criterio amplio en su aplicación que favorece la concesión de esos beneficios.

6.- Normas autonómicas de desarrollo de la Ley 19/1995.

Esta interpretación finalista de la norma se encuentra recogida por doquier en las disposiciones administrativas de desarrollo de la LMEA. En concreto, la Orden de la Consejería de Agricultura y Pesca de la Junta de Andalucía, de 20 de Noviembre de 1996 (BOJA de 30 de noviembre), uno de cuyos objetivos es “regular el procedimiento de calificación de las explotaciones agrarias como prioritarias y su inscripción en el Registro” (artículo 1), desarrolla el requisito exigido por el art. 4.1.b) de la Ley (poseer un nivel de capacitación agraria suficiente) y en su artículo 3 dispone: “1.- Se entiende que poseen la capacitación agraria suficiente (...) quienes se encuentren incluidos en alguno de los supuestos siguientes:

...

d).- Acreditar respecto de los años en que no se hubiese ejercitado la actividad agraria la asistencia a cursos o seminarios de capacitación agraria con una duración de treinta horas lectivas por cada año... hasta completar los cinco a que se hace referencia en la letra c) de este apartado”.

Y en el número 2 del mismo artículo 3, en la misma línea de permitir la obtención de titular de EAP *a posteriori*, señala:

“2.- Se entenderá que los agricultores jóvenes que se acojan a las ayudas de primera instalación poseen la capacidad profesional suficiente a la que se refiere el apartado a) del artículo 19 de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, cuando se encuentren incluidos en los siguientes supuestos:

a).- Cuando hayan obtenido o se comprometan a obtener en el plazo de dos años desde el momento de su instalación, el Diploma correspondiente al curso de Incorporación y/o Modernización de la Empresa Agraria, regulado por la Orden de 27 de septiembre de 1995 de la Consejería de Agricultura y Pesca...”

7.- Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia.- Según hemos expuesto, entre los pronunciamientos jurisprudenciales menores podemos encontrar numerosas sentencias que adoptan un criterio a nuestro juicio

razonable en cuanto a la determinación del momento en el que han de apreciarse cumplidos los requisitos señalados para el goce de los beneficios fiscales de la LMEA, en consonancia con la literalidad, el espíritu y al finalidad de aquella.

La interpretación literal, lógica, histórica, sistemática y finalista que ha quedado expuesta del artículo 9.1 de la Ley 19/1995 se ve avalada de manera muy acertada, entre otras, por las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía, Sala de Granada, y de Extremadura, que a continuación se transcriben en lo esencial.

A).- STSJ de Andalucía, Sala de Granada, número 1.177/2012, de 2 de abril.- Su Fundamento de Derecho cuarto dice: “lo determinante es si para el disfrute del beneficio fiscal que se dirime solamente podrá aplicarse cuando se esté en posesión del certificado que acredita la condición de explotación agraria prioritaria o, dichos beneficios fiscales, se pueden aplicar desde el momento del devengo, siguiendo la indicación o pauta marcada en el apartado 2 del artículo 9, mientras que se obtiene, posteriormente, dicha certificación., en este sentido, los beneficios se podrá aplicar desde el momento en que se produce el devengo de los impuestos en cuestión, siempre que la parte que aspira a obtenerlos, acomode su conducta a la pauta que tal fin impone el artículo 9.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, junto con la necesidad de obtener la certificación de finca de explotación prioritaria.

B).- STSJ de Andalucía, Sala de Granada, nº 2201/2014, de 31 de julio de 2014.- Más terminante es aún si cabe el contenido de esta Sentencia: “Fundamento de Derecho 4º.- La cuestión controvertida consiste en determinar si la parte actora, por la operación de préstamo hipotecario protocolizada en la escritura pública de 23 de diciembre de 2004, tiene derecho a los beneficios fiscales recogidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

La cuestión es determinar si tenía la posibilidad de acogerse a los beneficios aplicados en el momento del devengo del impuesto cuando todavía no había obtenido la certificación sobre la calificación de explotación agraria prioritaria.

(...)

Es requisito por tanto para que sea aplicable la exención ser titular de una explotación agraria de carácter prioritario e incluso es posible que de no ser poseída tal cualidad en el momento de la transmisión pueda alcanzarse ésta

como consecuencia de la propia adquisición de la finca. Se trata por lo tanto de una condición legal que no puede ser cumplida con posterioridad y que ha de ser acreditada mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma. El mandato legal es categórico, “para que se proceda a dicha exención”, se está legalmente configurando, junto a los requisitos materiales necesarios, la concurrencia y cumplimiento de unos requisitos de carácter formal; ciertamente cabe una interpretación acorde con el espíritu y finalidad de la norma, cual es el favorecimiento económico de determinadas explotaciones.

En consecuencia, si el préstamo se concede para adquirir fincas que permiten alcanzar la calificación de explotaciones prioritarias tienen necesariamente que existir supuestos donde la calificación no exista en el momento de la constitución del préstamo y se solicite y reconozca con posterioridad a la celebración del mismo, como sucede en el presente caso. Entender otra cosa, conduciría a que nunca sería posible aplicar el beneficio fiscal en aquellos casos en que el préstamo está dirigido a la adquisición de fincas que permiten alcanzar la calificación de explotación prioritaria, cuando el artículo 8 contempla supuestos donde las adquisiciones que se realizan mediante el préstamo hipotecario tienen por finalidad precisamente obtener esa calificación”.

C).- STSJ de Extremadura nº 526/2007, de 29 de Mayo.- En su Fundamento de Derecho tercero expone: “que el titular puede disponer de una explotación calificada de prioritaria o se puede producir esta condición debido a la adquisición *inter vivos* o *mortis causa* de una finca rústica. Y si es posible que con la transmisión o adquisición la explotación agraria sea calificada de prioritaria tienen necesariamente que existir supuestos donde la calificación no exista en el momento de la transmisión y se produzca como consecuencia de esta, como sucede en el presente supuesto. Entender otra cosa conduciría a que nunca sería posible aplicar el beneficio fiscal en aquellos casos en que es la transmisión lo que permite obtener la condición de calificación prioritaria cuando tanto el artículo 11 como el artículo 20.1 contemplan supuestos donde la adquisición del inmueble va a permitir obtener esa calificación o la primera instalación en una explotación prioritaria de un asalariado agrario”

Los argumentos de esta Sentencia, al igual que los de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía anteriormente reseñados, no dejan lugar a dudas de que la recta interpretación de los artículos de la LMEA amparan la aplicación de beneficios fiscales en el momento del devengo del impuesto correspondiente aun cuando en ese preciso instante no se posea por el

contribuyente la calificación de EAP, que se podrá conseguir *a posteriori* de forma necesariamente paulatina.

8.- Interpretación integradora del art. 9.1 de la Ley 19/1995.- Expuestos los argumentos anteriores, puede formularse una interpretación integradora de las normas generales del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones y de la especial del artículo 9 de la Ley 19/1995.

a).- La Ley del ISD regula el devengo del Impuesto, que es el del fallecimiento del causante.

b).- La Ley 19/1995 no altera en absoluto la fecha del devengo, sino que sólo concede a los herederos unas bonificaciones o reducciones de la base imponible, independientes de las que la Ley del ISD regula en su art. 20.2.c) para las empresas individuales. Tales reducciones exigen la concurrencia de varios requisitos, unos de orden material y personal y otros de tipo formal.

c).- Los primeros se refieren a la existencia de una explotación que permita ocupar, al menos, una unidad de trabajo agrario, que la renta que se obtenga de la misma esté dentro de los límites del 35% y 120% de la renta de referencia, etc. así como determinadas cualidades personales de sus titulares dispuesto en el artículo 4.1 de la LMEA.

Tales requisitos han de darse en el momento del devengo, pero también pueden alcanzarse *a posteriori* en el caso de que con la adquisición se completen esos efectos económicos y personales y necesarios para alcanzar la condición de EAP. Esto diferencia la Ley 19/1995 del beneficio de transmisión de empresa individual de la Ley del ISD, que exige para su aplicación como requisito previo en la persona del causante su derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 20.2.i LISD).

d).- Los requisitos de tipo formal se pueden cumplir, bien *a priori*, o bien con posterioridad a la fecha del devengo. En concreto, la calificación de EAP puede ser obtenida después del fallecimiento del causante, siempre que no lo hubiera podido ser con anterioridad, según se razonará más adelante.

Otros requisitos, en cambio, siempre se cumplirán *a posteriori* como ocurre con el pacto de indivisión exigido por el artículo 4.3 y el compromiso de explotación directa durante cinco años y su inscripción en el Registro de la Propiedad del artículo 9.2 de la norma referida.

9.- Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el exceso de formalismo.- En los argumentos empleados por el Tribunal Supremo para denegar la aplicación del beneficio fiscal solicitado, a nuestro juicio subyace una interpretación excesivamente formalista de la Ley 19/1995.

Nuestro Tribunal Constitucional ha dictado una reciente Sentencia⁴⁷⁵, la de fecha 27 de abril de 2015, que aborda el problema de la aplicación de beneficios fiscales (tipo reducido del ITP-AJD en la adquisición de una vivienda habitual) a una familia numerosa que, a la fecha del devengo del Impuesto, carecía del reconocimiento administrativo de tal condición.

El TEAR de Madrid entendió que era aplicable el beneficio aun cuando el título de familia numerosa fuera expedido en un momento posterior al devengo, en la medida que con su expedición se acredita una condición, la de familia numerosa, que ya existía en el momento de adquisición de la vivienda.

Por el contrario, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid consideró que, aun cuando al momento de la adquisición de la vivienda se tuviera la condición de familia numerosa, la falta del correspondiente título acreditativo impedía reconocer el derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido.

En su FD 4º, el T.C. rechaza el exceso de formalismo exigido por la Comunidad Autónoma de Madrid y confirmado por la Sentencia del TSJ, en los siguientes términos:

“No cabe duda de que las resoluciones judiciales impugnadas han optado, entre esas dos interpretaciones posibles de la norma, por aquella que, por su formalismo, no sólo resulta irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas (arts. 14 y 31.1, ambos de la CE, pues a la fecha del devengo del tributo (momento de la adquisición de la vivienda) los recurrentes ya tenían la condición de familia numerosa, acreditada con el libro de familia, aunque no por el de familia numerosa. Ahora bien, la expedición del correspondiente título de familia numerosa por la Comunidad Autónoma de Madrid en un momento en el que aún se estaba en disposición, de conformidad con la normativa tributaria, de solicitar la aplicación del beneficio (mediante la solicitud de la rectificación de la autoliquidación presentada), permitía acreditar que, ya al momento del devengo, concurría la exigencia legal para la aplicación del beneficio controvertido, la de tener la condición de

⁴⁷⁵ STC de 27 de abril de 2015, n.º 77/2015, recurso n.º 3.303/2013.

familia numerosa acreditada “mediante título oficial” (art. 5.1 de la Ley 40/2003), momento desde el cual surtían efectos “los beneficios concedidos a las familias numerosas” (art. 7.1 de la Ley 40/2003).

Estos argumentos vertidos por el Tribunal Constitucional en relación a un asunto formal y materialmente afín al que constituye el objeto de nuestro análisis, son plenamente aplicables a nuestro juicio a la cuestión planteada ya que claramente guardan identidad de razón con ésta tanto en el fondo como en la forma.

Como colofón de este capítulo debemos señalar que en nuestra opinión la interpretación de la cuestión que realiza del Tribunal Supremo representa una posición claramente restrictiva a la hora de interpretar y aplicar las normas reguladores de la transmisión de las ramas de actividad, claramente contraria al favorable enfoque que sobre dicha cuestión ha realizado la Jurisprudencia del TJUE.

A estos efectos podemos recordar la interpretación claramente favorable al despojamiento de trabas de naturaleza fiscal que realiza este tribunal en relación al régimen jurídico aplicable a las mismas; sirva como ejemplo lo dispuesto en las sentencias *Zita Modes Sarl*⁴⁷⁶ y *Schriever*, en las que se claramente el TJUE se inclina por la posibilidad de que las circunstancias que determinan la aplicación del beneficio fiscal a la transmisión de los conjuntos de elementos afectos a la actividad económica, puedan materializarse con carácter posterior al momento del devengo del impuesto que grava la transmisión de los bienes, derechos y obligaciones integrantes de estas universalidades totales o parciales de elementos afectos.

Aún cuando estos criterios interpretativos sean relativos y aplicables en el ámbito de un tributo no contemplado de forma expresa en la LMEA, no por ello resultan a nuestro juicio menos significativos a la hora de realizar la labor

⁴⁷⁶ STJUE de fecha 27 de noviembre de 2003, sobre el asunto C-497/2001, *Zita Modes Sârl versus Administration de L'ensregistrement et des domaines (Luxemburg)* y STJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, sobre el asunto C-444/2010, *Christel Schriever versus Bundesfinanzhof (Germany)*. En ellas se condensa la interpretación claramente favorable que el TJUE realiza sobre el régimen de transmisión de las ramas de actividad, caracterizado por la aspiración de materializar jurídicamente las circunstancias que garanticen la neutralidad del régimen fiscal sobre las dichas operaciones en pro del despojo de trabas tributarias a la transmisión de activos y pasivos empresariales con el objeto de no entorpecer estas vitales operaciones de reestructuración y adaptación empresarial

de interpretación de las diferentes situaciones jurídicas que derivan de la normal aplicación de dicha norma.

Por tanto una posición restrictiva de la libre transmisión de dichos elementos afectos a la actividad económica, como la realizada por el Tribunal Supremo, no puede ser sostenida a la luz del Derecho de la Unión Europea, en el ámbito de la transmisión global de activos y pasivos empresariales.

En virtud de lo anteriormente expuesto, a nuestro juicio, sería conveniente que dicho Órgano jurisdiccional se replanteara dicha cuestión con base en los fundamentos expuestos con anterioridad y en consonancia con las finalidades que caracterizan el régimen de transmisión de las ramas de actividad, que son analizadas en este trabajo de investigación, de las que la transmisión de la explotación agraria prioritaria constituye uno de sus ejemplos más significativos y singulares.

5.2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

5.2.1. RÉGIMEN JURÍDICO PRIVILEGIADO

Otra de las singulares manifestaciones de las ramas de actividad la podemos encontrar en el régimen jurídico propio de las entidades sin ánimo de lucro, que desde el punto de vista sustantivo éste viene definido fundamentalmente en las leyes 1/2002 de 22 de Marzo, reguladora del Derecho de Asociación y 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones y por la Ley Orgánica.

Estas normas constituyen la materialización jurídica del régimen de dichas entidades definido por los artículos 22 y 34.1 de la Constitución Española respectivamente, cuyo artículo 53 establece el principio de reserva de ley en esta materia para la regulación de las circunstancias básicas que definirán a dichas personas jurídicas.

Pero de forma paralela a lo anterior, su característico y específico régimen fiscal se encuentra regulado por otra disposición normativa, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

En líneas generales podemos decir que éste régimen fiscal especial atribuye un privilegiado tratamiento a las fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y federaciones deportivas⁴⁷⁷, consistente en la aplicación de

⁴⁷⁷ El artículo 2 de la Ley 49/2002 precisa qué entidades gozarán de la cualidad de entidad sin ánimo de lucro a los efectos de aplicación de este privilegiado régimen tributario en los términos siguientes “Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

un régimen de exención de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que determinan el cumplimiento de los fines de interés general que constituyen su objeto, así como la aplicación de importantes deducciones en los impuestos que gravan la fiscalidad de las personas y entidades que colaboran en la realización de dichas actividades.

Los beneficios fiscales referidos poseen entidad en una pluralidad de impuestos entre los que destaca, en el plano de la imposición directa, el Impuesto sobre Sociedades, pero sus efectos se extienden también a otros muchos impuestos de carácter indirecto como el ITP y AJD, así como a otros tributos locales como el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Resulta también destacable la posibilidad de practicar deducciones, tanto en el IS, como en el IRPF o la exención en el IVA de los convenios de colaboración empresarial para las personas que colaboren con éstas en la realización de sus fines.

Aun cuando el referido régimen fiscal especial se aplica a ambos tipos de entidades desde el punto de vista metodológico centraremos nuestra atención fundamentalmente en las primeras, las fundaciones, dada su mayor elaboración normativa y consiguiente relevancia jurídica, aun cuando las circunstancias analizadas en relación al privilegiado régimen fiscal les sean directamente aplicables también a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Inicialmente regulada por el Código Civil⁴⁷⁸, las normas anteriores tienen su precedente inmediato en la Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, en la que se trataba de manera unitaria ambos aspectos en relación a las Fundaciones.

Concretamente esta Ley, de una forma innovadora dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico, sintetizaba el tratamiento jurídico de las fundaciones en un solo texto legal, dedicando el primero de sus títulos a la regulación del

f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores”.

⁴⁷⁸ El Código Civil regula de forma dispersa el régimen jurídico de la fundación en una pluralidad de artículos entre los que cabe citar el artículo 28 relativo a la nacionalidad, el 35 en relación a la personalidad jurídica, 37 y 38 que regulan la capacidad civil, el 39 referente a la extinción y destino de sus bienes, el 41 regulador del domicilio o el 993 regulador del régimen de la aceptación o repudiación de herencias por estas entidades.

régimen sustantivo de las fundaciones y abordando la regulación de su régimen fiscal en su Título II.

Esta estructura ha sido mantenida por la actual regulación de la materia, pero separada en las dos normas legales correlativas aludidas, mediante las que se aborda de una manera más ambiciosa la regulación jurídica de la materia.

Resulta muy relevante a estos efectos, que el régimen sustantivo de dichas entidades ha sido objeto de desarrollo por las diferentes Comunidades Autónomas en sus respectivos ámbitos de aplicación, ya que esta materia no constituye una competencia exclusiva del Estado, lo que determina la necesidad de realizar una regulación separada de los regímenes sustantivo y fiscal.

A estos efectos, podemos citar como ejemplos de dicho fenómeno la Ley 10/2005, de 31 de mayo de Fundaciones de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía en la que se materializa dicha competencia por parte de la Comunidad Autónoma Andalucía, la Ley 1/1998 de 2 de marzo de Fundaciones de la Comunidad de Madrid que completa el respectivo Estatuto de Autonomía en este ámbito, o la más reciente Ley 1/2007 de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de la Rioja.

Desde el punto de vista sustantivo la distribución competencial entre el Estado y las diferentes CCAA se derivará del ámbito de actuación de la fundación⁴⁷⁹, punto de conexión que es regulado específicamente por dichas Leyes, siendo común para ambos regímenes las normas de naturaleza tributaria que vienen definidas en la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Con la vigente regulación separada del régimen fiscal se persigue por tanto una mejor adaptación a las nuevas y variadas circunstancias de dichas entidades, derivadas de la gran expansión experimentada en las últimas décadas por el fenómeno de la participación privada en actividades de interés general, todo ello con el objeto de dotar de mayor coherencia, flexibilidad y claridad a esta materia, y en consecuencia, seguridad jurídica.

⁴⁷⁹ La Ley 50/2002 regula en su artículo 36 dicha circunstancia atribuyendo la competencia de la misma a las fundaciones cuyo ámbito de actividades sea superior al de la Comunidad Autónoma, correlativamente las diferentes Leyes Autonómicas reguladoras de la materia definirán la sujeción a las mismas para las fundaciones que realicen sus actividades de forma exclusiva dentro de sus respectivos territorios.

5.2.2. PARTICULARIDADES DEL DESARROLLO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS POR LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Podemos apreciar que, a diferencia de otras entidades como las sociedades mercantiles, el desarrollo de actividades económicas no es un ámbito de actividad que pueda ser calificado como propio de las entidades sin ánimo de lucro, es más, en principio todo apunta a que más bien parece ajeno a la natural actividad de las mismas.

Por su propia naturaleza estas entidades orientan sus actividades a la prestación de servicios encaminados a la cobertura de necesidades sociales normalmente con carácter complementario a la Administración Pública, lo que determina directamente el privilegiado y favorable tratamiento que reciben por parte de los poderes públicos, entre los que destaca poderosamente su régimen fiscal especial.

Pero lo anterior no impide que las entidades sin ánimo de lucro puedan desarrollar actividades que supongan la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con el objeto de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios en el mercado, a lo que denominamos comúnmente actividades económicas.

Es más, en muchas ocasiones esta ordenación puede constituir incluso el principal vehículo por el que se materializan las actividades propias de los fines específicos de estas entidades, como puede ocurrir por ejemplo en la prestación de servicios sanitarios o de atenciones sociales a la tercera edad.

En ellas parece claro que resultará necesario contar con una estructura jurídica, material y personal que posibilite la correcta materialización de dichos servicios, caracterizados por la necesidad de una organización de bienes, derechos y obligaciones adecuada, a la que denominamos rama de actividad.

En función de lo anterior, podemos decir que la presencia de las ramas de actividad en las entidades sin ánimo de lucro constituye una singularidad esencial dentro de las mismas, por lo que su estudio posee un interés relevante a nuestros efectos, que ponemos de manifiesto en este apartado.

La Ley 50/2002, dentro del capítulo dedicado al funcionamiento y actividad de la fundación, reconoce de forma expresa esta posibilidad en su

artículo 24⁴⁸⁰, ya que no se aprecia contradicción con la naturaleza de dichas entidades, pero no podemos obviar que por si misma la presencia de esta autorización legal resulta muy significativa.

Con ello, el legislador se pronuncia de una forma relevante en relación a esa distorsión antes apuntada eliminando la duda jurídica sobre la existencia del punto de fricción que puede originarse entre la ausencia de ánimo de lucro y el desarrollo de actividades económicas.

Resulta significativo a este respecto que dicha autorización legal no es neutra e ilimitada, ya que como no podía ser de otra manera, tiene en cuenta las peculiares circunstancias que configuran el desarrollo de dichas actividades por parte de estas entidades, por lo que se encarga de precisar un límite claro al desarrollo de las mismas, cual es la defensa de la competencia.

Hemos de tener en cuenta que dada su singular naturaleza y lo favorable de su régimen jurídico (entre el que destaca el fiscal) estas entidades cuentan *a priori* con relevantes ventajas para el desarrollo de este tipo de actividades que el resto de entidades, que se ven sometidas a otro más estricto en el que deberán superarse obstáculos y soportarse cargas ajenas a aquellas.

En virtud de ello, la concurrencia de las entidades analizadas en el desarrollo de estas actividades económicas puede suponer en la mayor parte de los casos la consecución de ventajas competitivas inasumibles respecto a los operadores económicos que podemos calificar como normales.

Concretamente, el régimen tributario específico de dichas entidades representa por si mismo uno de los mayores obstáculos desde el punto de vista del mantenimiento de la libre competencia respecto al resto de entidades.

En la mayor parte de los casos, su aplicación originará una evidente ventaja competitiva para las entidades sin ánimo de lucro que ha de ser modulada en salvaguardia del referido principio de libre competencia que conforma nuestro Ordenamiento Jurídico en materia económica.

Sin embargo la Ley 50/2002 se muestra muy favorable a la actuación de las fundaciones en el ámbito de las actividades económicas, ya que va más allá de permitir la simple actuación directa de las mismas en dichas actividades, al

⁴⁸⁰ Artículo 24 de la Ley 50/2002 establece: “Las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia”.

admitir incluso su desarrollo indirecto a través de la participación de las fundaciones en otras entidades de naturaleza mercantil⁴⁸¹.

A nuestro juicio, esta cuasi ilimitada autorización para el desarrollo de actividades económicas, a través de la participación en otras entidades caracterizadas por su afán de lucro, nos parece excesiva dado el carácter propio de las fundaciones, ya que ello si parece chocar con su esencial idea de altruismo en el cumplimiento de los fines sociales que les da carta de naturaleza.

No sabemos con certeza el motivo que movió al legislador a conferir tan amplias facultades de actuación a dichas entidades, pero algunas ideas nos vienen a la mente cuando contemplamos la posibilidad de que las fundaciones reguladas por dicha norma puedan estar dominadas por el sector público, e inmediatamente recordamos la entidad de la Ley de Contratos del Sector Público y su impacto sobre el mismo⁴⁸².

Ahora bien, todo lo anterior cobra sentido al analizar la peculiaridad del régimen sustantivo de dichas entidades, que nos remite a la exigencia de efectivo destino, tanto de los ingresos propios de dichas entidades, como de los resultados derivados del desarrollo de las explotaciones económicas referidas a la realización de los fines fundaciones que les son propios.

Este efectivo destino cuenta con dos precisiones legales adicionales:

⁴⁸¹ El artículo 24 dispone: “Además, podrán intervenir en cualesquiera actividades económicas a través de su participación en sociedades, con arreglo a lo previsto en los siguientes apartados.

2. Las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Cuando esta participación sea mayoritaria deberán dar cuenta al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca.

3. Si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en sociedades en las que deba responder personalmente de las deudas sociales, deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras en las que quede limitada la responsabilidad de la fundación.”

⁴⁸² Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. «BOE» núm. 272, de 09/11/2017. BOE-A-2017-12902.

- a) La determinación de un porcentaje de efectiva reinversión que se eleva al 70% de su importe⁴⁸³.
- b) El establecimiento de un plazo máximo de materialización de cuatro años desde la conclusión del ejercicio en el que son obtenidos.

Pero la Ley 49/2002, con el objeto de no descapitalizar ni de destruir la estructura productiva de dichas entidades, excluye de dicha obligación a las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos que sean de su titularidad, por lo que su artículo 3.2º dispone que “en el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia”.

A su vez el resto de dichos ingresos y resultados deberá ser destinado a incrementar, o bien, la dotación fundacional, o bien, las reservas de dichas entidades.

Dada la rigurosidad de dicha obligación, la Ley se muestra muy precisa en la determinación de la conformación de dichas las obligaciones; así aclara que “los gastos realizados para la obtención de los ingresos podrán estar integrados, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos” por lo que podrán ser deducidos de aquellos a la hora de determinar el importe sujeto a la obligación de inversión referida.

Por tanto, podemos apreciar que resulta posible según nuestro Ordenamiento Jurídico el desarrollo de actividades económicas por parte de las entidades sin ánimo de lucro, organizándose las mismas en torno al concepto de rama de actividad, pero la singularidad de las mismas no estriba en su composición o configuración, sino en la peculiaridad del régimen jurídico especial que deriva de la propia naturaleza de su titular.

⁴⁸³ Este importe se fija por la Ley 50/2002 con carácter de mínimo ya que puede ser elevado estatutariamente según se establece en el artículo 11 de dicho texto legal.

5.2.3. TRATAMIENTO DE LAS RAMAS DE ACTIVIDAD EN LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO

5.2.3.1.- Enfoque general

En función de lo anterior, desde la perspectiva tributaria, la rama de actividad se verá sometida a unas consecuencias fiscales radicalmente diferentes al régimen propio de otras entidades ya analizadas, por lo que en su mayor parte carecerán de sentido las consideraciones realizadas respecto al régimen de las entidades estudiadas en los capítulos anteriores.

La característica fundamental del régimen fiscal especial aludido es la aplicación de la exención en una pluralidad de tributos para estas entidades, para ello habrán de estar sujetas al régimen sustantivo propio de las mismas y cumplir con las exigencias adicionales que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002.

Cumplidas éstas se desplegarán una serie de beneficiosos efectos tanto para la entidad titular de la rama de actividad, como para las personas que colaboren con el desarrollo de las actividades que constituyen el cumplimiento de los fines de interés general para las que fueron creadas éstas⁴⁸⁴.

Se muestra muy interesante el análisis de la regla contenida en el punto tercero del artículo 3 el cual, para el goce del régimen de exención tributaria, exige que las actividades económicas realizadas por la entidad como regla general deban constituir una concreta materialización del cumplimiento del objeto o finalidad específica de aquellas.

Resulta normal el ejercicio de actividades económicas por parte de las entidades sin ánimo de lucro, como materialización de sus finalidades, fenómeno al que la doctrina mercantil denomina “fundación-empresa” de naturaleza funcional.

⁴⁸⁴ El primer punto del artículo 3 de la Ley 49/2002 precisa con carácter no taxativo los fines de interés general cuyo desarrollo permitirá acogerse a las entidades sin ánimo de lucro a los beneficios dispuestos por la misma en los términos siguientes: “Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial”.

En muchos casos, solo a través del desarrollo de dichas actividades económicas se puede lograr la consecución de los fines para los que fue creada la entidad ya que la rama de actividad económica posibilita el cumplimiento de aquella resultando imprescindible a estos efectos. Este es el caso de las fundaciones de asistencia sanitaria que deben organizarse en forma de hospital para ser eficaces.

Solamente se excepciona de esta exigencia, a los efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal especial, a las actividades económicas ajenas al cumplimiento de los fines, siempre que los ingresos procedentes de las mismas no superen el cuarenta por ciento de los ingresos totales de la entidad y no vulneren las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación a otras entidades diferentes que realicen las mismas actividades.

Entre los beneficios fiscales previstos en dicha norma para su aplicación a las entidades sin ánimo de lucro en relación a las ramas de actividad, cabe destacar la exención en el Impuesto sobre Sociedades para los beneficios procedentes de la realización de actividades económicas, que la Ley califica como exentas, dada su vinculación al cumplimiento de los fines específicos de la entidad no lucrativa.

Dicha previsión se materializa en los artículos 6.4º y 7 de la citada norma, que determinan como exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas que procedan de actividades económicas directamente relacionadas con el cumplimiento del objeto o finalidad específica.

Para ello, la Ley establece en su artículo 7 el siguiente listado de actividades que pueden ser desarrolladas por la entidad bajo la consideración de actividad económica exenta.

Dichas actividades son las siguientes:

“1) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.

c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.

d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.

e) Asistencia a minorías étnicas.

f) Asistencia a refugiados y asilados.

g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.

h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

i) Acción social comunitaria y familiar.

j) Asistencia a ex reclusos.

k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

m) Cooperación para el desarrollo.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.

2) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3) Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4) Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en

dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6) Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7) Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9) Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10) Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales”.

En función de la vinculación con los fines de la entidad MARTÍN DÉGANO distingue tres clases de actividades exentas:

a) Las desarrolladas en cumplimiento estricto de su finalidad, reflejadas en los apartados 1 a 10, ambos inclusive.

b) Las actividades auxiliares o complementarias de aquellas reflejadas en el apartado décimo primero.

c) y las actividades sin relación con el objeto específico de aquellas, siempre que sean de escasa relevancia del apartado décimo segundo⁴⁸⁵.

A esta exención del IS hay que unir, para completar el privilegiado régimen fiscal, otras relevantes exenciones en otros impuestos como es el caso del ITP y AJD. En virtud de la misma quedarán exentas las operaciones sobre bienes y derechos sujetos al impuesto realizadas por dichas entidades, entre las que se encuentran las de los bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades empresariales de las mismas.

También gozarán de exención en el IBI los inmuebles que sean titularidad de la entidad siempre que no se encuentre afectos a actividades económicas no exentas.

Por el contrario, la exención del Impuesto de Actividades Económicas alcanza a todo tipo de actividades económicas que sean desarrolladas por estas entidades cualquiera que sea su naturaleza.

Esta norma también establece la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para las actividades económicas desarrolladas por estas entidades, siempre que se correspondan con actividades económicas exentas, no siendo aplicable la misma sobre los bienes inmuebles afectos a actividades no exentas.

Otro de los beneficios fiscales establecidos para estas entidades es la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles, onerosas o lucrativas, cuyo sujeto pasivo sea una entidad sin ánimo de lucro, cualquiera que sea la afección a la actividad económica de los mismos.

También resulta destacable la aplicación de un tipo reducido del 10% para los beneficios que se materialicen en el ámbito de esas otras actividades económicas, que no constituyen la materialización concreta del objeto específico de la actividad de aquellas.

En estos casos, la determinación de la base imponible sujeta al gravamen correspondiente se ciñe exclusivamente a las actividades económicas no exentas, ya que resultarán deducibles la totalidad de los gastos necesarios para la obtención de dichos ingresos, entre los que, además de los no deducibles por la normativa general de la LIS no se incluyen “a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las

⁴⁸⁵ MARTÍN DÉGANO, I. “La necesaria conexión entre el fin de las fundaciones y las explotaciones económicas exentas”. Revista Quincena Fiscal número 4 febrero II 2013. pág. 123.

rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas”.

5.2.3.2. Singularidades de las ramas de actividad en las entidades no lucrativas

Resulta obligado aludir en este apartado a las singularidades que apreciamos en el régimen jurídico tributario de las ramas de actividad aplicable a las entidades sin ánimo de lucro respecto del régimen general analizado.

Dichas peculiaridades son definidas por la propia Ley 49/2002 y se refieren a la naturaleza de las ramas de actividad, que aun no estando incluidas en el listado referido en su artículo 7, son merecedoras a juicio del legislador de un tratamiento fiscal privilegiado.

En primer lugar, nos encontramos con las actividades económicas que constituyen el objeto específico de la entidad sin ánimo de lucro, que en principio parecerían ser merecedoras de la aplicación de los beneficios fiscales analizados por el mero hecho de su ajuste a las previsiones estatutarias

Pero a juicio de una parte significativa de la doctrina científica, la exención no debe aplicarse, como regla general, por el mero ejercicio de cualquiera de estas explotaciones, sino que éstas deberán estar supeditadas al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, posición ésta que compartimos sin reservas ya que de no ser así estaríamos ante un posible conflicto de aplicación de la norma tributaria.

A estos efectos MARTÍN DÉGANO precisa que debe rechazarse una mera conexión formal, no siendo suficiente que una actividad esté recogida en los estatutos para que pueda considerarse realizada en cumplimiento de los fines

fundacionales, por lo que tiene que haber “una identidad consustancial entre la actividad realizada y los fines propios de la Fundación no siendo válida la meramente formal derivada de los estatutos”⁴⁸⁶.

Esta opinión es compartida por la Audiencia Nacional, que en su Sentencia de de 5 de mayo de 2011⁴⁸⁷, (JT 2011, 498) relativa al régimen especial de las entidades parcialmente exentas del IS, establece que dicha norma de exención “debe interpretarse de forma disyuntiva, es decir, que debido a la variedad de tipologías ... , en algunos de los casos habrá de estarse al objeto social, mientras que en otros supuestos .., ha de atenderse no al objeto social sino a la <<finalidad específica>>, pues esta es la razón de ser de la exención tributaria, ya que de no interpretarse teleológicamente ese precepto, bastaría la voluntad de la entidad para extender la exención a actividades económicas o empresariales propias, generadoras de rentas para aquel, con tal de estar estatutariamente previstas, y pese a ser ajenas a la finalidad propia que las caracteriza”.

A nuestro juicio, dichos postulados resultan claramente extrapolables al caso que nos ocupa en relación a la aplicación del régimen fiscal privilegiado de la Ley 49/2002 a las ramas de actividad económica que representan el cumplimiento estricto de los fines de la entidad, las cuales habrán de estar conectadas formal y materialmente de forma directa con la finalidad y actividad principal de ésta.

En este punto también debemos aludir a una serie de ramas de actividad que a pesar de no estar incluidas en el referido listado, serán beneficiarias de un tratamiento uniforme.

Junto a las explotaciones económicas exentas analizadas, la Ley define el concepto de explotación económica de carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos a las que también les será aplicable dicho régimen fiscal especial.

Gozarán de dicha naturaleza las ramas de actividad cuyas explotaciones económicas tengan carácter meramente auxiliar o complementario de las referidas explotaciones económicas exentas o de las actividades orientadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto específico de la entidad sin fines

⁴⁸⁶ MARTÍN DÉGANO, I. op. Cit., págs 127 y 128.

⁴⁸⁷ Sentencia Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 5 de mayo de 2011, (JT 2011, 498).

lucrativos, siempre que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

También resulta relevante el concepto legal de explotación económica de escasa relevancia del que gozará cualquier actividad económica desarrollada por una entidad sin ánimo de lucro, sin atender a circunstancia alguna referente a su estructura, composición o actividad, cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere para cada ejercicio la cifra de 20.000'00 Euros.

En todo caso, la Ley establece un límite absoluto al desarrollo de dichas actividades no exentas por la entidad sin ánimo de lucro que se fija por el punto 3º del artículo 3 en el cuarenta por ciento de los ingresos totales de la misma, no pudiéndose en consecuencia superarse éste a riesgo de perder el privilegiado régimen fiscal referido.

Junto a ellas la Ley 49/2002 establece desde el punto de vista negativo una peculiaridad muy significativa respecto del régimen general estudiado a lo largo de este trabajo de investigación.

Esta peculiaridad consiste en la no consideración como actividad económica de las actividades consistentes en el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad lo que define el artículo 3 punto 4º en los términos siguientes: “A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la 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. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica”.

En consecuencia, en virtud de este precepto, se produce una significativa quiebra con el régimen general de la LIS para la consideración de actividad económica a las actividades de arrendamiento inmobiliario.

Recordemos que dicho tratamiento es atribuido por el artículo 5 de aquella a las actividades de arrendamiento de inmuebles en los términos siguientes: “Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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 el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”.

Según el estudio realizado en capítulos anteriores de este trabajo el arrendamiento de inmuebles propios de las personas jurídicas puede realizarse bajo la naturaleza de actividad económica siempre que la estructura empresarial oportuna cuente al menos con una persona dedicada exclusivamente a la gestión de dicha actividad. En otro caso nos encontraremos ante una mera actividad de gestión de un patrimonio inmobiliario que puede deparar perniciosas consecuencias fiscales para la entidad titular del mismo.

Pues bien esta posibilidad es rechazada de forma expresa por la Ley 49/2002, pero a diferencia del régimen general, los rendimientos de dichos arrendamientos inmobiliarios quedarán amparados por la aplicación del régimen general de exenciones definido por la misma⁴⁸⁸.

5.2.4. ANÁLISIS BAJO LA PERSPECTIVA DEL DERECHO COMPARADO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

5.2.4.1. Carácter del régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro en el Derecho Comparado Europeo

A diferencia de los regímenes fiscales analizados hasta el momento, la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro carece de una regulación uniforme desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea.

Serán los diferentes Estados miembros los que configurarán este importante campo jurídico con la regulación singularizada que del mismo realicen, en la que en la mayoría de los casos se pueden apreciar una serie de notas definatorias comunes.

El análisis que vamos a realizar se bifurca en dos aspectos fundamentales, en primer lugar, abordaremos el carácter del régimen fiscal especial en relación a su aplicación, dado que del mismo se derivan importantes consecuencias fiscales, para terminar en segundo lugar con el estudio del tratamiento que los diferentes Estados miembros realizan sobre la fiscalidad de

⁴⁸⁸ El punto 1º.c) de su artículo 6 determina como renta exenta a los rendimientos derivados del patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos.

las explotaciones económicas desarrolladas por las entidades caracterizadas por la ausencia de lucro.

En relación al primero de dichos aspectos, debemos apuntar que la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 tiene un carácter opcional para la entidad sin ánimo de lucro, por lo que será ésta la que mediante el ejercicio de la opción se acoja a dicho régimen, quedando vinculada a la aplicación del mismo *sine die* ⁴⁸⁹ en tanto no se produzca su renuncia expresa.

A diferencia de otros ordenamientos tributarios en los que la aplicación del régimen fiscal especial tiene carácter rogado, entre los que destaca el del Reino Unido, el español se inclina por el carácter opcional y automático aludido, pero con la peculiaridad de que la aplicación del mismo podrá ser revisada *a posteriori* por la Administración Tributaria.

En el Reino Unido la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro no tiene ese carácter, pues precisa del reconocimiento previo y expreso del cumplimiento de los requisitos por parte de la Administración Tributaria, siendo éste lo que permitirá a la entidad sin fines lucrativos acogerse a dicho régimen privilegiado.

En el transcurso del procedimiento administrativo la entidad solicitante deberá acreditar que ha sido constituida con fines benéficos de forma exclusiva, para lo que habrán de cumplirse requisitos de orden jurisdiccional, registral y de gestión.

El primero de ellos implica su sometimiento al protectorado del Reino Unido o de otro país con el que el Reino Unido mantenga estrechos lazos jurídicos, el segundo implica su constancia registral en alguna de las soberanías anteriores y por último deberán contar con medios y personas idóneas para el cumplimiento de su finalidad específica que a su vez deberá ser adecuada.

A diferencia del caso español la garantía de aplicación de este régimen se basa en que, una vez ha sido reconocida la aptitud de la entidad para el desarrollo de dichas actividades de interés general, será necesaria la efectiva materialización de la inversión de los recursos de la entidad sin fines lucrativos en las actividades de interés general que la caracterizan, aplicándose la

⁴⁸⁹ El ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro y su desistimiento, se regulan en el artículo 1 del Reglamento de aplicación de la Ley 49/2002, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, debiendo materializarse mediante la presentación de la declaración censal modelo 036.

exención en consecuencia con independencia del origen de los recursos empleados.

Por tanto, gozarán plenamente de la exención tributaria incluso la totalidad de los rendimientos de actividades económicas que sean desarrollados por la entidad a condición de que se destinen efectivamente al cumplimiento de los fines para los que fue creada la entidad, no aplicándose el régimen por tanto a los recursos vacantes, lo que a juicio de PASCUAL GONZÁLEZ⁴⁹⁰ supone una mayor seguridad jurídica, tanto para la entidad directamente beneficiaria del régimen especial, como para las personas colaboradoras con sus actividades.

Aun más riguroso en este aspecto se muestra el régimen de reconocimiento previo establecido por la República de Irlanda, que en unos términos similares al caso británico establece la necesidad de dicho análisis previo del cumplimiento de los requisitos que posibilitan la aplicación del régimen especial por parte de las autoridades tributarias, pero con la necesidad adicional de posponer su efectiva entrada en vigor por un periodo de dos años posteriores al mismo, lo que a nuestro juicio supone un excesivo celo en la salvaguardia de dichas condiciones, que incide decisivamente en la ineficacia del mismo derivada de esa gran rigidez formal.

La regulación jurídica de Suecia en relación al régimen especial de estas entidades también posee esta naturaleza, ya que será la Administración Tributaria la que declarará de forma expresa el acogimiento a dicho régimen tras el correspondiente estudio de las circunstancias concurrentes en la entidad sin fines lucrativos, en unos términos similares al sistema británico referido.

Por su parte el Ordenamiento jurídico francés establece un sistema que podríamos calificar de mixto, pero que a los efectos tributarios se encuentra más cercano al modelo español.

Su estructura general se alinea con la aplicación automática del régimen, aunque posee algún matiz diferenciador, ya que el régimen fiscal especial será de aplicación inmediata para la entidad sin ánimo de lucro y sin necesidad de que sea solicitado por ésta, pero dicha aplicación está supeditada al previo reconocimiento administrativo de la entidad como de utilidad pública, tarea que corresponde a órganos estatales diferentes a la Administración Tributaria.

⁴⁹⁰ PASCUAL GONZÁLEZ M. M. “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”. Revista Quincena Fiscal. Octubre 2016, nº 17, págs. 52 a 63.

También puede ser calificado como mixto el sistema de Finlandia, ya que posee un sistema muy parecido al español en el transcurso de la vida de la fundación, que posibilita el control *a posteriori* del cumplimiento de requisitos, pero a diferencia del nuestro, exige un control previo del cumplimiento de los requisitos por parte de la Administración Tributaria, alineándose de esta manera con el Sistema Británico referido, aunque con un carácter claramente menos riguroso.

Por tanto, la aplicación del régimen fiscal no resulta automática para las fundaciones desde el momento de su constitución, siendo necesario la solicitud de aplicación por parte de la interesada, y una vez reconocida la pertinencia de su aplicación, su continuidad quedará supeditada, al igual que en nuestro caso, a la permanente concurrencia de los requisitos que fundamentan su aplicación, situación que podrá ser revisada *a posteriori* por la Administración Tributaria Finlandesa.

Con ligeras variantes podemos decir que los requisitos básicos que posibilitan la aplicación del régimen especial en todos ellos son comunes y pueden resumirse en los siguientes: en primer lugar, la necesidad de desarrollo de actividades sin ánimo de lucro con carácter prioritario, en segundo lugar, el destino efectivo de la mayor parte de sus ingresos al cumplimiento de dichos fines y, en tercer lugar, el desarrollo efectivo de una actividad encaminada a la satisfacción de necesidades de interés público.

Pero este sistema no siempre es homogéneo ya que existen algunos casos en los que la regulación del régimen excede dichos parámetros, como es el caso de la República Checa.

A diferencia de la tendencia dominante, su legislación basa la aplicación de la exención derivada del régimen fiscal especial fundamentalmente en la forma jurídica que adopta la entidad, dejando en un segundo plano el destino de los recursos de la misma.

En este caso, lo relevante para la aplicación del mismo será la congruencia de la actividad de la entidad sin fines lucrativos con su régimen jurídico, lo que puede deparar resultados paradójicos, amparando por tanto en algunos casos situaciones en las que los recursos de las entidades son destinados a la satisfacción de intereses particulares congruentes con su regulación estatutaria, lo que a nuestro juicio representa una clara desviación de la finalidad del régimen analizado.

En el Sistema Checo se disocia por tanto la naturaleza no lucrativa de la entidad y el cumplimiento de fines de interés general, lo que determina consecuencias que no podemos aplaudir, dada la justificación última que a nuestro juicio ha de sustentar la propia existencia del régimen referido, que no es otra que la satisfacción de necesidades generales a través de la actuación de la iniciativa privada, en claro paralelismo con la actuación de los poderes públicos.

Pero incluso no incurriendo en estos excesos, el sistema español al igual que el resto los sistemas de aplicación automática, entre los que destaca el de Bélgica, origina algunos problemas importantes consistentes en los efectos derivados de la apreciación negativa de la procedencia del mismo por parte de los órganos tributarios revisores⁴⁹¹.

Desde el punto de vista tributario estos efectos, consisten fundamentalmente en el despojo de los beneficios fiscales aparejados al régimen especial de estas entidades.

Por tanto se desplegarán con carácter retroactivo, originando una serie de problemas jurídicos y fiscales que comúnmente derivarán en importantes perjuicios, tanto para las entidades que hayan gozado indebidamente del mismo, como también para las personas físicas y jurídicas colaboradoras con las actividades de aquellas.

Dado su importante impacto esta problemática ha sido abordada tanto por la doctrina administrativa, como por la científica con interesantes pronunciamientos.

Un ejemplo muy significativo de primera podemos encontrarlo la resolución del TEAC de fecha 5 de febrero de 2015, en Recurso Extraordinario de Alzada para Unificación de Doctrina. En ésta, dicho Órgano revisor se postula claramente a favor de que las consecuencias derivadas del incumplimiento por la entidad sin ánimo de lucro de las condiciones determinantes de la aplicación del régimen fiscal, sean asumidas con carácter retroactivo tanto por ella, como también por las personas colaboradoras en sus actividades⁴⁹².

⁴⁹¹ PASCUAL GONZÁLEZ (op. cit. Pág. 67) pone de manifiesto esta problemática en su artículo citado por lo que propone aplicar la exención referida en función del destino de sus rentas y no por su origen, materializando dichos beneficios fiscales mediante una deducción en la base imponible que alcance al valor de los gastos incurridos en el ejercicio por el desarrollo de actividades de interés general

⁴⁹² PASCUAL GONZÁLEZ op. cit. pág. 68.

De este modo, se producirá una importante quiebra del principio de confianza legítima, que el colaborador con las actividades de la entidad sin ánimo de lucro puso en ella, debiendo devolver en consecuencia el importe de los beneficios fiscales disfrutados, más los intereses de demora.

Por tanto se hará recaer sobre estos terceros de buena fe las consecuencias de unos hechos ajenos a su diligente y confiada actuación representando otra importante quiebra del denostado principio de seguridad jurídica que debiera imperar en la aplicación de las normas tributarias.

Nos parece más lógico y ajustado a Derecho que dicha obligación recayera exclusivamente en la entidad beneficiaria de dichos recursos, e incumplidora de las condiciones necesarias para la aplicación del régimen especial.

Esta posición con la que no podemos estar de acuerdo, a nuestro juicio se fundamenta en el ya aludido principio de recaudación que parece imperar en la actuación de la Administración Tributaria Española en su conjunto.

Dicha postura es compartida por numerosos autores entre los que cabe citar a PEDREIRA MENÉNDEZ⁴⁹³, este último se inclina por considerar que la carga fiscal aparejada al incumplimiento de los requisitos que permiten la efectiva aplicación del régimen especial “debería recaer sobre la entidad donataria y a ella debería dirigírsela Administración tributaria para exigirle el resarcimiento por las deducciones indebidamente practicadas por los donantes, al amparo de las certificaciones fiscales emitidas” por aquella⁴⁹⁴.

5.2.4.2. Tratamiento fiscal del desarrollo de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro en el Derecho Comparado Europeo

Desde la segunda de las perspectivas aludidas podemos observar que, en líneas generales, los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados dispensan un tratamiento muy similar en relación al desarrollo de las actividades económicas por estas entidades de derecho privado caracterizadas por la carencia de ánimo de lucro, centrándose fundamentalmente en la

⁴⁹³ PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma, la regulación de las entidades no lucrativas u el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma”, Aranzadi, Pamplona 2015, pág. 155.

⁴⁹⁴ El artículo 10 de la Ley 49/2002 establece la aplicación de un tipo reducido del impuesto sobre sociedades del 10% sobre los rendimientos de las actividades no exentas.

aplicación de un régimen de exención a los rendimientos derivados del desarrollo de actividades económicas.

Pero desde una perspectiva metodológica podemos agrupar los diferentes tratamientos jurídicos en dos grupos diferenciados; por un lado, encontramos los regímenes que atribuyen la aplicación del régimen en función de la naturaleza de la actividad económica de la que derivan los rendimientos y por otro, apreciamos la aplicación del mismo en función del destino de las rentas obtenidas por la entidad, con una menor atención al origen de las mismas.

Dentro del primero de estos grupos se encuentra el caso español, ya que según hemos podido observar, establece la aplicación del régimen de exención a las diferentes actividades económicas, en función de un criterio de afección al cumplimiento de los fines que le son propios a la entidad, con independencia de la cuantía de dichos rendimientos.

Pero dicho régimen extiende estos beneficios, aunque con carácter más atenuado a otras actividades incluso no relacionadas con el cumplimiento de los fines propios de la entidad, a las que establece solamente dos límites, uno cuantitativo, referido al porcentaje no superior al cuarenta por ciento de los ingresos totales de la entidad y otro cualitativo, basado en el respeto a la libre competencia con otros operadores económicos⁴⁹⁵.

Resulta oportuno recordar que la Ley 49/2002, incluso permite la aplicación de este régimen a los rendimientos derivados de la participación directa en otras entidades aunque no estén caracterizadas por su ánimo de lucro⁴⁹⁶.

Este mismo enfoque sirve de base a la regulación tributaria de las actividades económicas desarrolladas por estas entidades en el Ordenamiento

⁴⁹⁵ Los puntos 11º y 12º del artículo 7 de la Ley 49/2002 define como explotaciones económicas exentas a las siguientes: “11º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros”.

⁴⁹⁶ El artículo 6 define las rentas exentas y dispone: “Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos: 2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres”.

Jurídico Alemán, que declara exentas las rentas derivadas de la explotaciones económicas directamente relacionadas con el cumplimiento de los fines que le son propios a la entidad no lucrativa, siempre que, al igual que ocurre en el caso español, un porcentaje relevante de las mismas tenga como efectivo destino el ejercicio de dichas actividades, circunstancia ésta que queda salvaguardada por el establecimiento un porcentaje mínimo de dos tercios.

De igual modo se admite la exención de los rendimientos derivados del desarrollo de actividades empresariales desvinculadas del cumplimiento de los fines de la entidad siempre que sus ingresos no superen los 35.000'00 Euros.

La regulación alemana establece también la exención para los rendimientos derivados de la participación en otras entidades mercantiles siempre que en ellas no se posean derechos de voto.

El caso francés también se alinea con este primer grupo ya que considera exentas a las rentas derivadas de las actividades económicas relacionadas con el cumplimiento de los fines de la entidad no lucrativa.

Pero la efectiva aplicación de dicho régimen también se apoya en el efectivo destino de dichas rentas a las actividades propias de la entidad y en el cumplimiento de las condiciones siguientes: desvinculación de la habitual forma de dirección de dichas actividades en el sector lucrativo, carencia de intereses financieros adicionales en la gestión de dichas actividades y mantenimiento de las condiciones de libre competencia con otros operadores económicos.

Esta postura es adoptada también por el Ordenamiento Italiano que considera exentas las rentas derivadas de las actividades económicas que constituyan cumplimiento de fines no lucrativos de la entidad dejando fuera del beneficio a algunas rentas no vinculadas con aquel.

El caso lituano resulta también curioso, ya que se alinea con este grupo aunque de una manera aun tanto peculiar, puesto que determina la aplicación del régimen de exención en función de la calificación jurídica del origen de los fondos; así considerará exentos los rendimientos provenientes de las actividades económicas en función de un criterio exclusivamente cuantitativo, por lo que será aplicable solo hasta el límite de 300.000'00 Euros.

Al igual que nuestro caso, Portugal también discrimina la aplicación del régimen de exención en función del origen de las rentas, excluyendo de la

aplicación del mismo a las actividades empresariales no relacionadas con el objeto de actividad específico de la entidad sin ánimo de lucro.

Por último podemos citar dentro de este grupo a la regulación finlandesa, que considera exentas las rentas de una serie de orígenes entre los que no se encuentran las actividades empresariales ni los rendimientos derivados de participaciones en empresas, admitiendo solamente su aplicación sobre algunas actividades menores como la distribución de loterías y la organización de rifas benéficas.

Dentro del segundo grupo podemos mencionar al Reino Unido que establece la exención no en función del origen de los rendimientos de la actividad económica sino en el efectivo destino de los mismos a las actividades que dan carta de naturaleza a la entidad sin ánimo de lucro.

PASCUAL GONZÁLEZ resume dicho enfoque con la expresión siguiente: “Si con las rentas obtenidas, con independencia del origen que tenga, la fundación cumple con su fin fundacional de realizar actividades benéficas, quedará la entidad no lucrativa exenta de tributación”⁴⁹⁷.

Este autor refiere que incluso la legislación del Reino Unido va más allá en este campo ya que extiende el sistema de exención a los ingresos obtenidos provenientes de las inversiones realizadas por la entidad sin ánimo de lucro como accionistas mayoritarias de otras empresas. “Y aunque a la sociedad de la que la fundación es accionista mayoritaria se le aplique un tratamiento fiscal separado de la fundación matriz, al tener que tributar por sus beneficios, sin embargo, se preceptúa la posibilidad de tampoco tener que tributar por ellos si todos sus beneficios son donados a la fundación matriz, o cualquiera otra fundación”.

En función de lo anterior podemos apreciar que el sistema Británico se configura como el paradigma de este segundo grupo extendiendo los efectos de a exención a cualquier rendimiento cualquiera que sea su origen o naturaleza a condición de inversión en las actividades de interés general que son propias de la entidad.

La legislación de Suecia se alinea también con este segundo grupo, ya que entiende aplicable la exención a todo tipo de rendimientos obtenidos por la entidad sin fines lucrativos, siempre que se destinen de manera efectiva al cumplimiento de sus finalidades específicas, pero a diferencia del anterior excluye de la aplicación del régimen de exención a los rendimientos derivados

⁴⁹⁷ PASCUAL GONZÁLEZ M. M. op. cit., pág. 58.

del ejercicio de todo tipo de actividades económicas, por lo que podríamos calificarlo como mixto dado que al excluir la aplicación de la exención sobre algunos tipos de rendimientos entre los que se incluyen los de fuente empresarial participa aunque sea de forma parcial de las características apuntadas en el primer grupo.

Por tanto podemos apreciar claramente que la determinación del régimen especial privilegiado de exención en función de la calificación jurídica del origen de las rentas de la entidad se muestra como claramente predominante en nuestro entorno jurídico comunitario, pero aun así hay autores que proponen la reforma de nuestro sistema, orientada hacia este segundo grupo, es decir, la aplicación del beneficio en función del efectivo destino de las rentas.

Entre ellos destaca el aludido PASCUAL GONZÁLEZ que se inclina por una curiosa posición consistente básicamente en la modificación esencial del sistema orientada a su aplicación en función del destino efectivo de los recursos obtenidos por la entidad⁴⁹⁸.

Pero esta propuesta incluye una llamativa y profunda modificación técnica del régimen que consiste en la articulación de un sistema de deducción basada en ese destino efectivo de los recursos económicos obtenidos de una pluralidad de vías, como alternativa al actualmente imperante de régimen de exención.

Según este autor, de esta manera se garantizaría la efectiva aplicación del régimen privilegiado a las situaciones de eficaz cumplimiento de los fines para las que fueron creadas dichas entidades que son en último término los que justifican la aplicación de tan benévolo tratamiento fiscal.

Según su criterio, deberían invertirse los parámetros de aplicación actuales basados en la exención de los rendimientos y considerar sujetos al IS la totalidad de las rentas obtenidas por las entidades referidas, aplicando una deducción ilimitada sobre la cuantía de las rentas efectivamente destinadas al la satisfacción de la necesidades sociales generales que justifican la existencia de aquellas.

Además, según dicho autor, la adopción de este criterio permitiría dotar al régimen jurídico analizado de una mayor certeza jurídica, que derivaría en una posición de seguridad tanto para la entidad, como para las personas colaboradoras con sus actividades, tan denostada en la actualidad por las

⁴⁹⁸ PASCUAL GONZÁLEZ op. cit. Págs. 58 a 68.

quiebras analizadas de nuestro sistema y la interpretación que del mismo realiza la doctrina administrativa antes referida.

Aun cuando reconocemos la originalidad de la propuesta anterior, nuestra opinión es claramente contraria a la aplicación de la misma, sin que ello suponga menoscabo alguno sobre la tesis mantenida por este autor.

A nuestro juicio, de ser adoptada por nuestra regulación legal dicha posición, ello supondría que en la práctica quedarían sometidos a tributación efectiva por el IS a gran parte de las rentas obtenidas por las entidades sin ánimo de lucro, dada la inevitable desconexión temporal entre la obtención del estas y la planificación adecuada de su inversión en las actividades propias del cumplimiento del objeto específico de actividad de aquellas.

Dicho sometimiento a tributación efectiva podría derivar en multitud de casos en una disminución significativa de la capacidad de inversión y actuación de la entidad, lo que derivaría en una evidente pérdida de eficacia.

Por tanto, de ser considerada dicha propuesta, a nuestro juicio esta estructura debería ser complementada con un régimen transitorio que permitiera a la entidad acogerse a un sistema de diferimiento compatible con el cumplimiento de los fines que la conforman.

De igual modo, también observamos una debilidad evidente en la misma, ya que ésta se centra en la imposición directa en el exclusivo ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sin reparar en el resto de beneficios fiscales que la estructura de la exención permite aplicar a las entidades sin ánimo de lucro.

Sería muy difícil mantener dicha propuesta en el ámbito de los demás tributos analizados, que conforman en su conjunto el beneficioso régimen fiscal especial.

Concretamente, difícil ajuste tendría en relación al IBI que se configura en nuestro sistema como uno de los grandes pilares en los que se apoya el régimen de exención.

A nuestro juicio sería ciertamente complicado el establecimiento de unos criterios eficaces de deducción en este impuesto, ligados al cumplimiento de obligaciones de inversión efectiva, con el objeto de paliar los problemas tributarios que se derivarían de la previa tributación efectiva en el mismo, lo que en todo caso no representaría ninguna ventaja sobre el actual régimen de exención.

Los criterios anteriores cobran si cabe mayor relevancia en el ámbito del IIVTNU o del IAE. En el primero de ellos quizás fuera interesante aplicar dicho sistema con sometimiento al efectivo destino de los inmuebles, pero en definitiva dicha concepción derivaría muy posiblemente en una descapitalización de las entidades que se verían lastradas por el peso de una implacable fiscalidad, representando un claro obstáculo para el cumplimiento eficaz de las actividades que le son propias.

A nuestro juicio, el actual sistema de exención previa, sometida a la condición de inversión *a posteriori*, goza de una mayor eficacia a la hora de establecer unos parámetros que permitan a estas entidades ejecutar las tareas de índole social que justifican su existencia.

Una prueba indirecta de ello podemos encontrarla en la general aplicación del mismo por los diferentes sistemas tributarios estudiados, lo que permite comprobar su eficacia; otra cuestión diferente será el sistema de garantías de aplicación adoptado por los diferentes ordenamientos fiscales analizados.

Pero resulta evidente que el sistema de exención depara unos efectos más amplios que el propuesto por este autor, tanto desde el punto de vista cuantitativo, en relación a la disponibilidad de recursos que permitan a estas entidades realizar eficazmente sus fines, como cualitativo, en función de la especial naturaleza de dichas entidades en relación a un amplio abanico de tributos, lo que deriva en una situación más acorde con los principios que inspiran dicho régimen fiscal especial que como observamos está claramente dirigido a garantizar la efectiva actuación de las entidades sin ánimo de lucro como complemento indispensable para materializar los fines perseguidos por los diferentes estados sociales de Derecho de nuestro entorno.

A nuestro juicio, el sistema actual vigente en España posee importantes ventajas sobre otros de los analizados, por un lado nos parece acertado el sistema de aplicación automática vigente, con un control *a posteriori*, ya que ello infunde en la aplicación del régimen especial la necesaria flexibilidad para el eficaz y temprano cumplimiento de sus fines.

Ello no es óbice para que no se hayan de fortalecer los instrumentos de control del efectivo cumplimiento de las obligaciones que les son propias a estas entidades, así como los efectos que derivan de su incumplimiento, que deberían centrarse de forma exclusiva y excluyente en la entidad infractora de los mismos, y no extenderse a otras personas, que guiadas por una apariencia

legal y formal acreditada, colaboran con las actividades de aquellas de una manera loable.

Por tanto, a nuestro juicio debería ser modificado radicalmente el enfoque que de dichas consecuencias realiza en estos momentos la doctrina administrativa analizada, materializada en la resolución del TEAC comentada, con el objeto de garantizar la legítima confianza de los terceros colaboradores evitando las perniciosas consecuencias que para ellos se derivan en estos momentos.

Por otro lado, nos parece que la aplicación del sistema de exención general resulta apropiado dada la singular naturaleza de estas entidades, ya que se aleja de la natural desconfianza hacia el contribuyente que por desgracia impera en la actual labor del legislador tributario, otorgando a su vez un alto grado de seguridad jurídica.

Sin embargo, hay aspectos de la regulación legal analizada que si deberían ser modificados en relación a la regulación tributaria de las ramas de actividad económica cuya titularidad corresponde a las entidades sin ánimo de lucro.

En primer lugar debemos poner de manifiesto nuestro absoluto desacuerdo con la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos puedan desarrollar actividades económicas que no se encuentren vinculadas al efectivo y directo cumplimiento de los fines de interés general para los que fueron creadas.

A nuestro juicio, el ejercicio de dichas actividades en competencia directa con otros operadores económicos no beneficiados por este singular régimen, depara una inaceptable situación de privilegio a favor de estas entidades, que supone una quiebra evidente de las circunstancias fácticas y jurídicas que han de garantizar el libre y leal juego de los sujetos económicos en un régimen de libre competencia.

Por tanto, debería ser claramente limitada esta posibilidad, en la regulación del régimen sustantivo de dichas entidades, eliminándose en los casos de concurrencia en la regulación de las circunstancias que permiten acceder a los beneficios del régimen fiscal aplicable a las mismas, no permitiéndose ni siquiera a estos últimos efectos el desarrollo de estas de manera irrelevante o poco significativa, ya que ello incidirá de igual forma en la quiebra de las condiciones apuntadas.

Por otra parte, y en congruencia con lo anterior, en nuestra opinión, debería ser eliminado el favorable tratamiento fiscal que la Ley 49/2002 otorga a las actividades no exentas comentadas, ya que el mantenimiento del tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades en relación a estas actividades económicas ajenas al cumplimiento de su objeto, nos parece la prueba más evidente de la quiebra de las condiciones de igualdad entre operadores económicos, que han de ser garantizadas para permitir el juego de la libre competencia.

CONCLUSIONES FINALES

Tras la labor de investigación que hemos realizado a lo largo de este trabajo en relación a las características que definen el régimen jurídico propio de los conjuntos organizados de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas, que en nuestro Ordenamiento Jurídico dotan de entidad al concepto de rama de actividad, podemos sintetizar sus resultados en las conclusiones siguientes:

Primera. Alcance del concepto de rama de actividad

El concepto de rama de actividad resulta básico para precisar la definición del régimen jurídico propio de los conjuntos de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas que se encuentran organizados de forma empresarial, pero a pesar de la definición expresa que del mismo establece la Ley del IS, debemos señalar que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado cuyas diversas materializaciones ponen de manifiesto el carácter expansivo de dicha figura.

Esta peculiar naturaleza contrasta de forma paradójica con el tratamiento disperso y descoordinado que nuestras leyes sustantivas y tributarias atribuyen a las ramas de actividad, que a nuestro juicio se deriva del desconocimiento de su verdadera significación y de la influencia que éstas despliegan en nuestra realidad social y económica.

A lo largo de este trabajo hemos podido encontrar diversas manifestaciones jurídicas de las ramas de actividad en una pluralidad de normas tributarias que por su importancia científica y práctica, a efectos didácticos, hemos separado bajo dos concepciones diferentes.

La primera de ellas, a la que denominamos concepción estricta, está referida a la definición clásica de la rama de actividad, que queda englobada de forma expresa en el marco del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial reguladas por el capítulo VII del título VII de la Ley del IS y se deriva directamente de la regulación definida por la Directiva 2009/133/CEE del Consejo.

La segunda, por contra, representa un enfoque más amplio y dinámico de dicho concepto que se halla presidida por la figura de la no sujeción al IVA, regulada por el punto 1 del artículo 7 de la vigente Ley del IVA. que constituye

la transposición a nuestra normativa interna del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE.

No obstante, a lo largo de este trabajo de investigación hemos podido observar que dentro de este segundo grupo, existen diversos ámbitos normativos tributarios en los que apreciamos una clara incidencia de dicha entidad, entre los que destaca el régimen jurídico-tributario propio de la tenencia y transmisión lucrativa las ramas de actividad en el marco de la empresa familiar, cuya regulación corresponde fundamentalmente al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Resulta obligado también mencionar la constatación de otras singulares manifestaciones de la entidad jurídica de las ramas de actividad, que han sido reguladas por normas tan dispares como la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de la Explotaciones Agrarias, en la que la figura de la explotación agraria prioritaria consideramos que es una específica manifestación de dicho concepto, y el régimen jurídico-tributario propio del ejercicio de actividades económicas por las entidades carentes de ánimo de lucro, regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que también goza de los caracteres de aquellas.

En esta labor investigadora hemos podido observar que tanto la regulación normativa interna de dichos procesos, como la doctrina administrativa conciben de forma común a estas realidades de una manera parcial y desenfocada, sometiéndolas a nuestro juicio de manera indebida a tributación, en clara contradicción con el principio de neutralidad tributaria que inspira la normativa comunitaria básica y que modulada por la jurisprudencia del TJUE, ha de presidir el desarrollo de dichos procesos.

Pues bien, esta situación de desconexión del tratamiento jurídico del concepto de rama de actividad contrasta poderosamente con la idea de sistema fiscal que predica el artículo 31.1 de la Constitución, idea que, a nuestro juicio, se debe traducir en un tratamiento coordinado y coherente de esta figura, encaminado a la materialización en dicho ámbito jurídico-económico del principio de seguridad jurídica que se configura como el eje sobre el que debe pivotar la articulación de dicho sistema.

A nuestro juicio, esta dispersión que, según ha quedado expuesto a lo largo del trabajo, deriva en algunos casos en una verdadera contraposición con los principios inspiradores de su esencial régimen tributario, no puede ser sostenida sobre el manido principio de estanqueidad de los tributos, por cuanto

de ello se deriva el establecimiento de múltiples impedimentos y trabas de carácter tributario a los vitales procesos de adaptación de nuestras empresas a las cambiantes circunstancias de la realidad económica en la que se desenvuelven, caracterizada por la concurrencia competitiva en una economía digital y global.

Por tanto, dada la esencial identidad del sustrato fáctico sobre el que se asientan las normas tributarias anteriores, mediante este trabajo de investigación hemos puesto de manifiesto esa palpable afinidad entre las diferentes figuras jurídicas tributarias, cuya regulación se encuentra inspirada por unos principios rectores comunes y uniformes, con la aspiración última de establecer las bases que posibiliten la deseable evolución hacia un tratamiento jurídico uniforme, coordinado y de conjunto que favorezca el fortalecimiento de la seguridad jurídica en este ámbito, en aras de la ansiada equidad y justicia del Sistema Tributario.

Segunda. RestRICTIVA apreciación temporal de los elementos integrantes de la rama de actividad en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial

En el ámbito del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial reguladas por el capítulo VII del título VII de la LIS, el enfoque de la definición de los elementos que caracterizan a la rama de actividad desde un punto de vista temporal que realizan la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa, exigen la concurrencia de los requisitos que conforman las ramas de actividad a lo largo de todo el proceso de reestructuración, fundamentando sus razonamientos en torno a la idea de sucesión universal característica de dichas operaciones de reestructuración empresarial.

A nuestro juicio, esta apreciación supone un artificioso y restrictivo análisis temporal de los requisitos que conforman las ramas de actividad, cuyo materialización y cumplimiento se exige de forma inexcusable *a priori*, es decir, antes de que se produzca la transmisión que constituirá la esencia de la operación de reestructuración sujeta al régimen de diferimiento referido, debiendo igualmente mantenerse *a posteriori*.

Curiosamente esta restrictiva interpretación contrasta tanto a las líneas básicas del Derecho de la Unión Europea en este aspecto, como con la literalidad de la definición legal del concepto de rama de actividad que de forma expresa se apoya en la potencialidad de los conjuntos de bienes derechos

y obligaciones afectos a las actividades económicas para constituir un conjunto organizado que sea capaz de funcionar de manera autónoma.

El propio artículo 76.4 de la LIS define las ramas de actividad bajo la significativa fórmula de “que sean susceptibles de constituir una unidad económica determinante de una explotación económica”, lo que resulta ser un fiel reflejo de la doctrina emanada del TJUE sobre dicho concepto en el ámbito de la imposición directa, materializada en varias Sentencias que han sido minuciosamente analizadas entre las que destacan la Sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00) o la Sentencia de 13 de octubre de 1992, Commerz Credit Bank que inciden en la idea de “autonomía operativa”.

Por tanto, según nuestro criterio sería conveniente modificar los restrictivos enfoques jurisprudenciales y doctrinales referidos, ajustando dichos criterios a esa idea de esencial potencialidad para funcionar de manera autónoma, bastando para su definición la simple apreciación de dicha circunstancia, lo que no necesariamente debe producirse con carácter previo a la transmisión del conjunto organizado

Con ello se evitaría en la práctica, tanto el sometimiento a tributación efectiva de estas vitales operaciones de adaptación empresarial, como la aún más perniciosa inexecución de las mismas, ante la amenaza que supone la posibilidad cierta de aplicación de una fiscalidad inasumible para la empresa en funcionamiento.

De esta manera se facilitaría la aplicación sin restricciones a estas operaciones del régimen fiscal de diferimiento, en consonancia con los principios rectores del régimen jurídico analizado, que podemos condensar en la idea de que la fiscalidad no debe representar ni un incentivo, ni tampoco un obstáculo para la ejecución de las actuaciones necesarias para la adaptación de las empresas a las cambiantes circunstancias económicas del mercado.

Tercera. Validez del motivo exclusivamente fiscal a los efectos de la aplicación del régimen de diferimiento

En íntima relación con la aplicación del régimen fiscal de diferimiento a la transmisión de las ramas de actividad en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial, hemos podido apreciar la trascendencia de la concurrencia en las mismas de lo que la propia LIS denomina motivo económico válido.

Este elemento se configura como índice legal de evaluación y constatación del adecuado ajuste de la concreta operación de reestructuración empresarial a los principios y finalidades que inspiran la aplicación del régimen fiscal de diferimiento, lo que nos sitúa ante otro concepto legal indeterminado de naturaleza eminentemente casuística.

Pues bien, aunque la Jurisprudencia del TS y la doctrina administrativa se muestran favorables a la consideración como motivo económico válido de variadas motivaciones de naturaleza económica, resulta destacable el rechazo de aquellas a la admisión como tal de la simple aspiración a la consecución de un ahorro fiscal, siempre y cuando no vaya acompañada de otras motivaciones adicionales de naturaleza económica.

El criterio anterior parece colisionar con la doctrina emanada del TJUE analizada, que en numerosos pronunciamientos entre los que destaca la Sentencia de fecha 17 de julio de 1997, caso *Leur-Bloem*, admite expresamente como válida a estos efectos la motivaciones “puramente fiscales”.

A nuestro juicio, esta postura de la doctrina administrativa desvirtuaría en muchos casos la aplicación del régimen de diferimiento, dado el relevante impacto económico que la fiscalidad puede suponer en la ejecución de dichas operaciones, lo que en la mayor parte de los casos podría traducirse en una pérdida efectiva de competitividad de las empresas.

Por tanto, la opción por un régimen fiscal más favorable en función de la naturaleza propia de sus actividades, a nuestro juicio debería ser considerado por sí mismo y con independencia de otras circunstancias, como un motivo económico válido a los efectos de la aplicación del régimen de diferimiento, siempre que dicha opción por un régimen fiscal más favorable vaya acompañada por la utilización de un vehículo jurídico adecuado y exento de artificiosidad.

Este enfoque se deriva directamente de la doctrina del abuso de Derecho de las normas tributarias del TJUE que en diversos pronunciamientos, como las Sentencias, de 12 de febrero de 2006, en el asunto C-425/06, *Halifax*, la de 21 de enero de 2010, *Société de Gestion Industrielle (SGI) contra Estado belga* o la de 12 de julio de 2012. *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV contra Staatssecretaris van Financiën*, expone su postura en el sentido de que para que sea apreciada dicha circunstancia no solo basta con que se persiga un ahorro fiscal ilícito, sino que necesariamente debe de concurrir la artificiosidad

en el negocio jurídico utilizado para conseguir dicho objetivo, según ha quedado expuesto con anterioridad.

Por tanto, esta opción de economía fiscal, que por sí misma debe suponer una mejora objetiva de las condiciones económicas de la empresa derivada de la mayor disponibilidad de recursos financieros, y que redundará favorablemente en una optimización de sus capacidades productivas, y con ello, en una significativa mejora de su capacidad competitiva en el mercado, obviamente se traduce en una evidente ventaja económica.

En consecuencia, si el medio para conseguir dicha mejora económica objetiva es una operación de reestructuración empresarial, aún cuando su fundamento descansará exclusivamente en la consecución de la ventaja fiscal (lo que en la práctica será muy improbable, ya que normalmente irá acompañado de otros adicionales), debiera estar amparada por la aplicación del régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS.

Pero a nuestro juicio, el motivo fiscal referido ha de ser intrínseco a la propia operación de reestructuración, cual es la consecución de un régimen fiscal más favorable adaptado a sus circunstancias, que implique una mejora objetiva desde el punto de vista económico derivada de una menor tributación.

Este sería el caso del acogimiento al régimen fiscal especial de consolidación fiscal, de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda o a los otros regímenes tributarios especiales del título VII la LIS, pero en modo alguno dicho motivo fiscal puede perseguir de forma artificiosa la mera exclusión de la tributación de las plusvalías que se pudieran generar por su ejecución o la obtención de cualquier otro beneficio fiscal derivado directamente de su utilización en cuanto tal.

A nuestro juicio, dichas operaciones amparadas en este motivo de ahorro fiscal que implica una evidente mejora de las condiciones económicas de la empresa, tan solo chocan con el principio de recaudación que desgraciadamente impera en nuestros días en el ámbito tributario, pero de ningún modo con los principios ordenadores del régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial contemplados en el Derecho de la Unión Europea, que modulado por la doctrina del TJUE instruye la regulación de nuestro Derecho Interno.

Cuarta. Deseable coordinación entre las diferentes regulaciones de las ramas de actividad

Aunque en un primer momento el concepto de ramas de actividad poseía una gran simetría en los ámbitos del régimen de diferimiento de las operaciones de reestructuración empresarial de la LIS, derivado de la Directiva 90/434/CEE de Fusiones y en el de la no sujeción al IVA definida por la Sexta Directiva, por la transmisión de las universalidades totales o parciales de bienes, derechos y obligaciones, posteriormente se ha ido separando de forma paulatina hasta alcanzar en este momento una independencia jurídica muy acusada, que da lugar a la existencia de dos concepciones que se sujetan a regímenes tributarios diferentes, en las que la primera de aquellas se muestra claramente más restrictiva.

Así pues, en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial se ha llegado a un estadio en el que las dos figuras referidas, aunque poseen rasgos muy similares en la mayor parte de su extensión, no pueden ser superpuestas de manera coincidente, al ser interpretadas, tanto por la ley nacional de los diferentes Estados miembros, como por la jurisprudencia y la doctrina administrativa de los mismos de manera autónoma y diferenciada.

Ejemplos de ello los tenemos por doquier, el propio punto 1 del artículo 7 de la LIVA establece que dicho régimen será aplicable “con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos”.

A lo largo de este trabajo hemos podido apreciar que en la actualidad las diferencias más acusadas entre ambas figuras no se deben a la naturaleza o composición del conjunto de elementos que conforman las operaciones de reestructuración, que resulta prácticamente coincidente, sino que se producen en la definición de su extensión en los ámbitos subjetivo y temporal de las mismas.

Así, la jurisprudencia del TS, muy influida en este aspecto por la doctrina administrativa, normalmente excluirá la apreciación de ramas de actividad diferenciadas dentro de una misma actividad perteneciente a una misma persona física o jurídica, en contraposición con la favorable constatación de su coexistencia en el ámbito de la no sujeción al IVA, lo que originará la producción de efectos tributarios no deseados por el Derecho de la UE sobre aquellas, fundamentalmente en el ámbito del régimen de diferimiento de la LIS.

Pero a nuestro juicio, la apreciación jurídica tributaria de su sustantividad en este ámbito debería definir de manera coincidente y coordinada la aplicación de ambos regímenes tributarios, con un necesario acercamiento de la concepción común de la rama de actividad a los postulados del régimen de la no sujeción al IVA definido con gran flexibilidad por la doctrina del TJUE en Sentencias como la Zita Modes Sarl y la Schriever que han sido analizadas pormenorizadamente.

Dicha deseable concepción unitaria se apoya, en primer término, en que el objeto regulado es esencialmente coincidente, al igual que su finalidad, y en segundo término, en que ambos regímenes están sometidos a principios jurídicos uniformes entre los que debiera imperar el principio de seguridad jurídica.

Tras el análisis que hemos realizado de estos regímenes tributarios podemos concluir que en estos momentos los límites comunes a la aplicación de ambos se encuentran, o bien en la apreciación del riesgo de fraude tributario, o bien en la colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer ésta, enlazando directamente con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal.

Pero según nuestra opinión, la referida asimilación y flexibilización del común concepto de rama de actividad evitaría las actuales fricciones que se ponen de manifiesto en la ejecución práctica de dichos procesos, facilitándose a su vez la consecución, tanto del referido principio de neutralidad que preside la la regulación jurídica del Derecho de la UE, por la eliminación de trabas de carácter fiscal a la ejecución de los vitales procesos de adaptación de las empresas a sus circunstancias económicas, como de la aspiración contenida en el artículo 31 de nuestra Constitución tendente a la consecución del Sistema Tributario justo.

Quinta. Colisión del artículo 7.1 de la LIVA con la jurisprudencia del TJUE

La principal manifestación de esta regla de no sujeción al IVA por la transmisión de ramas de actividad en nuestro Derecho Interno (entendidas estas en el sentido amplio apuntado) se encuentra recogida en el punto 1 del artículo 7 de la Ley del IVA.

La vigente redacción de esta artículo, dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modifica el enfoque legal en relación a la determinación del

momento en el que han de ser tenidas en cuenta la concurrencia de las circunstancias configuradoras del conjunto de bienes, derechos y obligaciones con capacidad de funcionamiento autónomo que determinan la no sujeción analizada.

Según la nueva redacción legal del precepto, las circunstancias propias de la universalidad de bienes, derechos y obligaciones habrán de concurrir en el momento previo a la transmisión de dicho conjunto, al exigirse que ésta goce de entidad independiente ya en sede del transmitente, es decir, con carácter previo a la perfección de la operación traslativa del dominio del conjunto empresarial, lo que de forma lamentable asimila su tratamiento al régimen jurídico asignado por la LIS al concepto de rama de actividad.

Sin embargo, a nuestro juicio esta nueva exigencia temporal puede resultar contraria al Derecho de la Unión, ya que choca con el tratamiento que a dicha figura otorga la Doctrina del TJUE en numerosos pronunciamientos entre los que destacan las Sentencias de 27 de noviembre de 2003, caso *Zita Modes Sarl* y la de 10 de noviembre de 2011, caso *Schriever*.

Tras el análisis detallado de dichas Sentencias, hemos podido extraer importantes consecuencias que determinaron un interesante giro en el enfoque jurídico de la no sujeción al IVA, ya que a partir de la Sentencia *Schriever* se supera la necesidad de la constatación de la concurrencia objetiva de elementos que determinen la intención de continuar con la actividad por el adquirente, propugnada por la Sentencia *Zita Modes Sarl*, pasándose en lo sucesivo a ser suficiente la simple constatación de la objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de una actividad empresarial ya sea la realizada por el transmitente u otra diferente.

Según la Sentencia *Schriever*, esta "objetiva aptitud" del conjunto de bienes, derechos y obligaciones transmitidos determinará por sí misma y de forma inexcusable la concurrencia de la requerida "actitud empresarial" de continuación de la actividad que es requerida por la Directiva, evitándose al mismo tiempo con ello la imposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos delicados procesos de evolución empresarial.

Esta posición también ha sido sostenida por el propio Tribunal Supremo en numerosas Sentencias entre las que podemos citar la STS de 19 de junio de 2013 (FD octavo) en la que "considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada", la STS de 28 de noviembre de 2013 (FD 5º) o en la

STS de 13 de febrero de 2007 que en su Fundamento Jurídico Quinto destaca, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria, que para que pueda aplicarse la no sujeción basta "la transmisión de un conjunto de activos y pasivos...capaz de funcionar por sus propios medios, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma" ya que lo relevante es que "haya continuidad en el patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial".

Resulta pues evidente que la Jurisprudencia del TS claramente se inclina, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria analizada, por la tesis de que las circunstancias que definen el conjunto como óptimo para la continuidad de una actividad empresarial se tienen que dar *a posteriori*, en sede del adquirente, por lo que no podrán ser exigidas *a priori*.

Todo lo anterior nos obliga a poner de manifiesto que puede existir una más que posible colisión entre la nueva redacción del párrafo primero del artículo 7.1 de la LIVA, introducida por la Ley 28/2014, con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigir ésta norma legal de forma expresa la concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, es decir, ya en sede del transmitente, en clara contradicción con el principio de preeminencia del Derecho Comunitario.

Sexta. Conveniencia del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE

A la luz de las consideraciones anteriores, en congruencia con los postulados de la Sentencia del TJUE de 29 de noviembre de 1978, caso Marketinf Board y al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.2.f) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sería conveniente el planteamiento de una cuestión prejudicial por parte de los Órganos Judiciales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ante el TJUE sobre el ajuste de la redacción actual del artículo 7.1 de la LIVA a la regulación del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, relativo a la no sujeción de la transmisión de las universalidades totales o parciales de bienes, derechos y obligaciones afectos a las actividades económicas, dada la apreciable colisión de aquel precepto con la regulación comunitaria que ha sido modulada por la doctrina del TJUE en los términos analizados.

Séptima. Paradoja de la sujeción al ITP de los inmuebles englobados en las universalidades totales y parciales de bienes determinantes de la no sujeción al IVA

Tras el pormenorizado análisis realizado de la Jurisprudencia del TJUE en relación a la transmisión de las universalidades totales o parciales de activos y pasivos afectos, a las que denominamos ramas de actividad en sentido amplio, resulta impactante la disposición legal contenida en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, regulador del ITP y AJD, ya que sus efectos nos parecen virtualmente contrarios a la finalidad del régimen fiscal diseñado por el Derecho de la Unión Europea para la transmisión de los conjuntos de bienes y derechos afectos a las actividades económicas.

Ello es así puesto que dicho precepto sujeta a tributación efectiva por la modalidad de TPO la transmisión de los inmuebles englobados en las referidas ramas de actividad, siempre que no estén gravadas por la modalidad de Operaciones Societarias, cuando su restrictiva consideración las excluye de la aplicación del régimen de diferimiento de la LIS propio de las operaciones de reestructuración empresarial.

En esta sujeción a tributación efectiva podemos apreciar otra de las perniciosas manifestaciones de la descoordinación en torno a la definición del concepto de rama de actividad que realizan los diferentes tributos que ha sido denunciada en los puntos anteriores, porque ello depara llamativos efectos en clara colisión con los principios inspiradores del derecho de la UE en materia de la necesaria adaptación de las empresas a las circunstancias económicas de su entorno.

A nuestro juicio, el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD referido, desmorona de un plumazo toda la estructura del régimen de la no sujeción al IVA definido por el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE, que debiera estar coordinado a su vez con la definición de la rama de actividad derivada de la Directiva de Fusiones 90/434/CEE, al someter a gravamen a los inmuebles integrados en dichos conjuntos organizados.

Por tanto, según nuestro criterio debiera aplicarse la regla de no sujeción al IVA, con eliminación del gravamen sobre los inmuebles definido por el último párrafo del artículo 7.5 la Texto Refundido del ITP y AJD, o lo que aún sería mejor, la unificación del criterio de rama de actividad en el conjunto del Sistema Tributario, con una definición del mismo afín a la flexible concepción definida en el ámbito del IVA por la doctrina del TJUE.

Esta opinión encuentra su fundamento en su ajuste teleológico a los principios configuradores de esta materia y a la propia definición del régimen jurídico aplicable a estas operaciones de transmisión de las universalidades de bienes según las líneas trazadas por la Jurisprudencia del TJUE en sus sentencias *Zita Modes Sarl* y *Schriever*, al proponer la eliminación de una norma interna que representa una clara colisión con el principio de neutralidad que debe presidir la regulación de estas operaciones de transmisión de estructuras empresariales productivas, con el objeto de garantizar su supervivencia a través del mantenimiento de su eficiencia económica.

Octava. Extensión objetiva de las ramas de actividad en el ámbito de la empresa familiar. Consideración de la tesorería como elemento afecto

La extensión objetiva de las ramas de actividad se muestra como una de las principales objetivos del estudio desarrollado en este trabajo, por lo que reviste gran interés la existencia de una serie de bienes cuya inclusión en éstas no resulta clara debido a su singular naturaleza.

Uno de esos elementos dudosos es la tesorería propia de la empresa, integrada por los saldos de tesorería y los activos financieros realizables a corto plazo, cuya afección ha sido cuestionada tanto por la doctrina científica y administrativa como como la jurisprudencia.

Éstas han atribuido la consideración de bienes afectos solo a los saldos de tesorería estrictamente necesarios para posibilitar el giro normal de cobros y pagos de la rama de actividad, con exclusión de los excedentes de tesorería ociosos y no necesarios de forma precisa para el desarrollo de la actividad económica, definidos como el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante.

En el ámbito del régimen tributario de la empresa familiar esta problemática da lugar a importantes cuestiones entre las que destacan tanto el que la doctrina científica denomina patrimonialidad sobrevenida, originado por la concurrencia en los activos de la empresa de elementos no efectos pero provenientes de los beneficios generados por la actividad empresarial, como la exclusión para los mismos de la aplicación de los beneficios fiscales analizados ya sea total o parcialmente.

Pues bien, frente a la posición doctrinal y jurisprudencia dominante contraria a la consideración como afectos de dichos excesos de tesorería,

algunos autores entre los que destaca Marín Benítez apuntan la posibilidad de considerar afecta la tesorería excedente señalada siempre que se encuentre destinada a un plan de inversión preciso ejecutable a corto plazo.

Pero a nuestro juicio, esta consideración debería llevarse un paso más allá, con el objeto de posibilitar la transmisión lucrativa de las empresas sin excesivas trabas fiscales en los términos establecidos por la Recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas.

Así pues, en relación a la consideración de los excesos de tesorería como afectos deberían ser de aplicación, por analogía, los criterios señalados por la jurisprudencia del TJUE en la Sentencia Zita Modes Sarl, en relación a la apreciación de la concurrencia de elementos objetivos que determinen no solo la continuidad de la actividad empresarial, sino también ese elemento intencional de extender el ámbito de actuación de la actividad económica, o de ampliar la composición y el volumen de los elementos que integran la rama de actividad.

Pero la apreciación anterior ha de ser debidamente delimitada, ya que no nos referimos en este caso a la potencialidad de su destino predicada por la Sentencia Schriever, ya que ello depararía resultados ilimitados que abarcarían la totalidad de la tesorería cualquiera que fuese su volumen, que a nuestro juicio serían contrarios a los principios rectores de la materia en el ámbito del régimen de los beneficios fiscales de la empresa familiar que han sido analizados.

Por tanto, dada la esencial naturaleza casuística de dichas cuestiones, la apreciación de la concurrencia objetiva de elementos intencionales deberá ser constatada teniendo en cuenta además la adecuación de la concreta dimensión, naturaleza y circunstancias, tanto de la estructura y actividades económicas de las ramas de actividad, como de los bienes y derechos analizados cuya afección se evalúa.

Novena. Sociedad holding como organización adecuada para la coordinación de las ramas de actividad de la empresa familiar

A nuestro juicio, la estructura societaria holding se postula como una organización jurídica y empresarial idónea para coordinar y dirigir las actividades la empresa familiar diversificada, ya que se configura como el instrumento jurídico más adecuado para aglutinar de forma ordenada las

diferentes ramas de actividad que componen aquella, cuando, como normalmente ocurre, éstas se encuentran integradas en una pluralidad de entidades mercantiles participadas por una sociedad que sirve de cabecera.

Esta organización societaria caracterizada por la centralización y simplificación de los recursos empleados en la dirección y control efectivos de la empresa, entendida ésta en su conjunto, posibilita la optimización de los factores de producción personales, materiales y financieros de la empresa, al tiempo que facilita el disfrute de los beneficiosos regímenes fiscales analizados a lo largo de este trabajo de investigación, aplicables a las operaciones de reestructuración empresarial o de transmisión onerosa o lucrativa de bienes derechos y obligaciones necesarios para la adaptación de las empresas a las circunstancias de su contexto económico o para la sucesión generacional de la empresa familiar.

Resulta pues evidente, que el régimen jurídico propio de las sociedades holding representa un interesante punto de intersección entre los diferentes regímenes fiscales analizados en relación a las ramas de actividad, ya que en este ámbito confluyen junto a la aplicación del régimen específico de la empresa familiar dispuesto por el IP y el ISD para la titularidad y la transmisión lucrativa de la misma, el régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial del título VII, del capítulo VII de la LIS y el régimen de la no sujeción al IVA dispuesta por artículo 7.1 de la LIVA que han sido analizados.

Esta singularidad propia de la estructura holding, la configura como el más adecuado instrumento jurídico para realizar una planificación fiscal eficaz, que se muestra absolutamente necesaria a la hora de garantizar la subsistencia de las empresas familiares, en congruencia con los principios rectores del régimen tributario propio de las ramas de actividad.

Décima. La explotación agraria prioritaria, clara manifestación de rama de actividad

Uno de los objetivos principales del trabajo de investigación desarrollado en esta tesis ha sido el poner de manifiesto la trascendencia e influencia que el concepto de rama de actividad despliega en otros sectores de nuestro Ordenamiento Tributario distintos a los tradicionalmente considerados. En el último capítulo hemos analizado varias figuras singulares que gozan de esta naturaleza entre las que destaca la explotación agraria prioritaria.

Tras el trabajo realizado podemos decir sin ningún género de duda que la EAP representa una de las más claras manifestaciones del concepto de la rama de actividad en nuestro ordenamiento tributario, siendo definidas sus peculiares características de una manera precisa por la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

La entidad de la misma deparará consecuencias jurídicas de primer orden en relación a dos planos diferentes; en primer lugar, la atribución de una situación de preferencia de sus titulares a la hora de recibir ayudas por parte de las administraciones públicas competentes en materia agraria y, en segundo lugar, la aplicación de un régimen tributario privilegiado para la consecución, mantenimiento y ampliación de las circunstancias materiales, inmateriales y personales de aquélla.

Resulta destacable en este ámbito el reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo, establecido por la Sentencia para Unificación de Doctrina número 58/2017, de 19 de enero de 2017, relativa a la apreciación de las circunstancias que determinan la concurrencia de dicha naturaleza de cara al a aplicación de los beneficios fiscales señalados.

Esta Sentencia, en clara coincidencia con los criterios de la doctrina administrativa, se muestra contraria a la aplicación de los referidos beneficios fiscales a estas explotaciones, cuando aún cumpliendo las circunstancias materiales que permiten su catalogación como EAP, todavía no han obtenido su reconocimiento administrativo de forma expresa, lo que hace inviable la aplicación de los mismos en una gran cantidad de casos de constitución y reorganización de estas peculiares ramas de actividad, entre los que destacan los de primera instalación.

A nuestro juicio, según ha quedado expuesto en este trabajo, la interpretación de la cuestión que realiza del Tribunal Supremo representa claro retroceso en el proceso de modernización de las explotaciones agrarias establecido por la LMEA ya que se inclina por una posición claramente restrictiva a la hora de interpretar y aplicar las normas reguladores de la transmisión de las ramas de actividad.

Esta posición parece contraria, tanto a la literalidad, como a la finalidad de la LMEA, que se encuentra presidida por la idea de que estas operaciones sirvan de vehículo mediante el que se llegue a alcanzar o reforzar la condición de EAP.

Dicha posición también colisiona el favorable enfoque que sobre dicha cuestión han realizado las normas reglamentarias de desarrollo de la LMEA, en la regulación del proceso que permite alcanzar la consideración de EAP, que claramente se inclinan por el reconocimiento administrativo de la consecución de dicha categoría con carácter posterior a la adquisición de los elementos materiales que componen la estructura de aquella.

Pero además, en nuestra opinión, la interpretación claramente favorable al despojamiento de trabas de naturaleza fiscal que realiza el TJUE en relación al régimen jurídico privilegiado aplicable a las operaciones de reestructuración y transmisión de las ramas de actividad resulta directamente aplicable a dicha figura, que dada su especialidad, hace ceder la consideración del régimen general de interpretación y aplicación restrictiva de los beneficios fiscales.

Sirva como ejemplo lo dispuesto en las Sentencias Zita Modes Sarl y Schriever, en las que claramente el TJUE se inclina por la posibilidad de que las circunstancias que determinan la aplicación de los beneficios fiscales a la transmisión de los conjuntos de elementos afectos a la actividad económica, puedan materializarse con carácter posterior al momento del devengo del impuesto que grava la transmisión de los bienes, derechos y obligaciones integrantes de estas universalidades totales o parciales de elementos afectos, cuyos postulados debieran extenderse a la globalidad del régimen tributario de las ramas de actividad.

Por tanto, una posición restrictiva de la libre transmisión de dichos elementos afectos a la actividad económica, como la realizada por el Tribunal Supremo, no debiera ser sostenida a la luz del Derecho de la Unión Europea, en el ámbito de la transmisión global de activos y pasivos empresariales, por lo que, a nuestro juicio, sería conveniente que dicho Órgano jurisdiccional se replanteara dicha cuestión a la luz de las consideraciones anteriores, y en consonancia con las finalidades que caracterizan el régimen de transmisión de las ramas de actividad, que han sido analizadas en este trabajo de investigación, de las que la explotación agraria prioritaria constituye uno de sus ejemplos más significativos y singulares.

Décimo primera. Exclusión de la aplicación de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, a las ramas de actividad ajenas a la finalidad específica

Otra de las significativas manifestaciones de la entidad de las ramas de actividad fuera de los ámbitos que hemos denominado como “normales”, puede encontrarse en el ejercicio de actividades económicas por parte de las entidades sin ánimo de lucro.

Podemos apreciar que en este ámbito, tanto las leyes sustantivas, como la Ley 49/2002 de régimen fiscal permiten de forma expresa el desarrollo de actividades económicas por parte de las entidades sin ánimo de lucro (lo que por si mismo ya resulta significativo), organizándose el desarrollo de las mismas en torno al concepto de rama de actividad; pero la singularidad de éstas no estriba en su composición o configuración objetiva, sino en la peculiaridad del régimen jurídico especial que deriva de la propia naturaleza de su titular.

Así la Ley 49/2002 extiende el tratamiento fiscal privilegiado de exención al ejercicio de actividades económicas incluso en los casos en que éstas no se encuentren relacionadas con su objeto específico, a las que atribuye el carácter de meramente auxiliares, siempre que éstas últimas no representen un porcentaje superior al veinte por ciento de los ingresos totales de la entidad cualquiera que sea su importe, o bien sean de escasa relevancia, en cuyo caso el importe neto de su cifra de negocios no debe superar los veinte mil euros, lo que a nuestro juicio resulta excesivo.

En nuestra opinión, el ejercicio de dichas actividades no relacionadas con su objeto específico, en competencia directa con otros operadores económicos no beneficiados por este singular régimen, depara una situación de privilegio inaceptable, que supone una quiebra evidente de las circunstancias fácticas y jurídicas que han de garantizar el libre y leal juego de los sujetos económicos en un régimen de libre competencia, lo que es corroborado por el estudio de derecho comparado del régimen tributario privilegiado que hemos realizado.

Por tanto, en nuestra opinión, desde el punto de vista sustantivo, debería ser limitado y acotado claramente el ejercicio de estas actividades económicas no relacionadas directamente con el objeto a casos excepcionales, eliminándose de forma absoluta para los rendimientos derivados de ellas la posibilidad de acceder a la aplicación de beneficios fiscales, ni permitirse siquiera a estos efectos su desarrollo de manera irrelevante o poco significativa.

Por último, en nuestra opinión también debería ser eliminado el favorable tratamiento fiscal que la Ley 49/2002 otorga a las actividades no exentas comentadas, ya que el mantenimiento del tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades en relación a estas actividades económicas ajenas al cumplimiento de su objeto nos parece la prueba más evidente de la quiebra de las condiciones de igualdad entre operadores económicos que han de garantizarse para permitir el juego de la libre competencia dentro del marco del Mercado Único Europeo.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, E. DEL POZO LÓPEZ, J, “Manual del IVA”, 2ª edición, publicaciones Abella, Madrid 1996.

ADAME MARTÍNEZ F.D. “Fiscalidad de la Transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Editorial Comares , Granada 2008.

AGUAYO AVILÉS, A y BUENO GALLARDO, E: “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Dykinson, Madrid, 2007.

AGUSTÍN TORRES, C., “Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas”. Cuatrecasas Abogados, CISS, Valencia, 1998.

ALBAHACAR LÓPEZ, J.L. Y SANTOS BRIZ J. “Código Civil Doctrina y Jurisprudencia”. TRIVIUM S.A. 1991.

ALBIÑANA CILVETI, C. “Derecho comunitario y Derecho interno: aproximación a sus criterios de ordenación y de resolución”. Noticias de la C.E.E. Número 12, enero, 1986.

ALGUACIL MARI, M.P. “La doctrina administrativa sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias”. Cuadernos de Aranzadi. Jurisprudencia Tributaria. Aranzadi. Pamplona 2007.

ALIAS CANTÓN, M.”La escritura como prueba para acreditar la depreciación del valor a efectos del IIVTNU”, Revista Quincena Fiscal, número 11, 2017.

ALONSO ESPINOSA, F.J. “Especialidades del procedimiento de escisión. En: Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Vol.2: Traslado internacional del domicilio social, escisión, cesión global de activo y pasivo, otras cuestiones”. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi, 2009.

ALONSO GONZÁLEZ L.M., CORONA RAMON J.R., VALERA TABUEÑA F. “La armonización Fiscal en la Unión Europea”. Cedecs Editorial.2011.

ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S. “La aportación de rama de actividad tras la regulación de la segregación en la Ley 3/2009 de Modificaciones Estructurales”. Diario La Ley No 7253, ref. D-305. 2009.

AMAT LLOMBART, P. “Noción jurídica de empresa agraria y sus elementos a partir de la legislación española de reforma, modernización y desarrollo de la agricultura y el medio rural”. Revista de Derecho Agrario y Alimentario, n.º 542009.

AMAT LLOMBART, P., “Tratado de Derecho Agrario” Obra colectiva, Wolters Kluwer España S.A., Primera edición, Madrid junio 2017.

ARRIBAS LEON, M., HERMOSIN ALVAREZ, M., "La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, nº 255, 2004.

ARRIBAS LEÓN, M “El Impuesto sobre el Patrimonio” Comares, Granada 2007.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF), “Régimen Fiscal especial de las operaciones de reestructuración empresarial: observaciones y propuestas de la AEDAF. Análisis crítico de la actual normativa con el objeto de reforzar la seguridad jurídica ”. Papers AEDAF. Marzo 2011, número 3.

BALLESTER COLOMER, J. “La escisión y operaciones de similar alcance. Obra colectiva las operaciones societarias de modificación estructural”. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 2001.

BARCIELA PÉREZ J.A. “Operaciones de canje de valores en el derecho de la Unión. El asunto 3DI”. Quincena fiscal Aranzadi número 19, noviembre 2014.

CALDERÓN CARRERO J.M. y QUINTAS SEARA A.," El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013.

CALDERÓN CARRERO, J.M. “La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto SIAT C-318/10” Centro de Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. Número 356, 2012.

CALVO ORTEGA, R., “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones”, Nueva Fiscalidad, núm. 5. 2008.

CALVO VÉGEZ, J., “Fusiones y escisiones de Sociedades: Aspectos prácticos mercantiles y fiscales”. Wolters Kluwer CISS 2ª edición. 2018.

CALVO VÉRGEZ, J., “Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas: análisis de sus principales criterios configuradores” Revista Impuesto nº 8, 2010.

CASANA MERINO, F., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” Tributos Locales EDERSA, Madrid, 2002.

CASANA MERINO, F., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, Revista de Estudios de la Administración Local y Autónoma número 8, noviembre 2017.

CASTÁN TOBEÑAS J., “Derecho Civil Español. Común y Foral”, Tomo Segundo, Derecho de la Cosas, Volumen Primero. Reus, S.A. Madrid 1971. Décima Edición.

CAYÓN GALIARDO, A., “El sistema fiscal. Fundamentos y estructura”. REDF, núm. 104, octubre/diciembre 1999.

CAYÓN GALIARDO, A., “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado” REDF, núm. 138, enero/marzo 2003.

CERDA ALBERTO, F. “Escisión de la sociedad anónima”. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 1993.

CHECA GONZÁLEZ C., “Nociones de empresario y profesional y de actividad económica, a los fines del IVA”. Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura, 2011, Derecho Financiero, Volumen XXIX.

CHECA GONZÁLEZ, C. “Conceptos de empresario o profesional y de actividad económica a efectos del I.V.A.”, Pamplona, Aranzadi & Thomson Reuters, 2010.

COLAO MARÍN, P. A. “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”, Revista Quincena Fiscal, número 20, Noviembre 2016.

CORRAL DUEÑAS, F. “Comentarios a la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias”. Revista Critica de Derecho Inmobiliario, n.º 675, Enero 2003. V/LEX España, información inteligente.

CUBERO BLAS, J. “La cuestión prejudicial: algunas cuestiones sobre el derecho/deber del juez nacional de plantearla”. Revista Jurisprudencia, Lefebvre El Derecho, febrero 2017.

DE LA CUESTA SÁENZ J.M., “Explotaciones agrarias prioritarias”. Estudios de Derecho Agrario. VII Congreso de Nacional de Derecho Agrario, Universidad Politécnica de Valencia, Valencia, 1999.

DE MIGUEL CANUTO E., “Transmisión del patrimonio empresarial a los efectos del IVA”. Revista Quincena Fiscal, núm. 5, marzo de 2016.

DELGADO GONZÁLEZ, A.F., “Beneficios fiscales en la fusión de empresas: El impuesto sobre el Incremento de Valor de los -Terrenos de naturaleza Urbana”, Impuestos Tomo II.

DELGADO GONZÁLEZ, A.F., “De la posible inconstitucionalidad del Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre que ha restablecido el Impuesto sobre el Patrimonio”. Revista Quincena Fiscal n.º. 13 Julio 2012.

DELGADO PACHECO, A. “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional”. Revista Número 825, 2005.

DIEZ PICAZO, L. “Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial” Volumen III. “Relaciones Jurídico-reales”. Editorial Aranzadi S.A. Navarra, Quinta Edición 2008.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. “Curso de Derecho Tributario. Parte especial”. Ed. Tecnos 2009.

ESCRIBANO MARTÍNEZ, R. “En relación a los antecedentes internacionales del régimen fiscal especial”. Aranzadi 1973.

FALCÓN Y TELLA, R. “La aplicación del IVA y de TPO en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad, y el proyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio”, Revista *Quincena Fiscal*, número 22, 2008.

FALCÓN Y TELLA, R. “La recuperación” del Impuesto sobre el Patrimonio”, Revista *Quincena Fiscal*, número 18 octubre II, 2011.

FALCÓN Y TELLA, R. “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I), la (anunciada) supresión Impuesto sobre el Patrimonio y la deducción de 400 euros” *Quincena Fiscal*, número 10, 2008.

FERNÁNDEZ GARCÍA F. "Aportaciones no dinerarias en la constitución de sociedades anónimas y en las ampliaciones de capital. Normativa actual y modificaciones previstas en el nuevo proyecto de ley de sociedades anónimas. Impuesto Tomo II.

FERNÁNDEZ CHAVES, F. “El análisis de contenido como ayuda metodológica para la investigación”. Ciencias Sociales. Universidad de Costa Rica VOL. II. No 96 junio, 2002.

GALLEGO LARRUBIA, J. “Adquisición de activos y unidades de negocio en sede concursal”. Revista Aranzadi Doctrinal. número 4/2017 (versión digital).

GARCÍA DELGADO, J.L., “Lecciones de economía española”. Cívitas Ediciones 2005, 7ª edición.

GRACÍA ESPINAR, E. y SÁNCHEZ RUEDA, L. “Revisión del régimen fiscal de las reestructuraciones: Propuestas de modificación”. Revista Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros. Febrero de 2010, número 323.

GARCÍA NOVOA, C. “La incidencia del Derecho Comunitario en el Derecho Español (Especial referencia al ordenamiento financiero). En: Sistema fiscal español y Bibliografía y apéndice normativo 509 armonización europea”. Monografías jurídicas. Yebra Martul-Ortega, P. (coord.) Santiago de Compostela: Marcial Pons, 1994.

GARCÍA NOVOA, C. “Impuesto sobre el Patrimonio ¿por qué debe suprimirse?” Revista mensual de bolsas y mercados Españoles , núm. 170, 2007.

GARCÍA PRAST. F.A. “Universidad de Valencia. Límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”. Revista Técnica Tributaria. número 110. Julio Septiembre 2015.

GARCÍA PRATS, F.A., “Límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”. Revista Técnica Tributaria. número 110. Julio-Septiembre 2015.

GARCÍA-VALDECASAS FERNÁNDEZ, R. “El "acquis" comunitario. Noticias de la C.E.E”. Número 12, enero 1986.

GARRANZO GARCÍA, C. “Las escisiones en la Ley 76/1980”. Aranzadi 1980.

GARRANZO GARCÍA, C. “Concentración de empresas. Conceptos”. Crónica Tributaria Número 34, 1980.

GÓMEZ VERDESOTO M. “Concepto comunitario de fraude o evasión fiscal en relación con operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (a propósito de la Sentencia de 17 de julio de 1997)”. Revista Impuestos número 1 enero, 1999.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. “El IVA en España” obra colectiva. Lex Nova, Valladolid, 1987.

GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. Comentarios al Impuesto sobre el Valor Añadido (Proyecto de Ley). Asociación para el progreso de la Dirección, Madrid 1985.

GUTIERREZ ESPADA, C. y otros “La Unión Europea y su Derecho”. Editorial Trotta. Edición 2013.

GUY ISAAC, “Manuel de derecho Comunitario General”. Editorial Ariel, quinta edición 2000.

HERRERA MOLINA, P. M.: “Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán”. Marcial Pons. 1998.

ISAAC, G. “Manual de Derecho Comunitario General”. 2ª edición. Barcelona, Ariel Derecho, 1991.

JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G.J. y DIAZ MORENO, A. “Lecciones de Derecho Mercantil”. Editorial Tecnos17. Edición 2014.

JUANES PECES, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO y NAVARRO SANCHÍS, Obra colectiva “Comentarios a la Ley General Tributaria”. Lefebvre-El Derecho. Primera edición. Diciembre 2016.

LAMO DE ESPINOSA, J. “la Ley de Modernización de explotaciones agrarias, entre Jovellanos y la Unión Europea”. http://www.mapama.gob.es/ministerio/pags/biblioteca/fondo/pdf/13385_8.pdf.

LARRIBA DIAZ-ZORITA, A.; MIR FERNÁNDEZ, C. “Aspectos contables de la ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles”. Revista de Derecho de Sociedades Número 34, 2010.

LLANSO NORES, M. “El concepto de rama de actividad: el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña corregiría a la Dirección General de Tributos”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Número 4, 2005.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “Consideraciones sobre neutralidad fiscal en el ámbito empresarial”, Revista *Contabilidad y Tributación*.

LÓPEZ-MELENDO LANNES, J. “Modificación del régimen fiscal de la escisión por la Ley de acompañamiento de los Presupuestos generales del estado para el año 2002”. Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Año 2002 Número 18, n 2, 2002.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A. “Operaciones de reestructuración empresarial”. Lefebvre, Madrid, 2000.

LUCHENA MOZO, G.M. “Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro” Revista Técnica Tributaria. AEDAF, núm.104.

LUNA SERRANO, A. “Tratado de Derecho Agrario” Obra colectiva, Wolters Kluwer España S.A., Primera edición, Madrid junio 2017.

MAGÍN PONT, C. “Aportación de ramas de actividad por un empresario individual al amparo del artículo 108 de la LIS. el principio de neutralidad

fiscal frente a la exigencia de que los bienes afectos lo hayan sido durante tres años”. Quincena Fiscal número 19/2002. BIB/2001/2437.

MAGÍN PONT, C. y PONT CLEMENTE, J.F. “Estudios de fiscalidad empresarial”. Editorial Ediciones Gráficas Rey. Edición 2012.

MAMBRILLA RIVERA, V. “Particularidades de las fases preparatoria y decisoria. En: Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles”. Vol.1: Transformación, fusión, fusiones transfronterizas intracomunitarias. Aranzadi, 2009.

MARÍN BENÍTEZ, G. “Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica”, Revista técnica Tributaria, n.º 114, AEDAF, julio - septiembre 2016.

MARTÍN DÉGANO, I. “La necesaria conexión entre el fin de las fundaciones y las explotaciones económicas exentas”. Revista Quincena Fiscal número 4 febrero II 2013.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido” Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia Tributaria. Editorial Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) 2007.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. “Los principios generales del Derecho comunitario. En particular, los principios de efecto directo y primacía”. Noticias de la C.E.E. Número 179 diciembre, 1999.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Marcial Pons. Madrid, 1996.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. “El Impuesto <extraordinario> sobre el Patrimonio vuelva a ser extraordinario”. Revista Quincena Fiscal, número 20 noviembre de 2011.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”. REDF, Núm. 145, enero-marzo 2010.

MATEU-ROS CERREZO, M. “Comentarios sobre la Ley 76/1980” 1982.

MATEU-ROS CERREZO, R. “Régimen Fiscal de la Escisión de Sociedades”. Hacienda Pública Española Número 74, 1982.

MENÉNDEZ GARCÍA, G. "Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas". editorial Aranzadi. Navarra 2006

MENÉNDEZ GARCÍA, G. "Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas", Thomson Aranzadi 2006.

MUÑOZ MACHADO, S. "Diccionario del Español Jurídico". editorial Espasa libros S.L.U. Primera Tirada, abril 2016.

MUÑOZ MACHADO, S. "Libro de Estilo de la Justicia". Editorial ESPASA LIBROS S.L.U. 2017. ISBN 978-84-670-4919-0.

NAVARRO EGEA, M. "La transmisión onerosa de elementos afectos a la actividad empresarial en el IIVTNU", Revista Quincena Fiscal número 9 mayo de 1998.

NOVAL PATO, J. "La cesión global del activo y el pasivo de las sociedades de capital. Cuadernos mercantiles". Editoriales de Derecho Reunidas. 2003.

OLEO BANET, F. "La escisión de la sociedad anónima". Cívitas, Madrid, 1995.

PASCUAL GONZÁLEZ M. M. "La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España". Revista Quincena Fiscal. Octubre 2016, nº 17.

PASCUAL MARTÍNEZ A. y BORRAS AMBLAR, F. "Casos prácticos de operaciones de reestructuración empresarial", Wolters Kluwer CISS, 2018.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. "El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma, la regulación de las entidades no lucrativas u el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma", Aranzadi, Pamplona 2015.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. "La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total". Revista Técnica Tributaria, número 8, abril 2017.

PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, J.J. "Empresa familiar. Fiscalidad organización y protocolo familiar". Editorial CISS. Edición 2005.

PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, J.J. en la obra colectiva “Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. CISS, 2007.

PÉREZ ROYO, F. “Derecho Tributario y financiero. Parte General”. Navarra. Civitas, 2014.

PÉREZ ROYO, F. “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial”. Octava edición. Editorial TECNOS (Grupo Anaya,S.A.) 2014. Depósito legal: M. 23.803-2014.

PLAZA VÁZQUEZ, A. L. “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico”, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, número 38. Aranzadi, Cizur Menor, 2005.

PRADA LARREA J.L., “Consecuencias fiscales en el Impuesto sobre sociedades de la nueva Ley de Modificaciones estructurales”, Revista Técnica Tributaria número 86, 2009.

RAMOS SÁNCHEZ, S. “Escisión de Sociedades: Estudio Económico-Financiero y regulación Mercantil, Contable y Fiscal”. Universidad de Valladolid. 2013.

RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. “Escisión. Concepto: Función económica y clases. Requisitos. En: Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles”. Vol. 2: Traslado internacional del domicilio social, escisión, cesión global de activo y pasivo, otras cuestiones. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi, 2009.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. ”El Impuesto sobre el Valor añadido en las operaciones inmobiliarias”, Editorial Aranzadi S.A., Cizur Menor (Navarra) 2002.

ROMERO MATA, P. en la obra colectiva “El agricultor ante hacienda”, Caja de Ahorros del Círculo Católico, 17ª edición 2001.

RUBIO VICENTE, “Reestructuración empresarial y enajenaciones de unidades productivas”. Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal. núm 22/2015 (versión Digital).

RUIBAL PEREIRA, L.M. “Concepto y régimen jurídico de la operación de aportación de rama de actividad”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi vol II, 1997, págs. 1.553 y ss.

RUIZ ZAPATERO, J. “En relación al IVA de la escisiones la LIVA 30/1985 de 2 de agosto”. Aranzadi 1992.

SAENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J. “El concepto de rama de actividad: ejemplo de los excesos interpretativos de la Dirección General de Tributos”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi No 11, 2004.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Estructura Jurídica del Sistema Tributario”. REDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961.

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español» en «Hacienda y Derecho», tomo III. Madrid 1963.

SALTO GUGLIERI, J. y ROMERO DE LA VEGA, A. “Manual de operaciones de reestructuración empresarial”. Primera edición, Editorial CISS, julio, 2010.

SÁNCHEZ AYUSO, I., “El I.V.A. deducible en las sociedades holding”, *Temas tributarios de actualidad*, número 2/4, 2004.

SÁNCHEZ-CRESPO CASANOVA, AJ. “Cómo Mejorar la Estructura de la Empresa Familiar. Guía Práctica para Empresarios”. Lexconsult. Consejo de la Empresa Familiar Córdoba 2004.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D.. “Análisis de determinadas soluciones administrativas en torno al concepto de rama de actividad”. Aranzadi Revista Quincena Fiscal julio I 2012, número 13.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D. “Notas en torno a la complejidad y confusión interpretativa existente en el marco del régimen fiscal especial de la reestructuración empresarial. Particular mención a la subrogación en derechos y obligaciones tributarias”. Aranzadi Revista Quincena Fiscal, enero 2016, número 1-2.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D., "Regla de la Proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal". Aranzadi Revista Quincena Fiscal febrero de 2015, núm. 4.

SANTAUFEMIA RODRÍGUEZ, C., "La nueva regulación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores introducida por la Ley 7/2012", Legal Today, 8 de abril de 2013.

SANZ DÍAZ PALACIOS J.A. “Restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio, régimen actual propuesta de cara al futuro”. Aranzadi Revista Quincena Fiscal. Diciembre de 2013. número 22.

SANZ GADEA, E. “Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial. Noticias de la C.E.E”. Número 96 enero, 1993.

SOLER ROCH, M.T. “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”. Revista Española de Derecho Financiero, número 66/1990.

TAMAMES GÓMEZ, R. y GONZÁLEZ HUERTA, B.. “Estructura económica internacional”. Alianza Editorial 2010. 21 edición.

TENREIRO ELENA, “Y un año después, llegó la sentencia del Tribunal Supremo sobre el impuesto de la plusvalía” IBERLEY revista digital 10/07/2018

VALVERDE YAGUE, I., “Cara y cruz de la S.T.S. de 12 julio 2003 sobre la no sujeción a I.V.A. de las oficinas liquidadoras del Distrito Hipotecario”, Jurisprudencia Tributaria 2005- III.

VAQUERA GARCÍA, A. “Régimen Tributario de la Empresa Familiar” Dykinson, Madrid, 2004.

VARONA ALABERN, J. E “Comentarios al artículo 7.5 del nuevo texto refundido del ITPAJD: ámbito de aplicación del ITPO y del IVA” Revista Técnica Tributaria, nº 26 Julio-Septiembre 1994.

VICENT CHULIA, F. Introducción de la obra colectiva. "Las operaciones de modificación estructural". Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 2001.

VIDAGANY PELÁEZ J.M. “La cesión global del activo y pasivo en las sociedades de capital”, página web de Noticias Jurídicas. <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4816-la-cesion-global-de-activo-y-pasivo-en-las-sociedades-de-capital/>.

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria

AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

AN Audiencia Nacional

BINS Bases impositivas negativas

BOE Boletín Oficial del Estado

BOICAC Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

BORME Boletín Oficial del Registro Mercantil

BOJA Boletín Oficial de la Junta de Andalucía

CEE Comunidad Económica Europea

CIF Código de identificación fiscal

DGT Dirección General de Tributos

EAP Explotación agraria prioritaria

ET Estatuto de los Trabajadores

ETVE Entidades de tenencia de valores extranjeros

GATT o General Agreement on Tariffs and Trade (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio)

IAE Impuesto sobre Actividades Económicas

IBI Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ICAC Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas

IIVTNU Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRNR Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS Impuesto sobre Sociedades

IVA Impuesto sobre el Valor Añadido

ITP y AJD Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LIS Ley del Impuesto sobre Sociedades

LJCA Ley de la Jurisdicción Contencio-Administrativa

LME Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles

LMEA Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

LMV Ley del Mercado de Valores

LRFFE Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas

LIRNR Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes

LIRPF Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas

LRFESFL Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines de Lucrativos

LSC Ley de Sociedades de Capital

NEWCO Sociedad mercantil de nueva creación

NIC Normas Internacionales de Contabilidad

NIF Número de identificación fiscal

NIIF Normas Internacionales de Información Financiera

NOFCAC Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas

NRV Norma de registro y valoración

OS Operaciones Societarias

PGC Plan General de Contabilidad

RFED Régimen fiscal especial de diferimiento

RRM Reglamento del Registro Mercantil

RTEAC Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central

SOCIMI Sociedades de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario

SAN Sentencia Audiencia Nacional

STC Sentencia Tribunal Constitucional

STSJ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

STS Sentencia del Tribunal Supremo

TC Tribunal Constitucional

TEAC Tribunal Económico-Administrativo Central

TJUE Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TPO Transmisiones Patrimoniales Onerosas

TRLSA Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

TS Tribunal Supremo

TSJ Tribunal Superior de Justicia

UE Unión Europea



TÍTULO DE LA TESIS: Régimen jurídico de las ramas de actividad en nuestro ordenamiento tributario

DOCTORANDO/A: Juan Francisco Romero Rey

INFORME RAZONADO DEL/DE LOS DIRECTOR/ES DE LA TESIS

(se hará mención a la evolución y desarrollo de la tesis, así como a trabajos y publicaciones derivados de la misma).

El trabajo de investigación que ha dado lugar a la tesis doctoral comenzó con el estudio general de las operaciones de reestructuración empresarial y sus efectos en el ámbito tributario. Una vez realizado este primer análisis general, fue posible centrar el objeto de la investigación, que, finalmente, ha sido el de las ramas de actividad y su tratamiento en el ordenamiento tributario.

El doctorando expone el resultado de su investigación aportando, en primer lugar, un concepto de rama de actividad que cabe deducir tanto de las construcciones doctrinales y jurisprudenciales, como de la doctrina administrativa dictada sobre el asunto. En una segunda parte, la tesis aborda el tratamiento tributario de las ramas de actividad en la imposición directa. En esta parte, la tesis analiza, con detenimiento, el régimen de diferimiento aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial en el Impuesto sobre Sociedades. El tercer bloque de la tesis trata del régimen fiscal de las ramas de actividad en la imposición indirecta, haciendo referencia a las operaciones de reestructuración empresarial a través de ramas de actividad en el IVA y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En esta tercera parte, la tesis dedica especial atención al análisis de la jurisprudencia comunitaria que, en relación con las operaciones de reestructuración empresarial, ha sido dictada en materia de IVA.

El cuarto bloque de la tesis doctoral se dedica al estudio de la transmisión lucrativa de ramas de actividad, dedicando especial atención a la transmisión de la empresa familiar como rama de actividad. Se analiza en esta parte de la tesis, el tratamiento tributario de las ramas de actividad desde un punto de vista estático, estudiando los beneficios fiscales que dicha figura tiene en el Impuesto sobre el Patrimonio. Una vez expuestos los beneficios que pueden aplicarse a las ramas de actividad en el Impuesto sobre el Patrimonio, y puesto que se relacionan con ellos, son objeto de análisis los beneficios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con especial atención al régimen de las transmisiones lucrativas de ramas de actividad en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El quinto bloque de la tesis aborda el análisis de las ramas de actividad en algunos supuestos muy concretos. Son objeto de estudio en este capítulo el tratamiento tributario de las ramas de actividad en la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias o en las entidades sin ánimo de lucro.

La tesis finaliza con la argumentación de las conclusiones, que son amplias, pues el trabajo de investigación realizado es extenso. En términos muy generales, y de forma resumida, el trabajo investigador constata la descoordinación que existe entre la regulación específica de las ramas de actividad en las diferentes figuras tributarias. Esta descoordinación lleva a una serie de disfunciones en el funcionamiento de nuestro sistema tributario que sería deseable que fueran corregidas.

Por lo que respecta a los trabajos publicados derivados de la tesis doctoral, el doctorando como único autor, ha publicado en el número 121 de la Revista Técnica Tributaria, de abril de 2018, un trabajo titulado "Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial". La Revista Técnica Tributaria está indexada en el catálogo Latindex, en el que figura con 27 características cumplidas de un total de 33. La Revista Técnica Tributaria también aparece indexada en los catálogos de Dialnet y de Aranzadi Bibliotecas. Por lo que respecta a su valoración de acuerdo con los índices de impacto, la Revista Técnica Tributaria es evaluada en CARHUS PLUS+2014 como del grupo C, y en MIAR (Matriz de Información para el Análisis de Revistas) con un ICDS (Índice Compuesto de Difusión Secundaria) de 4,5.

Por todo ello, se autoriza la presentación de la tesis doctoral

Córdoba, __11__ de __Octubre__ de 2018_____

Firma del/de los director/es

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Casana', is written over a horizontal line. The signature is stylized and cursive.

Fdo.: __Fernando Casana Merino