

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000224/2010
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 03339/2010
Demandante: [REDACTED]
Procurador: ANTONIO RAMON DE PALMA VILLALON
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHIS

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:
D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

Ilmos. Sres. Magistrados:
D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
D^a. ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
D. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHIS
D. JESUS CUDERO BLAS
D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

Madrid, a diecinueve de septiembre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 224/10, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador Don Antonio Palma Villalón, en nombre y representación de la entidad mercantil [REDACTED], frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa asciende a 1.039.576,97 euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 24 de junio de 2010, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de abril de 2010, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 24 de octubre de 2008, que a su vez había desestimado la reclamación nº 315/2006, promovida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999. Se acordó la admisión a trámite del recurso por providencia de 14 de julio de 2010, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 8 de marzo de 2011 en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, anulando los actos recurridos.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 29 de marzo de 2010, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplica la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO.- Recibido el proceso a prueba, se practicaron las que propuso la parte recurrente y la Sala consideró admisibles, con el resultado que consta en autos

QUINTO.- Dado traslado a las partes por su orden para la celebración del trámite de conclusiones, las evacuaron ambas mediante la presentación de sendos escritos en que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

SEXTO.- La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 12 de septiembre de 2013 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

SÉPTIMO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluido el plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de abril de 2010, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 24 de octubre de 2008, que a su vez había desestimado la reclamación nº 315/2006, promovida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999.

SEGUNDO.- Para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas en el litigio, es conveniente reseñar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento de comprobación y la vía económico-administrativa:

a) El 21 de enero de 2005 se extendió a la empresa ahora recurrente un acta de disconformidad, a la que se acompañó informe ampliatorio, en que se indica lo siguiente:

1º) El sujeto pasivo había presentado autoliquidación, por el ejercicio citado, declarando los siguientes datos:

Resultado contable: 263.603.611 pesetas (1.584.289,61 euros).

Base Imponible: 73.650.570 pesetas (442.648,84 euros).

Cuota autoliquidada: 2.668.434 pesetas (16.037,61 euros).

2º) De las actuaciones de comprobación resulta que [REDACTED] se constituyó como sociedad anónima mediante escritura pública de 21 de agosto de 1989, con un capital social de 12 millones de pesetas, representado en 1.200 acciones suscritas por D. [REDACTED] (840 acciones); su esposa D^a [REDACTED] (240 acciones), y los hijos de ambos, 60 acciones cada uno.

El 11 de diciembre de 1998 se constituye la sociedad [REDACTED] con un capital social de 500.000 pesetas, siendo socio único D^a. [REDACTED]. La fecha de inicio de la actividad es 1 de enero de 1999.

Por escritura de 4 de mayo de 1999, se eleva a pública la escisión de una rama de actividad de [REDACTED] con reducción de capital y su aportación a la sociedad [REDACTED], que amplía capital, y adjudicación de las acciones de ésta a los socios. La rama de actividad aportada consiste en una serie de inmuebles con los préstamos hipotecarios que tienen afectos. Se refleja que el 10 de mayo de 1999 los cónyuges firman el convenio regulador de la separación matrimonial, que proponen al Juzgado de mutuo acuerdo. Este convenio es aprobado en sentencia de 9 de septiembre de 1999, del Juzgado de 1ª Instancia nº 4 de Gijón. Como resultado de la disolución de la sociedad de gananciales, las participaciones en [REDACTED] pasan a corresponder a [REDACTED] y las de [REDACTED], a [REDACTED].

[REDACTED] se acoge al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se produce tributación alguna.

3º) La Inspección considera que la operación de escisión debe tributar por el régimen general, al no existir en ella motivo económico válido, no cumpliéndose uno de los requisitos básicos para poder acogerse a aquél, pues el único objetivo de la escisión era repartir las dos ramas de actividad entre los dos socios, dos cónyuges que se separan y disuelven la sociedad de gananciales, sin tributar por el Impuesto

sobre Sociedades. Se concluye, por tanto, que la sociedad pierde el derecho a aplicarse el régimen fiscal especial y debe regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos, valorando a precio de mercado los bienes patrimoniales transmitidos, el cual ha quedado fijado por la Delegación de la AEAT en 621.532.634 pesetas (3.735.486,36 euros), a fecha 4 de mayo de 1999, resultando un aumento de base imponible de 393.546.703 pesetas (2.365.263,32 euros).

b) El 16 de junio de 2005 (notificado el 30 del mismo mes), el Inspector Regional de la Delegación en Asturias de la AEAT dictó acuerdo de liquidación que confirma la propuesta contenida en el acta, con una cuota de 827.842,16 euros, intereses de demora de 211.734,81 euros, lo que totaliza una deuda tributaria de 1.039.576,97 euros.

c) Mediante escrito de 28 de julio de 2005, [REDACTED] promueve tasación pericial contradictoria de los inmuebles valorados, con suspensión de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación, acompañando informe pericial de 27 de julio de 2005, realizado por D. [REDACTED]. El 18 de noviembre de 2005, la Sociedad Integral de Valoraciones Automatizadas, S.A. emite informes de valoración con un resultado de 4.519.1000 euros, por lo que el valor asignado por el tercer perito supera al estimado por la Administración Tributaria.

El 18 de enero de 2006, el Inspector Regional acuerda, en atención a lo previsto en el artículo 135.4 de la LGT, confirmar la liquidación contenida en el acuerdo de 16 de junio de 2005. Dicho acuerdo se notifica en fecha 25 de enero de 2006.

d) El 14 de febrero de 2006, [REDACTED] interpuso, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, reclamación contra el expresado acuerdo. Puesto de manifiesto el expediente, la entidad alegó, el 20 de abril de 2006, lo siguiente:

1º) Prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por superación del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras. La Inspección ha apreciado 121 días de dilaciones al contribuyente, que considera no deben ser computadas. En primer lugar, se rechaza la dilación para un requerimiento de 28 de julio, cuando comienza el periodo vacacional. La Audiencia Nacional ha reconocido el disfrute de las vacaciones como un derecho de los trabajadores no imputable al contribuyente.

En segundo lugar, en diligencia de 10 de septiembre de 2004 la Inspección efectúa un requerimiento de una importante cantidad de datos, ante lo que el contribuyente manifestó la probabilidad de tardanza. El 7 de octubre se comunica a la Inspección que se dispone de la información, citando la Inspección para el 14 de octubre siguiente. En diligencia de 14 de octubre de 2004 se computa como dilación desde el 10 de septiembre hasta el 14 de octubre, con lo que se muestra disconforme.

El tercer periodo se recoge en la diligencia de 26 de noviembre de 2004 y transcurre del 14 de octubre al 26 de noviembre de 2004. Se solicitan documentos

que constan en poder de la Administración y que no son tenidos en cuenta en la liquidación.

2º) Caducidad por vulneración del plazo de un mes del que dispone el Inspector-Jefe para practicar liquidación (artículo 60.4 del RGIT), motivo que, a la vista del criterio reiterado de esta Sala al respecto, es después abandonado en la demanda.

3º) Que la operación se realizó por motivos económicos válidos. El artículo 110.2 de la Ley 43/1995, en su redacción originaria -anterior a la Ley 14/2000-, exigía la prueba por la Administración de la existencia de fraude o evasión fiscal, no siendo suficiente con revelar la ausencia de motivos económicos válidos en la operación realizada. En todo caso, existían motivos económicos válidos, no siendo cierto que el único objetivo de la operación fuera repartir las dos ramas de actividad entre los socios y cónyuges. Tampoco es causa de la escisión la separación matrimonial con disolución de la sociedad de gananciales, como sostiene la Inspección. El objetivo era reestructurar las actividades para lograr una gestión diferenciada de las claramente diferentes actividades. Hasta 1996, las empresas de la firma ██████████ eran independientes, en forma de delegaciones, y a partir de 1997 se establece un nuevo régimen jurídico obligatorio para todas ellas: un sistema de franquicia, donde ██████████ es el franquiciador. Todos los Bancos de inversión consultados sugirieron que se debía efectuar una reestructuración general de las franquicias, planteando procesos de concentración de los negocios, separando los ajenos a dicha actividad, tales como el negocio inmobiliario y la actividad financiera. Esto es lo que hizo ██████████ en la escisión, en que también se perseguía mantener la máxima especialización en la gestión de participaciones, exigida por la propia Comisión Nacional del Mercado de Valores para la pretendida creación de una Sociedad de Inversión Mobiliaria de Capital Variable.

4º) Se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legal establecido. La comprobación debería haber seguido el procedimiento especial de fraude de ley del artículo 15 de la Ley General Tributaria. Subsidiariamente la Inspección debería aceptar la aplicación del régimen de diferimiento respecto a la ganancia patrimonial que imputa.

e) La reclamación fue desestimada por el TEAR de Asturias en resolución de 24 de octubre de 2008, notificada el 3 de noviembre siguiente, contra la que se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que, por resolución de 21 de abril de 2010 lo desestima, confirmando la resolución allí impugnada.

TERCERO.- El motivo basado en la prescripción de la potestad liquidatoria de la Administración no puede ser acogido favorablemente, toda vez que esta institución se basa, conforme al artículo 29 de la Ley 1/1998, aplicable al asunto, en el examen de los datos cronológicos concurrentes, no siendo procesalmente admisible que la demanda se limite a reproducir los alegatos esgrimidos al respecto ante el TEAC y que fueron objeto de rechazo por ese tribunal, dado que el recurso contencioso-administrativo no es una mera "alzada de la alzada", sino un proceso judicial en que quien acciona tiene la carga de alegar y probar que los actos contra los que dirige su pretensión contradicen el Derecho, carga que no se satisface, como hemos dicho

constantemente, con una mera remisión a alegaciones previamente efectuadas ante la Administración revisora.

Al margen de ello, bastaría con que una sola de las dilaciones imputadas hubiera sido correctamente apreciada para que la duración total fuera inferior a los 12 meses que, como máximo, prevé el artículo 29.3 de la citada Ley 1/1998, que es precisamente lo que aquí sucede, pues como hemos señalado en numerosas sentencias, en lo relativo a la supresión del cómputo de los períodos de vacaciones (aplazamientos adoptados por tal causa a petición del contribuyente), no cabe descontar de las dilaciones imputables a éste la paralización del procedimiento producida, a petición suya, para poder disfrutar de las vacaciones del mes de agosto o similares. Es cierto que en la Sentencia de esta Sala (Sección 6ª) de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2004 se entendió que *"el disfrute de las vacaciones es un derecho de los trabajadores legalmente establecido que no puede ser reputado como un supuesto de fuerza mayor y debe ser tenido en cuenta por la Inspección al planificar su actuación"*, lo que excluiría su tratamiento como dilación del comprobado. Tal criterio, sin embargo, ha sido modificado en posteriores sentencias, cuya abundancia exime de su cita, en las que se declara que las vacaciones del mes de agosto *"constituyen un derecho laboral pero no un derecho fiscal, a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación"*.

En este asunto, como quiera que la duración total del procedimiento, computado de fecha a fecha, únicamente se ha excedido en nueve días (incluso la liquidación, antes de su notificación, fue dictada dentro de ese margen temporal), basta con que el periodo de inactividad durante el mes de agosto no interrumpa el cómputo, esto es, constituya una dilación en sentido propio, para entender que no se ha superado el plazo de duración del expediente y, con ello, no ha acaecido la prescripción extintiva que la recurrente denuncia.

CUARTO.- Deben analizarse a continuación los motivos de fondo suscitados en la demanda en relación con los requisitos para disfrutar del beneficio de neutralidad derivado de la aplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII (arts. 97 a 110 LIS), que en este litigio son en esencia dos: si debió seguirse el procedimiento especial para la declaración de fraude de ley previsto en el artículo 15 de la LGT de 1963, aplicable *ratione temporis* a los ejercicios regularizados y, en segundo término, si en la operación de escisión de rama de actividad que pretendió acogerse al expresado régimen especial concurren motivos económicos válidos. También se aduce, de forma subsidiaria, la nulidad de la tasación pericial contradictoria efectuada para valorar los activos transmitidos, por inidoneidad subjetiva de la sociedad que llevó a cabo el avalúo, dados los restrictivos términos del artículo 135.3 de la vigente Ley General Tributaria.

QUINTO.- Como esta Sala y Sección 2ª ha declarado repetidamente (cabe citar, al respecto, entre otras varias, las sentencias de 16 de febrero de 2011 -recurso nº 320/08-; 9 de marzo de 2011 -recurso 110/2008-; 22 de septiembre de 2011 -recurso nº 361/2008-; 13 de octubre de 2011 -recurso nº 344/08- y 15 de diciembre de 2012 -recurso nº 31/2009-), la razón de fondo del litigio viene referida a la aplicación de la norma antifraude que, procedente de la Directiva de fusiones -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 realizados entre

sociedades de diferentes Estados miembros- se incorporó a nuestro Derecho nacional en el régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS (arts. 97 a 110).

Esta Sala ha tenido oportunidad, en numerosas sentencias, de analizar la concurrencia de los requisitos relativos a la aplicación del mencionado precepto y, en particular, de la cuestión suscitada acerca de la inaplicabilidad *ratione temporis*, a los ejercicios anteriores a 2001 -como es el caso debatido-, de la versión del mencionado artículo 110.2 de la LIS introducida en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que modificó el precepto y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2001, por lo que resultaría inaplicable a los ejercicios aquí litigiosos, 1998 y 1999-. La versión originaria del artículo 110.2 se expresaba en estos términos, literalmente transcritos: *"2. Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el art. 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"*.

En cambio, la redacción de la Ley 14/2000 era la 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."*

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...."

El criterio de la Sala, plasmado en numerosas sentencias, es que la modificación se limitó a añadir el requisito de que la operación se efectúe por motivos económicos válidos, que antes no se contenía en la letra del precepto, pero virtualmente se requería conforme a su espíritu, pues no en vano es el mismo requisito exigido en el art. 11.1 de la Directiva 90/434/CEE, antes referida. El cambio, pues, no es tan significativo como se pudiera pensar, pues la estructura del precepto, más que a los requisitos sustantivos para excluir del régimen especial determinadas operaciones, ponía el acento en la cuestión procedimental de la carga de la prueba, en el sentido de que sólo era posible esa exclusión cuando "se probara...", actividad que parecía referirse a la Administración como obligada a esa prueba y, por tanto, a padecer la falta de acreditación. La reforma de la Ley 14/2000 se limita a ejemplificar supuestos, no enunciados agotadoramente, sino *numerus apertus*, en que la ley excluye el régimen especial de neutralidad, empleando una fórmula análoga a la que expresa la Directiva, en que cabe presumir que la reacción del ordenamiento comunitario lo es ante los supuestos de predominio de los fines de fraude o evasión fiscal, coincidentes con aquéllos en que no consten motivos económicos válidos, aunque con el efecto añadido de que la carga de justificar la presencia de tales

motivos podía entenderse que corresponde ahora, dada la fórmula empleada, a la sociedad que pretendiera acogerse al régimen de neutralidad.

Ahora bien, que el art. 110.2 LIS, sea en su versión originaria o en la introducida por la Ley 14/2000, integre una norma de carácter interpretativo -que es lo que la Sala considera-, es en este asunto un elemento irrelevante, porque la indagación de los motivos económicos válidos que presiden la operación de escisión parcial es indiferente para el Derecho si no se conecta con la finalidad de fraude o evasión fiscal, que se mantiene como requisito capital de la cláusula antielusión del mencionado artículo, y que la Inspección no acredita como no concurrente, por falta de prueba al respecto -que los órganos económico-administrativos no pueden recrear-.

Expresado con otras palabras, la estricta aplicación del artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -y, a tal efecto, carece de relevancia que la versión introducida por la Ley 14/2000 fuera meramente interpretativa o aclaratoria de exigencias legales que ya podían entenderse comprendidas con anterioridad en el precepto- nos lleva necesariamente a declarar que, aun cuando nos atuviéramos a la fórmula legal introducida por la citada Ley 14/2000 -obviamente no aplicable al asunto-, la exigencia al contribuyente de que señale y acredite la existencia de un motivo económico válido en la operación no puede ser desconectada de la finalidad preponderante de fraude o evasión fiscal que sigue constituyendo el centro de gravedad del precepto.

De esta suerte, si la Inspección no encuentra razones reveladoras del designio preponderante de fraude o evasión fiscal, esto es, la presencia de esa finalidad evasora, queda patente la improcedencia de negar un régimen fiscal a que se tiene derecho y que la Ley, en desarrollo interno de la Directiva, quiere como regla general, para favorecer la neutralidad en las operaciones societarias, pues la Administración tiene la carga indeclinable de probar que concurre el presupuesto de hecho cuyo acaecimiento le habilita para ejercer la potestad que la Ley le atribuye, aquí la existencia, que no cabe presumir, de un objetivo principal de fraude fiscal en la operación de escisión de rama de actividad.

No es admisible, por lo tanto, regularizar la situación fiscal del sujeto pasivo apelando simplemente a la ausencia de motivos económicos válidos, ni cabe, a tal efecto, separar conceptualmente dos elementos interpretativos que en cualquier exégesis de la norma antifraude están indisolublemente unidos, en relación de medio a fin: de un lado, el fraude o evasión fiscal, como finalidad primordial de la operación, cuya constatación permite desencadenar la aplicación de la cláusula antiabuso; y, sólo como instrumento al servicio de la concreción acerca de la existencia de esa finalidad jurídicamente indeseable, entrarían en juego, de otro lado, los motivos económicos de la operación. Así, la expresión legal que señala -en la Ley 14/2000, que el TEAC aplica pese a su inaplicabilidad temporal-, se dispone que: *"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"*, añadiéndose a renglón seguido y con absoluta conexión lógica con la proposición normativa anterior: *"... 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 ausencia de motivos económicos válidos se erige, pues, en la economía del precepto -dada la traslación directa de la exigencia del Derecho Comunitario, en un signo o índice, a título ejemplificativo, de las finalidades de fraude o evasión fiscal que el artículo 110.2 señala como presupuesto de hecho para inaplicar el régimen especial de neutralidad, lo que queda meridianamente claro en presencia del artículo 11.1.a) de la Directiva: "*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...: 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...*".

SEXTO.- Se viene a sostener, en este caso, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exacerba el concepto de fraude -incluso, de extenderse fuera del terreno objetivo del régimen especial de fusiones, escisiones, etc., el propio concepto de fraude de ley-, invadiendo el campo de la economía de opción y, en este ámbito, afectando de plano al principio de autonomía de la voluntad (art. 1255 del Código Civil), constitucionalizado, en lo que se refiere a las relaciones mercantiles, en el artículo 38 CE, que reconoce la libertad de empresa.

Bajo esa teoría, bastaría con que un negocio lícito, válido, querido por las partes y celebrado con total ausencia de violencia sobre las formas jurídicas, pueda conducir a la privación del régimen de diferimiento en las operaciones societarias, es de repetir que con total independencia de la licitud del negocio jurídico celebrado, siempre que sea posible hallar una alternativa igualmente válida pero más gravosa para el contribuyente, indicando otras opciones negociales que excluyan la escisión parcial como vía de instrumentar la cesión de rama de actividad, con tal de que, en su resultado, supongan una carga tributaria mayor para el interesado. Se viene, con tan insólita postura que, pese a su claro alejamiento de cualquier remota idea de fraude, ha resistido incólume a lo largo del procedimiento inspector, de la vía económico-administrativa y de este proceso, a sostener una especie de principio del mayor gravamen o de economía de opción inversa conforme al cual entraría en juego la cláusula antifraude, pese a la ausencia acreditada de éste, por el simple hecho de que las alternativas u opciones económicas seleccionadas por la Inspección favorecerían con un grado mayor los intereses de la Administración, los recaudatorios, debe entenderse, pues también es interés preceptivo de ésta la de someterse a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (arts. 9.3 y 103 CE), así como proteger los derechos de los administrados.

Partiendo de esa posición maximalista, deviene inútil todo intento de explicación acerca de la concurrencia de los motivos económicos válidos presentes en la operación y que la Administración desecha de plano, al no encajar en su preconcebida teoría *sui generis* acerca del fraude, en la que encuentra acomodo

añadido en el hecho de que no precisa de prueba alguna acerca de la ilicitud o fraude de la operación llevada a cabo, pues cualquier motivo económico será inválido, necesariamente, a los efectos del art. 110.2 LIS, cuando se encuentre una opción que determine un gravamen superior.

Frente a tales excesos interpretativos, que sitúan el manejo de una cláusula antifraude que, por su propia naturaleza, debería ser excepcional, la parte recurrente ha razonado ampliamente, en su demanda, acerca de los motivos económicos determinantes de la escisión parcial efectuada, y que la Sala acepta en su integridad, siendo así que, en nuestra opinión, basta con la alegación fundada de la existencia de tales motivos, sin que sea precisa una prueba plena para que quede desactivado el concepto de fraude o evasión fiscal que abre la puerta a la utilización de la cláusula antiabuso. Esto es, no cabe presumir tal fraude o evasión fiscal, sino que el interesado podrá enervar tal calificación y, por ende, oponerse válidamente a una regularización basada en tal concepto excepcional del art. 110 LIS, alegando de forma razonable la existencia de motivos válidos que, por principio, debe presumirse que concurren en todo negocio jurídico celebrado bajo el amparo del principio de libertad de pactos.

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...", pues en nuestro Derecho patrio, además, los motivos e intenciones de los contratantes no tienen la importancia que, como concepto, debe atribuirse a la noción más importante, desde el punto de vista jurídico, de causa, que es el elemento esencial de todo negocio jurídico en un sistema causalista como el nuestro, de suerte que no sería 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 tenga causa válida, lícita y concorde con la manifestada, atributos todos ellos que en nuestro Derecho se presumen (vid. los artículos 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"*).

SÉPTIMO.- En suma, este proceso versa esencialmente sobre una cuestión probatoria, la de advenir si la Administración ha acreditado que la escisión parcial de rama de actividad se realizó bajo un objetivo primordial de fraude, que la Inspección sitúa en el hecho de la separación matrimonial de D. [REDACTED] y D^a. [REDACTED], argumentando que la finalidad de la operación fue la de dividir los bienes comunes del matrimonio sin coste fiscal alguno. Frente a esta conclusión, que la Sala no comparte, cabe objetar las siguientes consideraciones:

a) No hay una correspondencia temporal absoluta entre la separación matrimonial y el inicio del proceso societario que derivó en la escisión parcial de rama de actividad, como la demanda advierte sin oposición alguna por parte de la Administración.

b) Si la Inspección no ofrece objeción al hecho de que el conjunto patrimonial escindido constituye una rama de actividad, como lo acredita su inscripción registral

como tal, previa calificación del Registrador Mercantil, no cabe presumir, al mismo tiempo, que lo que se reparte o escinde no son unidades autónomas susceptibles de explotación, sino bienes inmuebles.

c) Tampoco cabe aceptar ese habitual proceder de la Inspección bajo la fórmula de que "...lo normal hubiera sido..." (proceder de otra manera), pues lo esencial para amparar la escisión en el régimen de neutralidad fiscal es que los negocios jurídicos anteriores, coetáneos y posteriores son válidos y eficaces.

d) La separación matrimonial es un derecho de naturaleza personal que la Administración debe amparar y no entorpecer. Si apreciaba la existencia de algún indicio de que la separación era fraudulenta o simulada -debe entenderse que por ambos cónyuges, con la aquiescencia de los socios minoritarios, a los que no se alude en el acuerdo de liquidación, en el sentido de haberse concebido para favorecer una ventajosa distribución patrimonial-, debió acudir al procedimiento fiscalmente procedente para declarar el fraude de ley (art. 15 LGT), lo que se ha abstenido de hacer.

e) No se indica en el acuerdo de liquidación, como motivación necesaria de la preponderante finalidad fraudulenta, cuál habría sido la tributación alternativa que por virtud de la operación societaria llevada a cabo se burló, salvo la alusión a la reducción del capital de ██████████, que no tenía por qué ser la única alternativa posible.

f) El escrito de demanda apela a razones empresariales justificadoras de la escisión de las actividades de ambas empresas, cuyo objeto social era diferente y, en particular, que ██████████, antes de la escisión, contaba con dos ramas negociales diferenciadas, una de ellas, que la demanda califica de empresarial (en el sentido de operativa) ligada a la franquicia de ██████████, y otra cuya función era la explotación de inmuebles en régimen de alquiler. Pues bien, ni el acuerdo de liquidación, ni el TEAR, ni el TEAC ni el escrito de contestación a la demanda hacen referencia a esa circunstancia y a la conveniencia de separar o segregar ambas actividades, ni consta efectuada averiguación alguna en relación con la sociedad franquiciadora ██████████ para verificar la realidad de la exigencia de ésta de que la actividad franquiciada estuviera separada del resto de actividades ajenas a la franquicia. Tal condición, que a falta de otro elemento de juicio podría ser razonable -y, desde luego, indicativa de un motivo extrafiscal en la operación- es recogida por el TEAC en los antecedentes de hecho, al reseñar las alegaciones formuladas, pero se guarda silencio al efecto en la fundamentación jurídica -fundamento séptimo-, limitado a desacreditar la totalidad de los varios informes aportados a la Inspección y en la vía económico-administrativa, sin ofrecer otra razón para su rechazo que el de que todos ellos, de forma unánime, llegan a conclusiones distintas a aquélla ya objeto de prejuicio indestructible por parte de la Inspección, que el TEAC defiende de forma numantina al margen de toda evidencia, como lo acredita la falta total de motivación de por qué discrepa dicho órgano colegiado inserto en el seno de la misma Administración liquidadora de las conclusiones de todos ellos.

g) La prueba pericial elaborada por D. Roberto ██████████, ratificada a presencia judicial y, por tanto, practicada con todas las garantías procesales, evidencia que la escisión ha dado lugar a un ahorro de costes en ambas empresas,

la escindida y la rama de actividad segregada, que el dictamen cuantifica en 48.205 euros, además de significar que los ingresos han aumentado en 776.863 euros, fruto de "...una mayor eficiencia y especialización en el trabajo que redundará en un aumento de ingresos...", datos de los que extrae la conclusión de que concurre un motivo económico válido en la escisión, que es el aumento de más del 150 % de los beneficios operativos.

La reacción del escrito de conclusiones del Abogado del Estado a todas las demás pruebas en su día presentadas por la actora, única parte que ha intentado la acreditación de su derecho en el proceso, es de negativa apodíctica a atribuirles valor alguno, por razones que no aparecen explicadas suficientemente, pero la prueba pericial, ciertamente desfavorable a los intereses procesales de la Administración demandada, no es objeto del más mínimo comentario, lo que únicamente puede ser interpretado como conformidad o aquiescencia al contenido del informe, que no ha quedado contradicho ni desvirtuado mediante prueba en contrario, ni siquiera a través de alegaciones encaminadas a desacreditar las conclusiones a que llega el perito.

SÉPTIMO.- El éxito de la pretensión principal, que conlleva el reconocimiento a la sociedad recurrente del derecho a disfrutar del régimen especial de las operaciones societarias que postula en este proceso, hace innecesario examinar el motivo aducido con carácter subsidiario en la demanda, en relación con la disconformidad a Derecho de la tasación pericial contradictoria, por inidoneidad de la sociedad que efectuó la valoración de los bienes en calidad de tercer perito (art. 135.3 LGT), toda vez que es superfluo cualquier pronunciamiento relativo a la tasación de los activos transmitidos en una operación que puede acogerse al régimen de diferimiento establecido en la Ley y, por ende, respecto de la que no se requiere actividad valorativa de clase alguna.

OCTAVO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Antonio Palma Villalón, en nombre y representación de la entidad mercantil [REDACTED], contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de abril de 2010, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de 24 de octubre de 2008, que a su vez había desestimado la reclamación nº 315/2006, promovida contra la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, debemos declarar y declaramos la nulidad de la expresada resolución, por ser contraria al ordenamiento jurídico, así como la de las liquidaciones objeto de impugnación, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.





AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección : 002
MADRID

AU497 NOTIFICACION SENTENCIA AL PROCURADOR

Número de Identificación Único: 28079 23 3 2010 0003246

Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000224 /2010

Sobre: IMPUESTOS SOCIEDADES EJERCICIO 1999

De D./Dña. [REDACTED]

Procurador Sr./Sra. D./Dña. ANTONIO RAMON DE PALMA VILLALON

Contra TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ABOGADO DEL ESTADO

NOTIFICACIÓN.- En Madrid, a

Con esta fecha se deposita en el Salón de Procuradores copia de la anterior sentencia de fecha diecinueve de Septiembre de dos mil trece para su notificación al Procurador D./Dña. ANTONIO RAMON DE PALMA VILLALON, en nombre y representación de D./Dña. [REDACTED] haciéndole saber, que no es firme, pudiendo interponer recurso de Casación en el plazo de DIEZ DÍAS ante la propia Sala, enterado y notificado firma. Doy fe.

