

Roj: SAN 4581/2014 - ECLI:ES:AN:2014:4581
Id Cendoj: 28079230022014100485
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 450/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a veinte de noviembre de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 450/2011 que ante esta **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora D^a. Isabel Soberon García de Enterría en nombre y representación de la entidad Cerámicas Fanal S.A. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 645.143,76 euros. Es **Ponente la Ilma. Sra. D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA**, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora interpuso, con fecha 18 de noviembre de 2011, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de septiembre de 2011, por la que se estima parcialmente el recurso de alzada formulado contra la Resolución de 27 de febrero de 2009 del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que desestimó las reclamaciones económico-administrativas con números de registro NUM000 y NUM001, que habían sido interpuestas respectivamente contra:

- Acuerdo de liquidación dictado, en fecha 22 de diciembre de 2005, por el Inspector Regional de Valencia de 22-12-05, derivado del Acta de Disconformidad A-02 nº NUM002 incoada el 16 de noviembre de 2005 en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, en el que se liquida una cuota tributaria de 522.505,32 euros e intereses de demora por 122.638,44 euros; y

- Acuerdo dictado en fecha 5 de mayo de 2006 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección, por el que se impone una sanción a la demandante de 261.252,66 euros.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 25 de junio de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia con los siguientes pronunciamientos:

" 1.- *Declarando reconocer el derecho de mi representada a que le sea de aplicación a la operación de escisión parcial realizada los efectos jurídicos derivados del régimen especial previsto en el Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2000, lo que determinaría la restitución de las cantidades ingresadas resultantes del acto administrativo, junto a los respectivos intereses de demora.*

2.- *Subsidiariamente, para el caso de que no fuera estimada la pretensión principal, y partiendo de la declaración de nulidad pretendida en todo caso, se estimase parcialmente la Demanda en cuanto a la valoración de mercado de la rama de actividad, ordenando a la Dependencia Regional de Inspección a que proceda a dictar un nuevo acto administrativo en el que o bien se tome como base*

la tasación aportada como PRUEBA DOCUMENTAL CUATRO, o bien se practique una por los Servicios Técnicos de la Inspección.

3.- *En idénticos términos a los expuestos en el punto anterior, se estimase parcialmente la demanda reconociendo el derecho de mi mandante a la aplicación del régimen especial de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios y/o la no aplicación como elemento integrador de naturaleza fiscal en la liquidación de la Reserva de Revalorización 7/1996*".

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 2 de octubre de 2012 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó desestimación del presente recurso con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Practicada la prueba que propuesta fue admitida con el resultado que obra en las actuaciones, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 13 de noviembre de 2014, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

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

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad Cerámicas Fanal S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de septiembre de 2011, por la que se estima parcialmente el recurso de alzada formulado contra la Resolución de 27 de febrero de 2009 del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que desestimó las reclamaciones económico-administrativas con números de registro NUM000 y NUM001 , que habían sido interpuestas respectivamente contra:

- Acuerdo de liquidación dictado, en fecha 22 de diciembre de 2005, por el Inspector Regional de Valencia de 22-12-05, derivado del Acta de Disconformidad A-02 nº NUM002 incoada el 16 de noviembre de 2005 en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, en el que se liquida una cuota tributaria de 522.505,32 euros e intereses de demora por 122.638,44 euros; y

- Acuerdo dictado en fecha 5 de mayo de 2006 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección, por el que se impone una sanción a la demandante de 261.252,66 euros.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Desde 1999, año en que entró en producción la nueva fábrica de Cerámicas Fanal S.A. ubicada en Onda, esta entidad venía desarrollando su actividad de fabricación de revestimientos para paredes y pavimentos (azulejos y similares) en dicha fábrica además de en la que tenía situada en Alcora.

Por escritura pública otorgada el día 30 de junio de 2000 se formalizó la escisión parcial de Cerámicas Fanal S.A. ("FANAL"), con segregación de todo su patrimonio afecto a la fábrica de Alcora y su traspaso en bloque a una sociedad de nueva constitución: Cerámica Artía S.L. ("ARTÍA"), atribuyéndose las participaciones en el capital de esta última a los socios de la primera en proporción a sus respectivas participaciones en ella.

Fanal redujo su capital como consecuencia de la escisión en 3.200.000 pesetas y sus fondos propios en 50.400.000 pesetas, minorándose las siguientes reservas en importes de:

Reservas Voluntarias 10.641 pts.

Reserva Revalorización R.D.Ley 7/96 47.189,359 pts.

Consta en el Proyecto de Escisión que con motivo de la misma se transmiten a la sociedad beneficiaria todos los bienes que fueron objeto de actualización al amparo del R.D.L. 7/96 así como la totalidad del saldo de la cuenta "Reserva Revalorización R.D.L 7/96".

ARTÍA se constituyó con un capital social de 50.400.000 pesetas, equivalente al valor neto contable de los activos y pasivos que recibió de la escindida, dividido en 4.000 Participaciones con valor nominal unitario de 12.600 pesetas.

Con fecha 5 de julio de 2000 se presentó ante la AEAT escrito comunicando la opción por el régimen especial del Título VIII, Capítulo VIII de la Ley 43/95 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Tanto la sociedad escindida como la beneficiaria de la escisión son sociedades familiares, pertenecientes en el 99,25 % de su capital a D. Santiago , y en el 0,75 % restante a tres hijos del mismo por partes iguales del 0,25%.

Señala el acuerdo liquidatorio que tanto la planta de Alcora como la nueva de Onda fabricaban " *básicamente los mismos productos*" (gres de pasta roja y revestimiento).

El día 3 de agosto de 2000 se otorga un contrato de opción de compra de 2.000 participaciones de ARTÍA, que representan el 50% de su capital social, a ARGENTA CERÁMICA S.L.

Con fecha 29 de septiembre de 2000 D. Santiago vendió el mencionado paquete de participaciones de ARTÍA (50% del capital social) a ARGENTA CERÁMICA S.L. por un precio unitario de 63.250 pesetas (total 126.500.000 pesetas)

El día 3 de noviembre de 2000 cada uno de los tres hijos del anterior vendió sus 10 participaciones en ARTIA por idéntico precio al de la venta anterior. Los compradores de tales participaciones fueron: ARGENTA CERAMICA S.L. que adquirió 10 participaciones; UPRAHER S.L. que compró igualmente; y D. Celestino y D. Eladio 5 participaciones cada uno.

Los hermanos Eladio Celestino son los socios de ARGENTA CERÁMICA S.L, y están vinculados a UPRAHER S.L. Con esta compra los Sres. Eladio Celestino pasaron a controlar, directa e indirectamente, el 50,75% del capital de ARTÍA.

Finalmente, el 19 de enero de 2001, D. Santiago vendió las 1.970 participaciones que le quedaban de ARTÍA al mismo precio unitario de 63.250 pesetas a ARGENTA CERÁMICA S.L. (precio total 124.602.500 pesetas).

2. El acuerdo de liquidación consideró que la parte segregada no constituía una rama de actividad como exige el artículo 97.2 b) de la Ley 43/95 por lo que la escisión habida no puede acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el mencionado Capítulo VIII del Título VIII de la misma Ley ("REF"), por lo que se había " *utilizado el régimen para conseguir una ventaja fiscal que no resulta ser un motivo económico válido*", debiendo en consecuencia tributar la transmisión patrimonial conforme al régimen general del impuesto, establecido en el artículo 15.3 de la misma ley .

En el acuerdo de liquidación se cuantifica la plusvalía obtenida en 202.600.000 pesetas (precio de venta de las participaciones sociales de ARTÍA 253.000.000 pesetas menos el valor neto contable de activos y pasivos transmitidos de 50.400.000 pesetas), y se reduce ésta en 1.396.302 pesetas, importe de la depreciación monetaria (artículo 15.11 de la LIS), lo que arroja una plusvalía gravable de 201.203.698 pesetas.

Se incrementa además la base imponible declarada en 47.180.359 pesetas, importe de la Reserva Revalorización Real Decreto Ley 7/96, por entender que se dispuso de la misma con motivo de la escisión en contra de lo establecido por el Real Decreto 2607/96.

Se liquida finalmente una cuota tributaria de 522.505,32 # e intereses de demora por 122.638,44 #.

3. En el acuerdo sancionador se impone una sanción de 261.252,66 euros por la infracción grave tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/63 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuantificada en el 50% de la cuota tributaria dejada de ingresar, importe idéntico al que derivaría de la aplicación del régimen sancionador de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por lo que éste último no resultaría favorable al infractor.

4. Por Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2009 se confirman ambos acuerdos.

5. Contra esta Resolución la demandante interpuso recurso de alzada que fue parcialmente estimado por la Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 2011, objeto del presente recuso contencioso administrativo, confirmando la Resolución recurrida en cuanto a la liquidación y anulando la sanción impuesta.

Los pronunciamientos de la Resolución del TEAC son esencia los siguientes:

- Considera la fábrica segregada una rama de actividad diferenciada de la fábrica que quedó en poder de FANAL con motivo de la escisión.

Señala que " *Ciertamente, a tenor de la definición que de "rama de actividad" da el anteriormente transcrito artículo 97.4 LIS cabe concluir que aunque ambas fábricas produjeran revestimientos de paredes y suelos, cuando las materias primas utilizadas en una y otra fábrica son distintas, la tecnología utilizadas en una y otra fábrica son también distintas (mucho más avanzada la de Onda) y el producto obtenido por una y otra fábrica es también distinto (de notable mejor calidad el de Onda), cabe apreciar que cada una de estas fábricas, con los inmovilizados y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas, constituyen diferentes ramas de actividad, si bien encuadradas en el mismo sector de la fabricación de "azulejos". Y tal es el criterio que se desprende también de la consulta de la DGT de 28-07-2010 (V1751/2010) "*

- Ratifica tanto la resolución del TEAR como la liquidación inspectora subyacente en cuanto deniegan la aplicación del REF por ausencia de motivo económico válido.

En este sentido, afirma que las razones esgrimidas por la actora para justificar la escisión no pueden calificarse como "motivos económicos válidos" a los efectos de la aplicación del REF. Entiende que el auténtico objeto de la escisión fue conseguir las ventajas fiscales implícitas en el propio régimen especial (vetado por el artículo 110.2 de la Ley 43/1995), puesto de manifiesto por la venta posterior de la sociedad escindida.

- Niega la petición subsidiaria de la actora sobre la aplicación a las plusvalías generadas en la escisión del diferimiento impositivo regulado por el artículo 21 de la Ley 43/95 dadas las reinversiones producidas en la nueva planta de Onda.

- Al no poderse acoger la escisión al REF, la disposición del saldo de la cuenta de revalorización está plenamente sometida a tributación en los términos del artículo 5.9 del R.D.L. 7/96 .

- Anula la sanción impuesta por insuficiencia de motivación del acuerdo sancionador.

SEGUNDO .- Es necesario recordar que, como ha señalado esta Sala (Sentencia de 10 de mayo de 2012 , entre otras), " *la normativa reguladora de los requisitos y condiciones que han de concurrir para la aplicación del régimen fiscal especial en los supuestos de fusiones, escisiones y aportaciones de activos y canje de valores, ha sufrido importantes modificaciones en las que subyace la incorporación de Directivas comunitarias sobre la materia, al igual que, desde la perspectiva procedimental inspectora.*

Se pueden distinguir cuatro hitos importantes en esa evolución normativa:

1.- *La situación fiscal, mercantil y procedimental tributaria, existente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, regida por la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades europeas, que traspuso la Directiva 434/90 CEE, y que fue derogada en esta materia por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que le dio nuevo contenido en el Título VIII, Capítulo VIII.*

En esta fase normativa, cuando se procedía por parte de la Inspección de los Tributos a la comprobación y regularización de estas operaciones, la carga de la prueba sobre el aprovechamiento de esta operación con fines de "fraude o evasión fiscal", pesaba sobre la propia Administración tributaria. En este sentido, el art.110.2, de la Ley 43/1995 , establecía "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."

2.- *La situación producida por la entrada en vigor de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que dio nueva redacción al artículo 110.2 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente en la redacción dada al artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , produjo un vuelco significativo, al invertir la carga de la prueba, apoyada por la posibilidad de elevar consulta a la Administración sobre la aplicación y cumplimiento de los requisitos, entre otras consecuencias, con la nueva redacción dada al citado precepto, disponiendo 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.*

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."

3.- La promulgación 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, que dedica su Título VII, Capítulo VIII, a la regulación de este régimen especial, que pretende clarificar el sistema tributario mediante la integración de las normas que afectan a estos tributos. En su artículo 96.2, mantiene la misma redacción que la dada por la Ley 14/2000 . Y,

4.- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que incorpora la Directiva sobre fusiones transfronterizas, haciendo una revisión del régimen jurídico de la fusión y de la escisión, a fin de incluir en el régimen general aquellas normas procedentes de la Directiva 2005/56/CE, de 26 de octubre de 2005, que no son consecuencia del «elemento transfronterizo»; y, sobre todo, a fin de utilizar las posibilidades ofrecidas por la 3.ª y la 6.ª Directivas -la Directiva 78/855/CEE, de 9 de octubre de 1978, y la Directiva 82/891/CEE, de 17 de diciembre de 1982-, ya incorporadas por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

En su Preámbulo explica la razón de su promulgación al hacer referencia al "proceso de internacionalización de los operadores económicos. En este sentido, a fin de garantizar la efectividad del mercado interior de la Unión Europea, se incorpora a la legislación española la 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; y juntamente con ella, la 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.". En dicho Preámbulo, se añade: "En segundo lugar, la importancia de la Ley se manifiesta en la unificación y en la ampliación del régimen jurídico de las denominadas «modificaciones estructurales», entendidas como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad, y que, por tanto, incluyen la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo."

En su art. 1º, de rúbrica "Ámbito objetivo", se establece: "La presente Ley tiene por objeto la regulación de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, consistentes en la transformación, fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo, incluido el traslado internacional del domicilio social."

(...): Como se desprende de toda esta normativa, la existencia del "motivo económico válido" es sustancial para la aplicación del referido régimen especial".

TERCERO.- Reconocida por la Resolución del TEAC la existencia de dos ramas de actividad y no formulada oposición en este sentido por el Abogado del Estado (en su escrito de contestación a la demanda se limita a señalar la exigencia de que la parte segregada forme una rama de actividad - artículo 97.2 bis) de la Ley 43/1995 - y a la exposición de su concepto), la demandante alega en primer lugar la concurrencia de motivo económico válido basado en la reorganización y reestructuración empresarial.

Señala que la escisión responde a razones económicas y empresariales de naturaleza organizativa, productiva, técnica y comercial.

El motivo comercial de la escisión era cubrir dos mercados (el mercado de pavimento de cuidado diseño y alta calidad, y los mercados de obra, tiradas largas, grandes proyectos y distribuidores). Con la separación de las Plantas se lograba, además, máxima producción, rentabilidad, eficacia y adecuación de los productos. Por otra parte, se producía un abaratamiento de costes y un aumento de la capacidad financiera en cada una de las plantas.

En definitiva, se trataba de dos plantas de producción con capacidades diferenciadas y con distinta tecnología, por lo que era preciso dotar de total autonomía a ambas con dos marcas distintas, con productos diferenciados que compitieran en el mercado.

La parte actora trata de acreditar esta afirmación en una numerosísima prueba. En especial, deben tenerse en cuenta dos dictámenes periciales:

1. El Informe, ya aportado en vía económico administrativa y ratificado en sede judicial, elaborado por el Economista y Auditor de Cuentas D. Primitivo con fecha 17 de abril de 2009, de cuyas conclusiones destaca que :

" Atendiendo a la estructura organizativa y definición estratégica de Cerámicas Fanal S.A., era prácticamente imposible el haber podido desarrollar paralelamente las dos actividades, entendidas estas como posicionamientos estratégicos diferenciados (especialista diferenciado y especialista en coste) en una misma

entidad societaria, atendiendo a los factores de riesgos propios de centralizar todos los recursos en una única organización que conlleva dificultades de gestión, organizativas y de planificación".

" La operación de escisión parcial de Cerámicas Fanal S.A., realizada con la aportación en bloque de los activos y pasivos que constituían la rama de actividad de fabricación de azulejo de pasta roja a una sociedad de nueva creación denominada Cerámica Artia S.L., era una fórmula que permitía:

- Independizar las decisiones de inversión canalizándolas a través de sociedades que obedecían a dos posicionamientos estratégicos distintos (especialista en diferenciación y especialista en costes).

- Reestructurar y racionalizar las actividades para obtener mayor eficacia en el negocio.

- Separar la gestión de dos negocios distintos, involucrando a gestores-inversores diferentes, especialistas cada uno en su ámbito comercial.

- Lograr una mayor especialización de las actividades, con técnicas y metodologías diferentes en algunos aspectos y, diferentes políticas comerciales, de vendedores y de fijación de precios distintas.

- Facilitar la obtención de la financiación oportuna para cada tipo de actividad.

Además de las sinergias derivadas de una diversificación de plantas relacionada".

2. El Dictamen emitido por el Economista D. Teofilo , colegiado en el Colegio de Economistas de Valencia, designado en sede judicial a instancias de la parte demandante. Dicho informe responde las cuestiones planteadas por la recurrente, sin que la Administración formulara pregunta alguna.

De este Dictamen se extraen las siguientes consideraciones efectuadas por el Perito:

- No hay duda de la existencia de motivos económicos válidos que justificaban plenamente, en términos organizativos y de planificación estratégica, bajo el entorno económico y la coyuntura de la época, la decisión de efectuar la reorganización empresarial en los términos en que esta se efectuó.

- La ventaja fiscal no fue el motivo de la escisión.

- " Bajo el punto de vista financiero, los fondos obtenidos por la venta de la sociedad escindida, fueron indirectamente casi en su totalidad aportados a la sociedad Cerámicas Fanal S.A. vía incrementos de capital, lo que mejoro tanto sus ratios de liquidez en el corto y medio plazo, seguramente ayudó a mejorar su capacidad de endeudamiento y pudo quizá por ello financiar ampliaciones del proyecto claramente más moderno y competitivo cual era las instalaciones de la nueva fábrica de Onda ". Asimismo, " el desequilibrio (fondo de maniobra negativo), de la situación patrimonial de la sociedad escindida (Cerámica Artia S.L.), no solo dejaba de ser un lastre para la nueva inversión, si no que los nuevos socios obtuvieron financiación para poder satisfacer la principal deuda de esta y que era precisamente con Cerámicas Fanal S.A. y que favorece a ambas sociedades ". Viendo los resultados obtenidos en Cerámicas Fanal S.A. en el ejercicio 2.001, " podemos afirmar que se lograron los principales objetivos económicos para una empresa y que un empresario tomaría en el curso de su actividad, cuales son mejorar su posicionamiento en el mercado y mejorar la rentabilidad de la empresa ".

- " Atendiendo al resultado obtenido tanto por la sociedad Cerámicas Fanal S.A. como por Argenta Cerámica S.L. en el transcurso de los años, parece que no fue ninguna maniobra más allá de la estricta mercantil que no solo benefició a las partes sino también al conjunto de trabajadores, que además vieron con buenos ojos el proceso vía su comité de empresa. De haberse producido una simple venta de inmovilizado, (imaginando la torticera y maquiavélica supuesta intención de vender el 100% de la planta de Alcora), Cerámicas Fanal S.A., además de ingresar el montante sugerido por la inspección, debería haber renunciado a las subvenciones, y tratar de compensar a los trabajadores asignados en la planta de Alcora ".

- No hay razón para pensar que la incorporación de un socio en ARTÍA " tuviera un carácter fraudulento, anómalo, indirecto o simulado, es más yo diría que me ha quedado suficientemente acreditado que dicha incorporación conllevó a un fin exitoso bajo el punto de vista estratégico para las dos partes intervinientes en la operación ".

- " Es necesario puntualizar que todo el proceso de escisión requiere una labor que no se puede improvisar y que la misma ya hacía meses se estaba realizando previo al día de la escritura de escisión. Parece esta situación sea la óptima para la entrada en la misma de un socio que aporte financiación y comercialización diferenciada, pero también era lógica la escisión simplemente por eficiencia organizativa y de gestión habida cuenta de dos plantas diferenciadas geográficamente, técnicamente, por los productos obtenidos, por sus

canales de distribución y por una comercialización diferenciada que requería la no asociación de los productos finales".

La Administración niega la existencia de motivo económico válido justificativo de la escisión parcial, y considera que el auténtico objeto de la operación societaria era la venta de la sociedad de nueva constitución.

Lo esencial para la Administración, en definitiva, es la constatación de que, meses después de la escisión, la rama segregada (todo el patrimonio afecto a la fábrica de Alcora) constitutiva de la nueva sociedad fue vendida a terceros.

La presunción de fraude que se viene a objetar por la Inspección como cláusula que permite la entrada en juego de la norma limitativa del artículo 96.2 del TRLIS y del artículo 110.2 de la Ley del Impuesto (el fraude o la evasión fiscal como principal motivo de la operación, particularizada en la inexistencia de motivo económico válido) se hace coincidir, pues, con el hecho de que la entidad demandante escindida vendió a un tercero la rama de actividad escindida.

La Sala no advierte, sin embargo, la presencia de negocio jurídico anómalo o extravagante alguno en las sucesivas operaciones realizadas (escisión y venta ulterior de una de las ramas desgajada) desde el punto de vista de los efectos. De concurrir tal anomalía, la Inspección tendría que haber acudido a la calificación de los negocios como simulados, lo que no lleva a cabo, con toda evidencia, ante la realidad, certeza y efectividad de éstos, o bien al procedimiento especial de fraude de ley teniendo en cuenta que el propósito perseguido, según la Inspección, habría sido la elusión de una norma imperativa (fundamentalmente, el gravamen de las plusvalías obtenidas como consecuencia de la transmisión a un tercero de la sociedad), amparándose en una institución jurídica pensada para otra finalidad distinta (el régimen de neutralidad fiscal).

No obstante ello, tampoco parece que la Inspección considere, en la motivación del acto, que estos negocios sean elusivos de norma imperativa, pues la razón fundamental por la que parece privarse a la recurrente de los beneficios fiscales es la existencia de ese otro negocio jurídico posterior (la venta de ARTIA), cuyo resultado considera que habría sido más gravoso para la recurrente e, inversamente, más favorable para la Hacienda Pública.

Pretender que la recurrente deba probar el hecho negativo de que la escisión no estaba relacionada con el proyecto de venta posterior de la rama de análisis clínicos es construir una suerte de probatio diabólica de imposible desarrollo. Máxime si se tiene en cuenta que ni un solo dato objetivo se ofrece en la Resolución recurrida de la existencia de esa torticera relación entre la escisión, primero, y la venta después, presumiendo una supuesta vinculación de la escisión, y posterior venta de ARTIA " *con las necesidades de financiación de la nueva fábrica de Onda y su moderna maquinaria, como parece apuntar la Inspección*". Además, en el escrito de contestación a la demanda no se hace alusión siquiera a las pruebas aportadas por la actora, limitándose el Abogado del Estado a reproducir el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución recurrida, para negar la existencia de motivo económico válido en la escisión realizada.

En el escrito de conclusiones el representante de la Administración cuestiona la imparcialidad del perito judicial por haber hecho su informe a la vista del informe pericial aportado por la parte actora. Sin embargo, este perito afirmó en la ratificación de su dictamen ante esta Sala (minuto 7.45 de la grabación de su declaración), que su informe no partió del peritaje de parte y la coincidencia de sus conclusiones no deriva de que el dictamen de este perito le hubiera servido de base. Debe tenerse en cuenta que en el informe de la prueba pericial judicial se señala que se ha elaborado sobre la base de la documentación que obra en el expediente, en especial, en las pruebas documentales aportadas por la parte actora, así como en la documentación a la que el perito tuvo acceso como consecuencia de su emisión. En este sentido, se adjuntan como anexos al dictamen pericial judicial las cuentas anuales de la entidades Cerámicas Fanal S.A., Cerámicas Artía S.L., Argenta Cerámica S.L. y Azulejos y Pavimentos Cifre S.L.; la escritura de escisión de Fanal y Artía; las pólizas de compraventa de participaciones de Artía; las escrituras de ampliación de capital de Fanal; y el contrato de opción de compra de participaciones sociales de Artía a favor de Argenta Cerámica S.L..

En definitiva, la parte recurrente ha razonado en sus escritos acerca de los motivos económicos determinantes de la escisión parcial efectuada, que han sido confirmados por los dictámenes periciales, sin que la Administración los haya desvirtuado.

Debe recordarse, en este sentido, la doctrina de esta Sala, que en la Sentencia de 27 de septiembre de 2012 señala que "*...la exclusión de la normativa contenida en la Ley 43/95, en base a una presunción relativa a que la escisión se realizó con fines de fraude o evasión fiscal, 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.

En este sentido, la Sala considera que las resoluciones recurridas no han dado cumplimiento a esta exigencia probatoria y que, en todo caso, su conclusión ha resultado plenamente enervada por el dictamen pericial practicado en las actuaciones. A ello debe añadirse, que la operación de escisión se ha realizado efectivamente, cumpliéndose las exigencias formales establecidas en la normativa mercantil que resulta de aplicación. Ha de presumirse, por tanto, que dicha operación no se efectuó con finalidades espurias o torticeras, de suerte que pesa sobre quien afirma la presencia de estas extrañas y distintas causas acreditar fehacientemente su concurrencia".

Del mismo modo, en la Sentencia de 29 de mayo de 2014 se dice que "... 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 antifraude. Dicho de otro modo, 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 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.

Como hemos dicho en ocasiones anteriores (v. sentencia de 16 de febrero de 2011, dictada en el recurso núm. 320/2007), <<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 es relevante ni 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, aspectos todos ellos que en nuestro Derecho privado 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)>>".

TERCERO.- Procede, en consecuencia, estimar el recurso toda vez que cabe considerar que la operación de escisión parcial podía acogerse a los beneficios del Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

La estimación de la pretensión principal hace innecesario el estudio de las pretensiones subsidiarias formuladas en la demanda y la oposición a las mismas del Abogado del Estado.

Por lo que se refiere a las costas, a tenor del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, procede la imposición a la Administración demandada, por haber sido estimadas la pretensiones de la parte actora.

POR TODO LO EXPUESTO

FALLAMOS

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Cerámicas Fanal S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de septiembre de 2011, por la que se estima parcialmente el recurso de alzada formulado contra la Resolución de 27 de febrero de 2009 del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, declarando nula la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central recurrida, por no ser conforme a Derecho, con las consecuencias legales derivadas de esta declaración.

Con imposición de costas a la Administración demandada.

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

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D^a TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.