

Roj: SAN 899/2011
Id Cendoj: 28079230022011100069
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 320/2007
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. PLÁSTICOS MONDRAGÓN. Régimen especial de Fusiones, Absorciones, etc. de la Ley 43/1995. Prescripción no concurrente de la liquidación por superación del plazo máximo de 12 meses previsto en el art. 29.1 Ley 1/1998, como se denuncia. Tampoco hay caducidad del procedimiento. Fondo del asunto: Lo que se segregó constituye efectivamente una rama de actividad, en el sentido del art. 97.2.b) de la Ley 43/1995. Se cumple, asimismo, la regla de proporcionalidad establecida en dicho precepto, que no puede ser interpretada como lo hace la Administración, al margen de que la escisión fue inscrita y calificada por el Registrador Mercantil bajo el presupuesto de que esa regla, que no es distinta de la exigida por la normativa mercantil -el TRLSA- se cumplía. Existencia en la operación de motivos económicos válidos, evidente si se tiene en cuenta que la operación se lleva a cabo entre empresas independientes y competidoras entre sí y que su objeto es la transmisión de un negocio productivo y en funcionamiento. Idoneidad de la prueba pericial practicada, con todas las garantías, para la determinación de los conceptos jurídicos indeterminados ,rama de actividad, y ,motivo económico válido,.

SENTENCIA

Madrid, a dieciseis de febrero de dos mil once.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 320/07, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha promovido el Procurador Don Juan Miguel Sánchez Masa, en nombre y representación

de la entidad mercantil PLÁSTICOS MONDRAGÓN, S.L.U., frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico-

Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso asciende a 5.393.231,02

euros. Es ponente el Ilmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil recurrente expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito presentado el 26 de julio de 2007, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 2007, desestimatoria de la reclamación deducida frente al acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Tributaria el 18 de mayo de 2004 -confirmado en reposición por la misma autoridad mediante resolución de 5 de julio de 2004-, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998; así como estima en parte la reclamación acumulada a la anterior frente a los acuerdos del propio Inspector Regional

mencionado, de 14 de diciembre de 2004 y 8 de marzo de 2005 que, inicialmente y al desestimar el recurso potestativo de reposición, acuerdan la imposición de una sanción tributaria en relación con el mismo concepto y ejercicio, estimación parcial que afecta a la circunstancia modificativa de ocultación de datos, que se anula. Se acordó la admisión a trámite del recurso contencioso-administrativo en virtud de providencia de 3 de septiembre de 2007, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 23 de abril de 2008 en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como de la liquidación y sanción en ella impugnadas.

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 10 de septiembre de 2008, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO.- Recibido el proceso a prueba, se practicaron las diligencias probatorias y acordadas por la Sala, las que constan efectuadas con el resultado que obra en autos.

QUINTO.- Dado traslado a las partes para la celebración del trámite de conclusiones, fueron evacuadas mediante la presentación de sendos escritos en los que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

SEXTO.- La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 9 de diciembre de 2010 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

SÉPTIMO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, excepto la del plazo para dictar sentencia, habida cuenta de la extraordinaria complejidad del asunto, de la que es muestra singular la gran extensión de la demanda, en la que se suscitan 29 motivos de nulidad, varios de los cuales, a su vez, se escinden en otros submotivos, así como la dificultad que deriva del examen de las complejas resoluciones impugnadas y de la prueba practicada en autos.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Constituye el objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de marzo de 2007, por virtud de la cual se resuelven las dos siguientes reclamaciones: la nº R.G. 3096/04, que es desestimatoria de la reclamación deducida frente al acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial en Valencia de la Agencia Tributaria el 18 de mayo de 2004 -confirmado en reposición por la misma autoridad mediante resolución de 5 de julio de 2004-, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998; así como la registrada bajo nº R.G. 2015/05, que estima en parte la reclamación acumulada a la anterior y dirigida frente a los acuerdos del propio Inspector Regional mencionado, de 14 de diciembre de 2004 y 8 de marzo de 2005 que, inicialmente y al desestimar el recurso potestativo de reposición, acuerdan la imposición de una sanción tributaria en relación con el mismo concepto y ejercicio, estimación parcial que afecta a la circunstancia modificativa de ocultación de datos, que se anula.

SEGUNDO.- Se aducen en la demanda, frente al acto administrativo que se recurre, y antes de abordar las razones de fondo, tanto la caducidad del procedimiento inspector como la prescripción de la acción liquidatoria, por lo que resulta procedente analizar con carácter previo tales alegaciones, basadas ambas en la superación del plazo máximo legal de las actuaciones de comprobación (*artículo 29 de la Ley 1/1998*), toda vez que su éxito procesal impediría o, al menos haría superfluo, el examen de fondo. También se alega la caducidad del procedimiento por superación del plazo de un mes establecido en el *art. 60.4 del Reglamento de Inspección de 1986 (RGIT)*.

TERCERO.- La caducidad, como esta Sala ha señalado de forma constante y reiterada, es una institución ajena al procedimiento inspector tributario. En cuanto a la modalidad de la caducidad del procedimiento que se esgrime en la demanda por haberse superado el plazo máximo de doce meses en la sustanciación y resolución de las actuaciones de comprobación (*art. 29.1 de la Ley 1/1998*), debe tenerse en cuenta que la muy reciente sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, dictada en el recurso de casación núm. 5006/2005, niega su posible concurrencia, sobre la base de las siguientes

consideraciones:

"CUARTO.- Debemos comenzar señalando que, aunque se aceptara la tesis de la recurrente en el sentido de que se prorrogó el plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses de forma inválida y resultara asimismo improcedente imputar a las mismas dilaciones en la tramitación del procedimiento y la interrupción durante doce meses por la solicitud documental a Administraciones Tributarias extranjeras, la consecuencia de todo ello no puede ser en modo alguno la de declarar caducado el procedimiento, tal y como ha tenido ocasión de recordar esta Sala, en la reciente sentencia de 27 de diciembre de 2010, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 86/2007 , ya que la *Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, después de establecer, en el *art. 29.1* , el plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas, aunque con posibilidad de prolongación por otros doce meses cuando se trate de actuaciones que revistan especial complejidad o cuando se descubra, en el transcurso de las mismas, que el contribuyente ha ocultado a la Administración Tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice, prevé, en el apartado 3, como único efecto del incumplimiento, tanto del plazo de seis meses de interrupción injustificada como del de duración de las actuaciones, "que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones", agregando el *art. 31 quater del Reglamento de Inspección* , modificado por el *Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero* , sobre efectos del incumplimiento de los plazos, que "Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto", lo que se recoge en el actual *apartado 2 del art. 150 de la nueva Ley General Tributaria* , al señalar de forma expresa que la interrupción injustificada durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento "no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación".

Por lo demás, tampoco es admisible la caducidad por superación del plazo de un mes para dictar liquidación que establece el *art. 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos* , a contar desde el acta de disconformidad. Así, en la sentencia de esta Sala de 9 de junio de 2010, dictada en el recurso nº 254/07 , que recoge el criterio sentado por muchas otras, se afirma lo siguiente:

"TERCERO.- Esgrimido en primer término el motivo de nulidad consistente en la infracción del plazo máximo para dictar resolución establecido en el *art. 60.4 del RGIT* , debe abordarse la expresada cuestión con carácter previo, debiendo significarse que, como esta Sala ha señalado reiteradamente, no cabe admitir la caducidad del procedimiento, que afectaría a la totalidad de la deuda, por infracción del mencionado *artículo 60.4 del RGIT* . Dicho precepto exige, para las actas de disconformidad, que se dicte el acto liquidatorio en el plazo máximo de un mes desde la expiración del plazo con el que cuenta el contribuyente para formular alegaciones, que aquí habría sido superado.

No obstante ello, la doctrina del Tribunal Supremo, en interés de la ley, cierra el paso al éxito de este motivo, ya que la sentencia 25 de enero de 2005 , dictada en interés de la ley, contiene la siguiente doctrina legal: "en los expedientes instruidos conforme a la normativa anterior a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, *Ley 1/1998 de 26 de febrero* , como consecuencia de actas de disconformidad, el transcurso del plazo de un mes, establecido en el *artículo 60.4, párrafo primero, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos* , sin que se hubiera dictado el acto de liquidación, no daba lugar a la caducidad del procedimiento inspector, sin que fuera afectada por dicha circunstancia la validez de tal acto de liquidación, dictado posteriormente".

"Por otra parte, que la doctrina legal transcrita venga referida a los procedimientos iniciados conforme a las normas anteriores a la *Ley 1/1998* no significa, en modo alguno, tal como esta Sala ha repetido, que los que se incoen con posterioridad se rijan por la norma inversa pues, de una parte, no se prevé efecto alguno de caducidad en la citada Ley que haga pensar en un cambio legislativo sustancial al respecto; y, de otra, que la expresada doctrina legal únicamente alude a los procedimientos a que venía referida la situación jurídica que dio lugar al recurso de casación en interés de la ley, de ahí que la estimación no sea completa, lo que en modo alguno significa un criterio que pueda servir de base a la interpretación de que el *artículo 60.4 del RGIT*, a partir de la entrada en vigor de la *Ley 1/1998* , hubiera de ser entendido de manera distinta".

CUARTO.- Por lo que se refiere a la prescripción de la potestad administrativa para determinar los tributos mediante liquidación, cabe señalar que el *artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, en relación con el plazo máximo de duración del procedimiento, dispone que:

"...las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la

Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros 12 meses cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional (...).

Como concreción de la previsión legal del *art. 29.1* , los apartados siguientes señalan:

"2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante 6 meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones".

El desarrollo reglamentario del precepto se contiene en el Real Decreto en el *artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT)* , según la redacción que dada por el *Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero* , por el que se desarrolla parcialmente la *Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. En especial, el *artículo 31 bis*, relativo al "Cómputo del plazo" señala lo siguiente: "Interrupciones justificadas y dilaciones imputables al contribuyente".

"1. El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Petición de datos o informes a otros órganos de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones locales o a otras Administraciones tributarias de Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, por el tiempo que transcurra entre su petición o solicitud y la recepción de los mismos, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos o informes que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de doce meses.

b) Remisión del expediente al Ministerio Fiscal, por el tiempo que transcurra hasta que, en su caso, se produzca la devolución de dicho expediente a la Administración tributaria.

c) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa.

2. A su vez, se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales.

3. El contribuyente tendrá derecho, si así lo solicita, a conocer el estado de tramitación de su expediente y el cómputo de las circunstancias reseñadas en los apartados anteriores, incluyendo las fechas de solicitud y de recepción de los informes correspondientes.

En los supuestos de interrupción justificada, se harán constar, sin revelar los datos identificativos de las personas o autoridades a quienes se ha solicitado información, las fechas de solicitud y recepción, en su caso, de tales informaciones. Sin perjuicio de ello, cuando el expediente se encuentre ultimado, en el trámite de audiencia, previo a la propuesta de resolución, el contribuyente podrá conocer la identidad de tales personas u organismos.

4. La interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

Pues bien, en el caso presente, la razón por la que se invoca como procedente la prescripción extintiva es situada, en la demanda, en la existencia de una segunda liquidación, revocatoria de la primeramente dictada dentro del plazo máximo de un año a que se ha hecho referencia, toda vez que las actuaciones se iniciaron el 22 de octubre de 2002 y concluyeron mediante la notificación de la liquidación, practicada el 21 de octubre de 2003 y, por ello mismo, dentro del límite cronológico establecido en el reiterado *artículo 29.1 de la Ley 1/1998*.

Lo que sucede es que, como bien señala la demanda, el 24 de octubre de 2003, la entidad aquí recurrente instó el procedimiento de tasación pericial contradictoria que, tras numerosas vicisitudes que detalla con total minuciosidad la demanda, determinaron el 18 de mayo de 2004 un nuevo acuerdo de liquidación, cuyo contenido difiere de forma sustancial del primitivamente dictado, en tanto que acoge el valor de mercado de los activos transmitidos fijado por el tercer perito, en el seno del aludido procedimiento de tasación pericial contradictoria. En suma, este procedimiento conduce a un nuevo acuerdo, revocatorio del anterior, que se notifica el 25 de mayo de 2004.

A la vista de la fecha de la nueva liquidación, la tesis de la parte actora consiste en atribuir efecto prescriptivo -o, por ser más exactos, en negar carácter interruptivo de la prescripción al procedimiento de inspección incoado- al hecho de que la nueva liquidación, correctora además de la inicial, se hubiera dictado con notoria superación del plazo de doce meses.

Tal pretensión no puede ser amparada, pues el *art. 52 de la LGT de 1963*, aplicable al caso, sitúa la tasación pericial contradictoria, en su vertiente adjetiva o procedimental, al margen y con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector, cuando sucede que es en el curso de éste donde se ha fijado el valor que el interesado pretende contradecir, y así se pronuncia, en estos términos, el aludido *precepto*, en su apartado 2 :

"El sujeto pasivo podrá en todo caso promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior, dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado".

Ello significa que, al margen de toda otra consideración, cuando se trata de contradecir o corregir el valor comprobado en el seno de un procedimiento determinante de una liquidación basada en ese valor, la tasación pericial contradictoria se localiza, en el tiempo, dentro de los márgenes que el indicado *precepto enuncia, esto es, con ocasión o dentro del plazo para formular la primera reclamación* que procediera frente a la liquidación, lo que realza la significación de esa liquidación como acto final del procedimiento inspector -que concluye con su notificación, también a efectos del cómputo máximo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y de la determinación de los efectos de su superación- y también pone de relieve la correlativa naturaleza impugnatoria de la tasación pericial contradictoria.

Este procedimiento especial, en tanto que mecanismo de garantía de establecimiento objetivo de un valor económico de los bienes o derechos que, eventualmente, puede ser empleado por el interesado como medio para alzarse frente a dicho acto y, en particular, en este caso, para obtener una liquidación revocatoria de la primera que no es, propiamente dicho, un acto final integrado en las actuaciones inspectoras, sino un acto dictado en el ejercicio de una potestad revisoria, cuya naturaleza es de otra índole distinta de la inspectora.

Tal conclusión es la más acorde con el hecho de que, de no interpretarse así las normas, estaría en manos del contribuyente, con sólo desencadenar mecanismos como el aquí utilizado, la prolongación de los plazos más allá de los doce meses de cuya estricta observancia depende para la Administración el mantenimiento del beneficio de la interrupción de la prescripción.

Dicho con otras palabras, la prescripción así ganada, si aceptáramos la tesis de la parte recurrente, supondría la pérdida, por extinción, de la potestad liquidatoria, al margen de la idea esencial de abandono de la acción que justifica, por razones de seguridad jurídica, el acaecimiento de la prescripción, cuya finalidad institucional es la de evitar la pendencia indefinida de las situaciones jurídicas, y sin cuya presencia mal puede hablarse de prescripción, la cual no puede dejarse en las exclusivas manos del administrado, tal como aquí sucedería de admitirse la interpretación postulada en la demanda.

QUINTO.- Por razones de orden expositivo, la Sala considera procedente examinar, en primer lugar, los motivos dirigidos a denunciar la ilicitud del acto de liquidación por razones de fondo, es decir, los motivos relacionados con la aplicación a la sociedad recurrente del régimen especial regulado en el Capítulo VIII del *Título VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en sus artículos 97 a 110*.

A tal respecto, procede efectuar una consideraciones previas que son decisivas para centrar la cuestión litigiosa y sistematizar los puntos objeto de debate sobre los que esta Sala considera de mayor interés debatir, de entre todos los motivos y argumentos copiosamente expuestos en la demanda, no todos los cuales entrañan la denuncia de causas autónomas de invalidez concurrente en los actos de liquidación y revisión aquí recurridos, sino que se limitan en algunos casos a argumentos subsidiarios de refuerzo de otros principales.

a) Algunos de los motivos de nulidad se articulan, expresamente o no, con carácter subsidiario, de modo que sólo sería preciso acometer su estudio y resolución en función de la respuesta que se dé a aquellos otros de los que conceptual y dialécticamente dependen. Así sucede, paradigmáticamente, con la desviación de poder que se esgrime como vicio de nulidad de los actos por incumplimiento del requisito estructural del fin al que debe dirigirse el ejercicio de las potestades administrativas.

Lo mismo ocurre, lógicamente, con todos los motivos encaminados a desacreditar la valoración de los activos transmitidos con ocasión de la operación societaria de escisión llevada a cabo, que presuponen que el diferimiento que implica la aplicación al caso del régimen especial de neutralidad contenido en los *arts. 97 y siguientes de la LIS* es improcedente, lo que enunciado a la inversa significa que si la operación puede acogerse a ese régimen de neutralidad y consiguiente diferimiento, tal como la demanda postula de modo principal, huelga cualquier consideración acerca de la valoración efectuada para calcular la plusvalía obtenida, sobre cuya base se debe tributar, pues lo procedente jurídicamente sería el diferimiento de ese gravamen para ejercicios ulteriores al que aquí es objeto de análisis.

Cabe llegar a la misma conclusión en lo que se refiere al diferimiento por reinversión cuya aplicación al caso propugna igualmente la demanda y cuya examen devendría superfluo si se aceptara la pretensión principal de aplicación a la operación acometida del beneficio de la neutralidad fiscal, pues esta pretensión únicamente sería subsidiaria, en el sentido de que tan sólo entraría en juego de no aceptarse la procedencia de ese régimen y aparecer unos beneficios que la recurrente consideraría, entonces, extraordinarios y susceptibles de diferimiento en virtud de un título jurídico distinto, supeditado al cumplimiento de otros requisitos.

Por último, también cabe apreciar esa subsidiariedad en el desarrollo de los motivos, ampliamente expuestos, dirigidos a combatir la legalidad de la sanción impuesta, en los que sería innecesario cualquier pronunciamiento si el acto de liquidación por virtud del cual se establece una deuda tributaria, por el concepto y ejercicio que nos ocupa, cuya omisión de ingreso ha determinado, en el sentir de la Inspección, la configuración del hecho típico merecedor de dicha sanción, fuera considerado nulo por esta Sala, pues resulta evidente que no cabe sanción alguna en que se castigue la omisión de ingreso de una deuda inexistente.

Además, de todos los motivos y pretensiones de fondo, se juzga innecesario el examen previo de los motivos aducidos en que se denuncian defectos en la tramitación del procedimiento inspector (motivos IV y V, contenidos en los folios 43 a 47 de la demanda).

b) Sentado lo anterior, debe destacarse la manifiesta desproporción argumental apreciable en los escritos rectores de ambas partes procesales, dato éste que, en sí mismo, no supone un juicio de valor ni un pronóstico previo acerca del éxito de las pretensiones debatidas, pero sí denota que muchos de los motivos y argumentos expuestos en la extensa demanda, que consta de 188 folios, han quedado sin debatir o sin refutar, pues la contestación a la demanda, no sólo por su brevedad relativa por comparación con el escrito contradictor, sino por la continua remisión que en aquélla se efectúa a los razonamientos expresados en las resoluciones cuya validez se defiende, sin entrar a analizar las abundantes razones expresadas en la demanda que tratan de desacreditar tales argumentos u oponerles otros de signo contrario, implica objetivamente una falta de respuesta explícita a lo que se aduce de contrario, con los efectos anudados a ese silencio en función de que se refiera la datos de hecho o a opiniones o motivos de nulidad.

c) Además de lo anterior, ese desfase argumental se complica si se tiene en cuenta que los propios actos administrativos objeto de impugnación no expresan un razonamiento unívoco y rectilíneo acerca de la razón principal por virtud de la cual se deniega el régimen especial de neutralidad fiscal de la LIS, pues como sostiene la demanda -en este punto, sin contradicción procesal-, el acta de disconformidad

fundamenta la improcedencia de acogerse a ese régimen especial en la finalidad de fraude o evasión fiscal presente en la operación, apreciación que, en un sentido lógico-jurídico presupondría que lo transferido con ocasión de la operación de la escisión era una rama de actividad estrictamente tal y que, además, en ella se había respetado la regla de proporcionalidad, pues sería inconcebible la aplicación de la *cláusula o norma antiabuso, esto es, la contenida en el art. 110.2 LIS*, en relación con operaciones societarias que no estuvieran comprendidas objetivamente en el ámbito de aplicación del Capítulo VIII del Título VIII de la LIS de 1995 y, más concretamente, en su artículo 97, que es el que define las operaciones y los requisitos que en ellas han de concurrir.

d) Sin perjuicio de un ulterior desarrollo argumental sobre la cuestión, debe recordarse el valor probatorio de la prueba pericial practicada en el proceso, así como las dos pruebas de perito-testigo celebradas, juicio de valor que comprende, en su ámbito, la interpretación de un elemento esencial en la valoración de los activos que se acometió en el seno de la tasación pericial contradictoria, en que explícitamente se ordenó, por la Administración, que la valoración se llevase a cabo con inclusión del fondo de comercio, concepto impensable en relación con la transmisión de elementos patrimoniales aislados, pues sólo puede venir referido a la valoración de empresas como tales o de unidades económicas autónomas.

SEXTO.- Expuestas esas imprescindibles consideraciones previas, deben analizarse uno a uno los motivos de fondo suscitados en la demanda en relación con el cumplimiento de los requisitos para disfrutar del beneficio de neutralidad con diferimiento, derivado de la aplicación del régimen establecido en el Capítulo VIII del *Título VIII (arts. 97 a 110 LIS)*, comenzando por el referido al objeto material sobre el que recae la escisión, cual es que lo segregado constituya una rama de actividad, concepto que niega la Inspección.

A tal respecto, podemos adelantar que la Sala considera que el objeto sobre el que recae la escisión parcial es una verdadera y propia rama de actividad, en contra de lo que opina la Administración, en el sentido exigido por el *artículo 97.4 LIS*, en relación con los *arts. 252 y 253.1 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre*, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA, en lo sucesivo).

En efecto, el mencionado precepto contiene una definición legal del concepto:

"4. 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".

Además, ese reconocimiento comprende, partiendo de la anterior definición, no sólo que la sociedad beneficiaria tuvo en sus manos la posibilidad de llevar a cabo una actividad empresarial autónoma a partir de los elementos patrimoniales recibidos, sino que, obviamente, esa rama de actividad ya estaba configurada como tal en el conjunto negocial de PLÁSTICOS MONDRAGÓN o, en otras palabras, que se cumple en este caso el requisito de la preexistencia de la rama de actividad en sede de la transmitente escindida, tal como se define esa exigencia en la consulta vinculante V0005-00, de 9 de febrero de 2000, de la Dirección General de Tributos, según la cual:

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

Las razones que llevan a la Sala a considerar cumplido el requisito objetivo de que lo transmitido sea una rama de actividad son las siguientes:

1) La noción económica, pero también jurídica, de rama de actividad, entraña no sólo la concurrencia de un presupuesto fáctico, sino la incorporación de elementos o juicios de valor. Desde esta perspectiva, no puede despacharse la cuestión desde el exclusivo punto de vista de la prueba, pues esta actividad y su

resultado vienen referidos a los hechos determinantes del requisito (activos objeto de la escritura de escisión, funcionamiento de la rama de actividad, activos inmateriales cedidos, etc.), pero la prueba, en sí, no agota la configuración total del requisito, en tanto que a él se incorporan elementos valorativos o estimativos que no son estricto objeto de prueba, sino de apreciación y, desde luego, de motivación.

2) Dicho en otras palabras, la idea misma de rama de actividad es un concepto jurídico indeterminado, para cuyo establecimiento no tiene margen de libertad de apreciación la Administración, pues se trata de un concepto cuyos requisitos configuradores no se encuentran agotadora y previamente definidos en la norma, no obstante lo cual, remiten a una única solución jurídica posible y justa. La apreciación, por tanto, de los conceptos jurídicos indeterminados, como este de rama de actividad que nos ocupa, involucra potestades estrictamente regladas, no discrecionales, y es perfectamente susceptible de control jurisdiccional.

Esto es, partiendo de unos hechos que no son objeto de discusión en el proceso (la naturaleza de los activos cedidos, la existencia de una producción identificable, la cesión de una cartera de clientes, etc.), lo que falta es el razonamiento coherente, por parte de la Inspección -al que se remite el TEAC de forma acrítica- relativo a la idoneidad de los activos descritos en la escritura de cesión para configurar una rama de actividad.

3) En el caso presente, la resolución del TEAC, en su fundamento octavo, in fine, despacha la cuestión aludiendo a la falta de prueba, por parte de la sociedad aquí demandante, sobre la división de actividades dentro de la entidad escindida, afirmación que prescinde del análisis y valoración de la abundante y exhaustiva prueba aportada por la recurrente en la fase de inspección y cuyo valor como factores acreditativos niegan persistentemente, tanto la Inspección como el TEAC, sin razonar seriamente porqué ese conjunto patrimonial sobre el que recae la operación de escisión parcial no es, en sentido jurídico, una rama de actividad.

Pero esa afirmación del TEAC es manifiestamente insuficiente, pues no incorpora una motivación propia del órgano, en el ejercicio de su característica función revisora, basada en el análisis de los elementos de hecho y los razonamientos expuestos ampliamente por la parte recurrente en su escrito de reclamación, que supere el mero ámbito de la negativa pura y simple. La motivación de dicha resolución, en este punto, se limita a defender a ultranza lo que previamente había concluido la Inspección y que implica que "...la división de telecomunicaciones que el reclamante califica como de rama de actividad estaba incluida en las demás actividades que desarrollaba PLÁSTICOS MONDRAGÓN S.A. sin una clara división de actividades. Ante tal insuficiencia de prueba por parte del reclamante acerca del cumplimiento del requisito que nos ocupa no cabrá sino considerar como no acreditada la concurrencia del mismo", argumento que se encierra en un verdadero círculo vicioso, en tanto que se da por demostrado en él aquello que precisamente se debía demostrar.

Por lo demás, falta en la explicación del TEAC y, también, en la de la Inspección, cuál es la razón por la que se considera rama de actividad la que ulteriormente se encuentra en manos de la sociedad beneficiaria y no, en cambio, se tiene por acreditada la preexistencia de dicha rama productiva autónoma en el ámbito de la empresa escindida, pues tal aparente contradicción sólo quedaría salvada si se hubieran expresado, siquiera mínimamente, las razones por virtud de las cuales lo que originariamente no era susceptible de funcionamiento propio o autónomo sí lo es cuando la operación de escisión se ha materializado y los activos se integran en el conjunto empresarial de la sociedad resultado de la segregación.

4) La sociedad mercantil demandante, por si la falta de prueba de la que habla el TEAC fuera cierta, ha desarrollado en el escrito de demanda una exposición razonada y argumentada acerca de la concurrencia de los requisitos mercantiles y fiscales de "unidad económica" y "rama de actividad", que la Sala considera que completan la reunión en la operación examinada de tales requisitos. Así, es fundamental el hecho de que, como la demanda afirma y la contestación a la demanda no niega (vid., al respecto, el folio 72 de la demanda) "...el propio Inspector Regional no opone inconveniente alguno en reconocer lo que por otra parte es notorio, que la denominada línea de fabricación y ensamblaje de los productos patentados "VX" y "QDF" se transmiten junto con los canales de comercialización de los mismos, los elementos necesarios para la fabricación y la distribución, elementos personales, maquinaria, proyectos de I + D correspondientes, pactos de prohibición de competencia, patentes, licencias de propiedad industrial, saldos de clientes y proveedores, etc.", conjunto patrimonial de cuya descripción cabe inferir, en la identificación de los bienes y derechos transmitidos, como económica y jurídicamente apto para ser susceptible de funcionamiento autónomo o, expresado en los términos de la LIS (art. 97.4), integra "un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".

Por lo demás, también al folio 60 de la demanda se enuncian los activos integrantes del patrimonio segregado, constituido "...por una serie de activos materiales (la nave en que desarrollaba la actividad que se segrega, la maquinaria, moldes, utillaje, etc.); y recursos humanos (treinta y dos empleados de todas las categorías profesionales y funciones -véase la relación que consta en anexo de la diligencia nº 7- no parece que sea irrelevante) así como canales de comercialización, activos materiales y todo activo necesario para la actividad...".

Siendo ello así y no habiendo negado la Inspección, en lo más mínimo, la identificación de los activos objeto de transmisión, ni el TEAC ni la contestación a la demanda controvierten tampoco ese dato de hecho, habría sido necesario que la Administración hubiera desplegado un mayor esfuerzo dialéctico para explicar al recurrente, destinatario de sus actos y también al Tribunal de Justicia que debe enjuiciarlos, qué déficit en el conjunto de tales activos objeto de la escisión o qué circunstancias de que se estuvieran aquejados en su organización o funcionamiento, en orden a la producción y comercialización de productos y elementos de telecomunicación, impedían a ese conjunto de elementos patrimoniales un funcionamiento autónomo, así como si se da alguna diferencia funcional entre esa actividad productiva en el seno de la sociedad escindida, de la que procedían, y la beneficiaria que los adquiere y ha de poner posteriormente en funcionamiento.

5) Otro de los razonamientos sólidamente desarrollados en la demanda acerca de la concurrencia de ese requisito objetivo es el de la identificación del concepto fiscal de "rama de actividad", definido en el *art. 97.4 LIS* y el de "unidad económica" a que alude imperativamente el *art. 253.1 del TRLSA* como condición de validez de la escisión parcial, pues en dicho *precepto se indica que "1 . En el caso de escisión parcial, la parte del patrimonio social que se divida o segregue deberá formar una unidad económica..."*.

La demanda parte de la identificación esencial de ambos conceptos, el fiscal y el mercantil, de suerte que la concurrencia probada de éste (sin el cual no podría hablarse de escisión ni, en consecuencia, ésta sería válida y eficaz), tesis que tampoco rebate en ningún momento la Administración, ni en la vía económico-administrativa ni en este proceso, haría innecesaria cualquier indagación suplementaria sobre la realidad del concepto y la procedencia de reconocerle sus efectos jurídicos naturales.

La Sala no considera necesario, a efectos de la resolución de este litigio, resolver la cuestión acerca de si ambos conceptos jurídicos indeterminados son idénticos o no lo son, en el sentido de que la Ley fiscal imponga unas exigencias mayores que la ley mercantil, lo que significaría, como consecuencia, que una escisión perfectamente válida desde el punto de vista del Derecho societario podría no dar lugar a la segregación de una rama de actividad susceptible de acogerse al derecho al diferimiento que la LIS reserva a las ramas de actividad, pero lo que sí es evidente es que el concepto mercantil, aún partiendo dialécticamente de la idea de que sea más amplio que el tributario, no se limita a la segregación de activos o elementos patrimoniales aisladamente considerados, sino que exige que constituyan una unidad económica, que es la relación o interconexión entre esos elementos, reunidos por una característica funcional común.

En cualquier caso, o bien el concepto mercantil de unidad económica es sinónimo del definido como "rama de actividad" por la *Ley fiscal*, o bien estamos en presencia de dos nociones diferenciadas en algo. En el primero de los casos, estaríamos en presencia de una norma tributaria en blanco para cuya comprensión ha de acudirse necesariamente a definiciones y conceptos propios de la normativa mercantil y su sistema de fuentes, lo que para abreviar la exposición daría como consecuencia necesaria que, una vez inscrita la escisión parcial en el Registro Mercantil (*art. 254* , en relación con el *art. 245.1 TRLSA*), *preceptos que además atribuyen a la inscripción registral carácter constitutivo frente a terceros* , pues "...la eficacia de la fusión (y de la escisión cuyas normas se remiten al régimen de la fusión) quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción...", tendríamos un concepto agotadoramente perfilado por la norma mercantil, de suerte que habiendo probadamente "unidad económica", también se daría inexcusablemente, dada esa identidad objetiva, el requisito de la "rama de actividad" a los pertinentes efectos fiscales, liberando a la empresa titular de la inscripción de toda carga probatoria al respecto.

Pero si no estuviéramos ante conceptos equiparables íntegramente, la Administración debería definir -tarea que se ha abstenido de hacer- en qué casos una unidad económica en sentido de la legislación de sociedades anónimas no sería, al mismo tiempo, una rama de actividad fiscalmente considerada, lo que habría exigido un análisis algo más preciso y concreto que el efectuado acerca de las diferencias entre ambas instituciones, acotado a la determinación de porque la división o unidad negocial de telecomunicaciones, aun siendo una unidad económica, no integraría el presupuesto de la rama de actividad.

6) En este asunto, la Inspección ha actuado con cierta ignorancia de ideas jurídicas esenciales al caso, pues como denuncia enfáticamente la demanda, sin que la contestación a la demanda salga al paso de tales razonamientos, la actividad de calificación del registrador mercantil (*arts. 18 y 20 del Código de Comercio*) no puede ser soslayada de la manera en que lo hace la Inspección, que de hecho viene a sustituir o enervar los efectos jurídicos de esa calificación, a la que la Ley atribuye una presunción de validez que sólo puede ser destruida con sometimiento a cauces jurídicos bien precisos, haciendo un uso abusivo de la potestad instrumental de calificación que le reconoce la LGT en su *artículo 13*. Esta, evidentemente, no puede convertir a la Administración en juez civil, penal, mercantil o administrativo al mismo tiempo, ni le permite establecer calificaciones jurídicas de los actos hechos o negocios jurídicos que se sometan a su examen prescindiendo de las presunciones legales asociadas a la observancia de determinadas formas jurídicas, en algunos casos condicionantes de la validez misma de tales actos, como sucede, por ejemplo, con la inscripción registral de la escisión, sea ésta total o parcial.

Así sucede, por ejemplo, con la escisión parcial, que es la operación societaria a través de la cual se ha canalizado, en este caso, la segregación de la rama de actividad que pretende acogerse al régimen de neutralidad fiscal. Como hemos dicho, la ley mercantil exige una forma ad solemnitatem sin cuya observancia el negocio jurídico societario no sería válido ni eficaz. De ahí que, contrario sensu, el sometimiento de la sociedad escindida a las adecuadas formas sustanciales y la intervención en ellas de un funcionario público, el Registrador Mercantil, dotado legalmente no sólo de una potestad de calificación, sino, en el resultado de su actividad, de una presunción de exactitud y validez del contenido del Registro (*arts. 18.2 y 20.1 del Código de Comercio*), hace improcedente una calificación correctora aún cuando lo fuera a los solos efectos fiscales.

Tales consideraciones nos llevan a la conclusión de que la presunción de validez y exactitud de los actos inscritos, en los términos del *art. 20.1 del citado Código, a cuyo tenor "1*. El contenido del Registro se presume exacto y válido. Los asientos del Registro están bajo la salvaguardia de los Tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad...", obliga necesariamente a considerar que la operación societaria es válida y eficaz desde el punto de vista mercantil, lo que determina, al margen de lo que más adelante se dirá a propósito del controvertido cumplimiento del requisito de la proporcionalidad cuantitativa, que lo segregado es, con valor de presunción iuris et de iure, una unidad económica, no un grupo aislado de elementos patrimoniales inconexos o no agrupados bajo una misma funcionalidad organizativa autónoma o separada.

De ahí que la Inspección, sometida tanto a la ley mercantil como a la ley tributaria (*arts. 9.3 y 103 CE*), no pueda desconocer como lo ha hecho la validez y presunción presente en los hechos inscritos, de donde resulta la existencia necesaria de una unidad económica, de suerte que si, en su opinión, esa noción jurídica es diferente de la noción tributaria de rama de actividad, tendría que haber explicado mínimamente -tarea que brilla por su ausencia de manera completa en este procedimiento-, en qué se diferencian uno y otro concepto jurídico o, en otras palabras, en qué casos, situaciones o circunstancias que no nos facilitan los actos administrativos recurridos, una unidad económica del *art. 253.1 TRLSA* no es, sólo por el hecho de serlo, también una rama de actividad en el sentido atribuido por el *art. 97.4 LIS*, susceptible en consecuencia de integrar una de las operaciones que, en principio, pueden acogerse a los beneficios del capítulo en que dicho precepto de la LIS se integra.

En esencia, aunque por hipótesis partiéramos de la falta de íntegra y total identificación entre ambas nociones proporcionadas por la norma mercantil y por la tributaria, lo que es evidente es que lo transmitido no es una mera agregación de activos y pasivos sin ninguna conexión, sino una unidad económica, que la Sala entiende se caracteriza por la reunión de los elementos patrimoniales bajo una idea organizativa común, concepto que es coincidente en ello con el requerido a efectos tributarios.

7) Mayor valor argumental, aún, si cabe, tiene el hecho, resaltado en la demanda y sobre el que tampoco la contestación a la demanda expresa discrepancia alguna, de que las valoraciones periciales efectuadas, tanto la primera de ellas, que condujo a la liquidación originaria, como las llevadas a cabo en el curso del procedimiento de tasación pericial contradictoria, parten del hecho, sumamente relevante desde el punto de vista económico, de que lo que constituye el objeto de su valoración no es una mera suma de activos y pasivos, sino una rama de actividad diferenciada, pues de lo contrario no habría sido procedente ni preciso valorar de forma autónoma el fondo de comercio, elemento patrimonial que no es predicable sino de la empresa como tal, o al menos de un conjunto de tales elementos capaces de funcionar por sí mismos.

No deja de ser significativo que el Inspector Regional, a la hora de indicar al perito tercero cuál debía de ser el objeto de su actividad pericial de valoración, le hace una advertencia que sería incomprensible si el negocio operativo (así lo denomina) que debe tasarse estuviera integrado por meros elementos

patrimoniales dispersos, no agrupados bajo la idea de actividad autónoma. Es cierto que esa prevención tenía por objeto, para la Inspección, precaverse del hecho de que los elementos uno a uno considerados valen menos que el todo, pero esa indiscutible idea jurídica involucra, precisa y necesariamente, la de "rama de actividad" en el sentido en que es legalmente definido como "un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".

Estamos, por tanto, en presencia de un acto de reconocimiento, por parte de la Inspección que no puede ser desconocido por ésta sin quebrantar gravemente las exigencias de la buena fe (*art. 11 LOPJ*), ni regir sólo en lo que a la Administración beneficia, pues la instrucción para que se valorase el fondo de comercio, orden que aparece explícitamente formulada, no sólo sirve para incrementar el valor de la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión, a los efectos de servir de fundamento a su gravamen, sino que también opera para la admisión de que lo que es objeto de avalúo es una rama de actividad, pues, literalmente, lo que se dispone para conocimiento del perito tercero es lo siguiente: "... (que) la valoración no debe limitarse a la que pudiera obtenerse por la simple adición de valores de mercado de los distintos elementos patrimoniales, individualmente considerados, sino que debe comprender, también, el valor imputable al componente inmaterial que se manifiesta en la transmisión, es decir, debe incluirse el Fondo de Comercio correspondiente...", lo que en opinión de la Sala implica el reconocimiento, por parte de la Inspección, de que lo que había de ser objeto de valoración era una rama de actividad y no cosa diferente a ella, lo que resulta, por lo demás, compatible con los propios actos del Inspector Regional que fundamentó la procedencia de la regularización en la aplicación de la *regla antifraude del art. 110.2 de la LIS*, siendo así que este precepto sólo entra en juego para aquellas operaciones que, objetivamente, cumplen los requisitos del *art. 97 LIS*, lo que sucedía en el caso debatido.

8) Ello concuerda con el resultado de la prueba pericial testifical practicada con todas las garantías, de cuyo resultado cabe destacar que ambos peritos han declarado que si no se hubiera tratado de determinar el valor de mercado de una rama de actividad, el valor habría sido diferente, por exclusión del fondo de comercio como elemento susceptible de tasación económica.

Así, la parte recurrente propuso y la Sala admitió, en el correspondiente trámite, la prueba documental orientada a la incorporación formal de los informes de valoración llevados a cabo por las sociedades de tasación American Appraisal Value Management, S.A -sociedad que actuó en el procedimiento de tasación pericial contradictoria como perito designado por la sociedad ahora demandante-; y Eurotasa, que intervino en el mismo procedimiento como tercer perito o perito dirimente. Además de esa prueba documental, limitada a la traída formal de los documentos de valoración que ya obraban en autos, se propuso prueba pericial testifical para la comparecencia a presencia judicial de los representantes legales de las mencionadas sociedades de tasación, diligencia probatoria no limitada a la ratificación del contenido de los respectivos informes, sino que implicaba la transformación de una mera valoración desarrollada en el curso de un procedimiento administrativo en una prueba en que los convocados tendrían que desarrollar, conjuntamente, aspectos de la prueba pericial y de la testifical, en el sentido de que al conocimiento de los hechos procesales, determinado por la previa intervención en la vía administrativa en su función de valoración, se añadía una tarea propiamente pericial y que, bajo la garantía judicial, sirve como tal a los efectos de la valoración de la prueba de este proceso, conforme al régimen propio de este singular medio de prueba -el del perito testigo- establecido *ex novo en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000*.

Pues bien, importa destacar que el Abogado del Estado no propuso prueba alguna, ni dirigida a contrarrestar el valor de la que se ha reseñado, ni la práctica diligencias de prueba de otra clase, referida a otros hechos de relevancia procesal. Tampoco impugnó el auto de 27 de octubre de 2008 por el que esta Sala admitió, declarando pertinente, la indicada prueba testifical-pericial, además de otra pericial que igualmente se solicitó. La prueba, por tanto, es pertinente objetivamente, y en el desarrollo del acto de ratificación, ambos peritos, en sendas actas levantadas ambas el 25 de noviembre de 2008, no sólo declaran de forma rotunda que el conjunto patrimonial que fue objeto de sus previas valoraciones constituía una rama de actividad, sino que afirman que, de no haberlo sido, el valor habría sido notoriamente inferior, afirmando de modo explícito, a preguntas del letrado de la parte recurrente, que el fondo de comercio sólo puede ser objeto de valoración cuando se trata de la valoración de conjuntos patrimoniales capaces de funcionar por sus propios medios, lo que concuerda perfectamente, además, con el objeto de la valoración que les fue encomendado por el Inspector Regional en el seno del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

9) Además de la prueba a que se ha hecho mención, la recurrente propuso prueba pericial, dando lugar a su declaración de pertinencia en el mismo auto de 27 de octubre de 2008, que tampoco fue impugnado por el Abogado del Estado en lo referente a esta prueba, llevada a cabo por el perito designado por sorteo Sr. Saturnino, quien afrontó su pericia y la ratificó a presencia judicial, por vía de exhorto

cumplimentado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 10 de Valencia, mediante comparecencia celebrada el 29 de abril de 2009, sin que a tal acto acudiese representante alguno de la Administración. De su dictamen cabe destacar que, a su juicio, lo que fue objeto de segregación constituye una unidad económica susceptible de funcionamiento independiente, tanto en el seno de la entidad escindida como en su potencialidad para funcionar de la misma manera en la sociedad beneficiaria de la segregación.

Frente a tal prueba, practicada con todas las garantías de independencia y solvencia técnica por parte de un perito determinado por la suerte y, por ello, del que no cabe presumir conexión alguna con los intereses en litigio, la única oposición que formula el Abogado del Estado, en el escrito de conclusiones, es la relativa a la incorporación al dictamen de nociones y valoraciones de índole jurídica, lo cual no deja de ser cierto pero inconcreto en la forma con que tal denuncia se expone, pues con independencia del hecho de que no fue recurrido, como hemos dicho, el auto en que la prueba se declaró pertinente, la queja que expone el citado escrito de conclusiones, en su fundamento único, párrafo segundo, no identifica ni detalla qué afirmaciones o conclusiones de carácter jurídico expresadas por el perito entrañan juicios de valor jurídico que no pueden condicionar o vincular a esta Sala, pues lo que se viene es a desacreditar en su conjunto la prueba pericial, como si fuera improcedente en su integridad, sólo por el hecho de que su resultado no es satisfactorio para los intereses de la Administración demandada, pues en el mencionado escrito procesal se viene, no a refutar las afirmaciones del perito en este punto -lo que permite la aceptación implícita de que la opinión vertida, pese a manejar conceptos jurídicos, se basa en máximas de experiencia no jurídica- sino a insistir una vez más en que no se ha transmitido una rama de actividad, que es una afirmación de hecho en que no se contradice lo que el perito afirma en sentido contrario.

10) De hecho, la prueba pericial versa sobre determinados aspectos que entrañan conocimientos científicos que permiten perfectamente su práctica y, por ende, la asunción de sus conclusiones por el Tribunal de Justicia. De los tres conceptos manejados en dicha prueba, únicamente el relativo al requisito de la proporcionalidad puede entenderse que rebasa objetivamente el terreno propio de la prueba pericial, pero no puede decirse lo mismo respecto de los conceptos de rama de actividad y de motivos económicos válidos. Es cierto que ambos son conceptos jurídicos, pero no sólo son tal cosa, sino que su integración conceptual permite acudir -casi, más que permitir, exige- la posesión de conocimientos especializados de los que el Tribunal carece. Así sucede con la noción de "rama de actividad", cuya determinación es jurídica, pero cuyo sustrato fáctico no lo es, siendo en esta vertiente donde la prueba pericial no sólo no es improcedente, sino que cobra un valor determinante, máxime si se trata de precisar ese concepto en relación con actividades o sectores productivos especialmente complejos, como el de las telecomunicaciones.

Dicho lo anterior, la prueba pericial es lícita procesalmente y útil a la hora de precisar el concepto jurídico indeterminado de la "rama de actividad", sin que su opinión, razonada y fundada sobre la base de la cualificación técnica del perito y su experiencia profesional, así como el análisis de los hechos, documentos y contabilidad, invada el terreno propio de las opiniones jurídicas y, por consiguiente, determine o condicione nuestra decisión.

No en vano, la Sala alberga dudas más que razonables sobre si los funcionarios que han dictado los actos administrativos debatidos están capacitados para determinar, en razón de los conocimientos que poseen, si el negocio o unidad de telecomunicaciones en una empresa cuyo objeto social incorpora otras ramas o sectores de actividad, es o no rama de actividad, si no se acude a conocimientos especializados en la fisiología empresarial y en la concreta actividad tecnológica que constituye el objeto de su examen, limitación que permite considerar infundados los actos dictados sin el apoyo previo de los conocimientos especializados para ello, tal como sucede con la integración de otros conceptos jurídicos, a los que la Sala se ha referido en diversas sentencias (como en materia de I + D o en la valoración de determinados activos para el que se precisan conocimientos especializados).

11) Cabe hacer alusión final a determinados razonamientos que la Inspección expone en el acuerdo de liquidación definitivo, revocatorio del primero, por el que se corrige drásticamente la valoración de los activos como consecuencia de la tasación pericial contradictoria, en los que se trata de razonar sobre la afirmación central de la inspección de que la división de telecomunicaciones no suponía, a efectos fiscales, una rama de actividad, argumentos que, complementarios de los ya comentados, se dirigen a resaltar consideraciones que, a juicio de la Inspección, serían indicios de esa carencia de autonomía, uno de los cuales es, como la demanda pone de manifiesto, la inexistencia de contratos entre la rama de telecomunicaciones y las demás ramas o divisiones de la actividad, acerca de lo cual se argumenta al folio 52/67 del mencionado acuerdo de liquidación: "...no existe constancia en el expediente de la existencia de ese tipo de contrato entre el resto de actividades ejercidas por la entidad y la pretendida rama de actividad que forma el "negocio de telecomunicación" dentro de la empresa...", para a continuación tratar de ridiculizar

las alegaciones actoras apelando a una especie de supuesto de cotitularidad de varios negocios económicos bajo una forma jurídica única.

Tal modo de razonar no necesita de mayores explicaciones, pues supone la constatación de que el Inspector Regional asocia la existencia de rama de actividad con la aparición de una personalidad jurídica nueva, algo que el concepto excluye en sí mismo, pues tan jurídicamente excéntrico es suponer la existencia de negocios jurídicos entre ramas de actividad de una misma empresa que significaría, como la recurrente afirma, un caso de autocontratación, prescindiendo del elemento subjetivo de la relación jurídica, como la de vincular la posibilidad de existencia de rama de actividad a su personificación jurídica autónoma. Lo cierto es que la motivación del acto liquidatorio, además de expresada con cierto desorden conceptual, es beligerante con la entidad recurrente, en la medida en que denota una defensa a ultranza de la posición de partida, negatoria de la preexistencia de rama de actividad, a partir de la cual toda argumentación se dirige a la defensa de esa postura, incluso apelando a la carencia de contratos entre ramas de actividad o divisiones dentro de una misma empresa.

Otro de los argumentos empleados en dicho acuerdo (página 51/67) alude al distinto objeto social de la entidad escindida y de la beneficiaria, lo que ha originado su alta en el IAE por epígrafes diferentes, cuestión ésta que, siendo cierta, y además admitida en el escrito de demanda, no puede tener, vistos los sólidos fundamentos anteriores en cuanto a la existencia de rama de actividad, la entidad que le presupone el Inspector Regional, máxime cuando efectúa una conjetura de que, debido a esa adscripción al IAE (que el acto confunde con el objeto social) "...la denominada división de telecomunicaciones se hallaba configurada, en sede de la transmitente, como una línea de explotación económica que estaba incluida/solapada (sic) con las demás tareas, funciones o actividades que venía desarrollando Plásticos, sin una clara línea divisoria dado que el proceso de inyección no era independiente...", presunción que de lleva, a juicio de este Tribunal, demasiado lejos, pues es tanto como otorgar una transcendencia definitiva, no al hecho de que el alta en el IAE fuera diferente al determinado por el objeto social de la empresa o, si se quiere, por su actividad efectiva, sino a la discordancia entre el IAE asignado a la sociedad escindida y el adoptado luego por la beneficiaria, de la que, al margen de que esta Sala no ve en modo alguno la relevancia que la Inspección le atribuye, entraña una argumentación poco depurada, en tanto no precisa cuál debía ser el epígrafe adecuado en la recurrente y en la beneficiaria.

En fin, este dato, que para la Sala es irrelevante -máxime cuando la Inspección, continuamente, niega eficacia alguna al alta en IAE como presunción de ejercicio de una actividad determinada, cuando ese ejercicio le perjudica en su actividad inspectora- se conecta con el anteriormente aducido en cuanto a la inexistencia de contratos entre la rama de telecomunicaciones y las demás actividades, lo que no merece mayor comentario, salvo el de cierta falta de base argumental.

Además, toda la motivación de la Inspección viene a dejar constancia de la sospecha de que el conjunto negocial es anómalo o fraudulento, lo que no se afirma con rotundidad pues, de hacerse así, sería preciso haber acudido a las figuras de la simulación o del fraude de ley, con su exigencia procedimental, en este caso, algo que no se plantea la Inspección.

SÉPTIMO.- Por lo que respecta al requisito de la proporcionalidad, también es equivocada la apreciación de la Inspección y del TEAC en este punto. En el breve fundamento séptimo, este órgano colegiado contiene una interpretación de la exigencia de proporcionalidad que no explica de modo comprensible, pero en que se trasluce que quedaría quebrantado ese principio por el hecho de que se atribuya a un solo socio de la sociedad escindida la totalidad de las participaciones de la sociedad beneficiaria, pese a que tal socio únicamente poseía en la escindida, con carácter previo a la segregación, el 40,54 por 100 de las acciones de ésta última, de suerte que, al parecer, la opinión del TEAC es que la sociedad segregada, sea previamente existente o se constituya ex novo como consecuencia de la escisión, debe reproducir tanto en la sociedad escindida como en la resultante la misma composición accionarial y con el mismo porcentaje, de suerte que no sería posible una segregación como la operada, pese al consentimiento prestado por los restantes socios de PLÁSTICOS MONDRAGÓN y a las compensaciones en metálico que hayan percibido, factores ambos que no han sido objeto controversia en este proceso.

También en lo que respecta a este motivo -que, dicho sea de paso, ninguna relación guarda con la salvaguarda de los fines provenientes del Derecho comunitario para que las operaciones se beneficien del régimen de neutralidad ni puede ser utilizado como un elemento de presunción del fraude que se trata de prevenir mediante la cláusula correspondiente- debemos partir de la significación de esa regla en el Derecho mercantil.

Por lo que se refiere a 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 realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, en ella se define la escisión como "...la operación por la cual una sociedad transfiere a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, 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 % del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos títulos deducido de su contabilidad..." (art. 2 .b) de la Directiva). Por tanto, la norma proporcional exigida no excluye la posibilidad de compensación en metálico.

El régimen comunitario, transpuesto y desarrollado en la LIS, debe ser complementado con la norma mercantil. A tal efecto, señala el art. 252.2 TRLSA que:

"...las acciones o participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión deberán ser atribuidas en contraprestación a los accionistas de la sociedad que se escinde, los cuales recibirán un número de aquéllas proporcional a sus respectivas participaciones, reduciendo la sociedad, en su caso y simultáneamente, el capital social en la cuantía necesaria.

En los casos en que existan dos o más sociedades beneficiarias, la atribución a los accionistas de la sociedad que se escinde de acciones o participaciones de una sola de ellas requiere el consentimiento individual de los afectados".

Es significativo, a este respecto, que la *Ley 14/2000* incorporase una nueva previsión acerca de la regla de proporcionalidad que, no aplicable *ratione temporis* al caso debatido, sí posee un innegable valor interpretativo, en el sentido de que en el artículo 2. Dos de dicha Ley se dispone que:

"Se añade un último párrafo en el apartado 2 del artículo 97 que pasa a ser el 97.2.2, quedando el hasta ahora 97.2 como 97.2.1, que abarca los subapartados a, b y c, redactado de la siguiente forma:

"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 Sala comparte la opinión de la demanda, a la que en absoluto se refiere el escrito de contestación, en el sentido de que la referencia en dicho precepto y, en particular la alusión a la adquisición de patrimonios que constituyan ramas de actividad, implica necesariamente el rasgo común de que "existan dos o más entidades adquirentes...", ámbito objetivo en el que discurre la regla de la proporcionalidad, precisamente para descartar que dicha exigencia rijan, ni en la norma nueva ni en la versión originaria, para aquéllas escisiones que, por ser parciales, no determinan la escisión en dos o más entidades, que es el caso en que jugaría la proporcionalidad que la Administración considera cualitativa, exigiéndola junto con el requisito legal, sino la segregación de unidades económicas autónomas con mantenimiento de la sociedad originaria, la que se escinde, y aparición de una sociedad nueva o preexistente.

Además de lo anterior, cabe reproducir aquí cuanto se ha dicho a propósito de la validez y eficacia de la operación de escisión parcial, vista desde la perspectiva del Derecho mercantil, aunque con mayor razón, si cabe, que en lo reflexionado más arriba a propósito del requisito de que la escisión verse sobre una rama de actividad, anteriormente estudiado, puesto que, de ser exigible el requisito de la proporcionalidad tal como lo interpreta, en sentido contrario a los intereses de la recurrente, la Administración, sería nulo el acuerdo de escisión y, por tanto, indebida la calificación efectuada por el Registrador Mercantil y que resultase contradictoria con el criterio del Inspector Regional.

Nada hay, en efecto, en el expediente, que permita deducir que la Administración afirma que el requisito de la *Ley de Sociedades Anónimas*, en este punto (arts. 252 y 253) es diferente que el contenido en el art. 97.2 de la LIS, antes al contrario, la Inspección declara de forma explícita que no se pronuncia, por no ser de su competencia, sobre si la escisión es conforme o no al Derecho Mercantil, afirmación que parece prudente, aunque abiertamente contradictoria con el hecho de negar virtualidad a una escisión, a efectos fiscales, precisamente por no haber observado el cumplimiento de la regla de proporcionalidad establecida en la Ley fiscal, a pesar de que, en puridad, no difiere de la contenida en el régimen societario de la escisión o, al menos, falta, en este punto también, un razonamiento mínimamente desarrollado sobre cuál sería, a juicio de la Administración, la diferencia, más gravosa desde el punto de vista tributario, entre la regla de proporcionalidad en ambos ordenamientos contemplados, esto es, si tal regla es otra distinta, expresiva de exigencias que no cabe presumir cumplidas con la inscripción registral de la escritura de

escisión parcial, todo ello al margen de que la Inspección sí valora, aunque en otros pasajes niega hacerlo, la concurrencia de los requisitos desde el punto de vista mercantil.

En suma, desconocemos cual es el criterio de la Administración sobre si la regla de proporcionalidad contenida en la LIS es cualitativamente diferente de la misma regla exigida en la normativa societaria, pues no se pronuncia sobre el particular, pero, al igual que se indicó en relación con el anterior motivo examinado, o bien se trata de la misma e idéntica regla, en cuyo caso las potestades de calificación atribuidas al Registrador Mercantil deben vincular, a todos los efectos, a la Administración Tributaria, dada la presunción de exactitud del registro, que ésta no puede contradecir por la sola razón de que ese contenido no satisfaga sus intereses u opiniones, o, por el contrario, se trata de normas objetivamente diferentes, en cuyo caso no bastaría con afirmar insistentemente que se incumple la regla repetida, sino que sería necesaria completar la motivación con la expresión de dos elementos fundamentales: en qué se cumple la regla de proporcionalidad si se tiene en cuenta que estamos ante una escisión meramente parcial; y, de otra parte, cuál sería, a juicio de la Inspección, la particularidad de la norma tributaria que la hace diferente, en este punto, a la norma mercantil, que aquí cabe presumir inexorablemente que se ha respetado, pues de lo contrario no se habría procedido, previa calificación al respecto, a la inscripción registral de la escisión, con el carácter constitutivo de ésta y con el despliegue de los efectos propios de tal negocio jurídico y, entre otros, la sucesión a título universal que con tal operación societaria se lleva a cabo.

Basta, por otra parte, con examinar el ejemplo que a título ilustrativo, se expone al folio 51 de la demanda, para apercibirse de que la regla que se dice infringida no ha sido realmente quebrantada, pues la proporcionalidad significa que se mantenga, tras la operación de escisión, la misma proporción en las participaciones de cada socio, pero en modo alguno impone que, tratándose de una escisión parcial -sin disolución, pues, de la escindida y con creación de una sola beneficiaria-, las participaciones de cada uno de los socios en ambas sociedades, la escindida y la resultante de la escisión parcial, deban reproducir simétricamente el porcentaje de todos los socios en una y otra, pues tal es una exigencia que no deriva de una interpretación razonable de la ley, sin perjuicio de que esa interpretación de la norma dejaría al margen del régimen de neutralidad supuestos por completo ajenos a la idea de fraude o evasión que le sirven institucionalmente de límite y perfectamente válidos, lícitos y conformes con las exigencias o conveniencias de un mercado libre, como es la asignación a uno solo o a varios socios de la totalidad de las participaciones de la escindida, siempre que se mantenga constante la proporcionalidad a que se refiere el *art. 97 LIS*, que no se refiere a esa simetría, sino solamente al valor o proporción de las participaciones de los socios antes y después de la escisión.

Además de lo anterior, la *Sexta Directiva del Consejo de 17 de diciembre de 1982, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado* y referente a la escisión de sociedades anónimas, aporta un elemento interpretativo que no puede ser desconocido. A este respecto, el *art. 25 de la mencionada Directiva* señala que "cuando la legislación de un Estado miembro permita una de las operaciones mencionadas en el *artículo 1* sin que la sociedad escindida deje de existir, los Capítulos I, II y III, con excepción de la *letra c) del apartado 1 del artículo 17*, serán aplicables", *precepto que, por tanto, ha de complementarse con el contenido del citado artículo 17* que, en lo que aquí interesa, señala lo siguiente: "1. La escisión produce ipso iure y simultáneamente los siguientes efectos:...a) la transmisión, tanto entre la sociedad escindida y las sociedades beneficiarias como con respecto a terceros, de la totalidad del patrimonio activo y pasivo de la sociedad escindida a las sociedades beneficiarias; esta transmisión se efectuará por partes conforme al reparto previsto en el proyecto de escisión o en el *apartado 3 del artículo 3*; b) los accionistas de la sociedad escindida se convertirán en accionistas de una o más de las sociedades beneficiarias conforme al reparto previsto en el proyecto de escisión..."

De tales previsiones comunitarias resulta, además, con el valor singularmente reforzado que proporciona el anclaje de la norma en el *art. 54 del Tratado*, una exigencia de proporcionalidad radicalmente distinta de la exigida, con exceso sobre el espíritu y la letra de la ley fiscal aplicable al caso, por la Administración tributaria, en el caso que nos ocupa.

OCTAVO.- Por lo que respecta a la esencial razón de fondo, que la Inspección añade a las anteriores causas excluyentes de los beneficios de la neutralidad, pese a la mutua exclusión entre una y otra de tales causas, viene referida a la aplicación al caso de la norma antifraude que, procedente de la Directiva de fusiones -*Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990* relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE)- se incorporó a nuestro derecho nacional, en lo que al asunto debatido respecta, 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 que plantea la

demanda acerca de la inaplicabilidad *ratione temporis*, al caso debatido, de la versión del mencionado artículo 110.2 de la LIS, cuya redacción se introdujo por Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que modificó el precepto y cuya entrada en vigor no tuvo lugar hasta el 1 de enero de 2001, por lo que resultaría inaplicable al ejercicio aquí litigioso, que es el de 1998. La versión originaria del mencionado 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 dada al precepto en 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 un requisito estructural, el 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 requisito a que se refiere el art. 11.1 de la Directiva 90/434/CEE, a la que se ha hecho antes alusión. El cambio, pues, no es tan significativo como pretende la demanda, 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 sujeto obligado a esa prueba y, por tanto, a padecer la falta de acreditación. La reforma operada, con no ser aplicable al ejercicio 1998, se limita a ejemplificar supuestos, no enunciados agotadoramente sino *numerus apertus*, en que la ley excluye, empleando una fórmula análoga a la que expresa la Directiva, en que cabe presumir el predominio de los fines de fraude o evasión fiscal, coincidentes con aquéllos en que no consten motivos económicos válidos, aunque con la consecuencia añadida de que la carga de justificar la presencia de tales motivos correspondía ahora, dada la estructura del precepto, al sujeto pasivo del Impuesto que pretendiera acogerse al régimen de neutralidad.

Ahora bien, por lo que más adelante se verá, que el art. 110.2 LIS sea aplicable al caso en la versión originaria o, aun no siéndolo la introducida por la Ley 14/2000, ésta debe entenderse como meramente interpretativa, que es lo que la Sala considera, constituye en este asunto un elemento irrelevante, porque, podemos adelantarlo, la parte recurrente ha probado, más que sobradamente, la existencia de motivos económicos válidos en la operación de escisión parcial de rama de actividad, aun no incumbiéndole, con la intensidad exacerbadada que le exige en este caso la Inspección, como más adelante veremos, la carga de probar la realidad de ese motivo económico válido.

Por lo que se refiere al fondo del asunto, pues, el punto fundamental es el referido a la negación por la Inspección del régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, bajo la rúbrica de "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores", por considerar que en la operación de escisión acometida, que ahora examinamos, no cabe apreciar la existencia de un motivo económico válido, ya que la tesis de la Inspección es que dicha operación societaria, en realidad, sirvió a los fines de evitar el coste fiscal derivado de lo que verdaderamente constituía la finalidad última de los integrantes de la sociedad escindida, que era la división del patrimonio común y la separación de los socios de la sociedad escindida, con atribución de la rama de actividad segregada.

Tal es la cuestión que debe ser abordada. A este respecto, es de recordar que esta Sala, a la hora de examinar el alcance interpretativo del art. 110 LIS, precepto aplicado por la Inspección para negar el beneficio de la neutralidad fiscal de la operación de fusión, se ha pronunciado en los siguientes términos (Vid. al respecto, entre otras, la sentencia de esta Sala de 13 de noviembre de 2008, dictada en el recurso nº 254/06), así como en las muy recientes de 9 y 22 de diciembre de 2010 (recursos nº 474/07 y 259/07):

"3.- La Directiva 90/434/CEE, del Consejo, introdujo disposiciones comunes en relación con las reestructuraciones 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 ["Disposiciones Generales"], el art. 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 ["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: 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, de 17 febrero 2005, del Consejo [DOL 4 marzo 2005, núm. 58/2005], vino a modificar, entre otros, el art. 1, así como el apartado 1 del art. 11 .

El art. 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 Europaea 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 , procedió a incorporar al ordenamiento jurídico interno las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE , relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Dentro del Capítulo VIII ["Aplicación del Régimen Fiscal"], del Título I ["Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores"], el art. 16 disponía: «1. 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 1º. 2 . Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 1º , 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 , vino a derogar la expresada Ley 29/1991. Y dentro del Capítulo VIII ["Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores"], del Título VIII ["Regímenes tributarios especiales"], el art. 110 ["Aplicación del régimen fiscal"], vino a disponer: «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»".

"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. De forma que los apartados 1 y 2 del art. 110 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 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»".

"4.- Esta Sala se ha pronunciado sobre la aplicación de las normas rectoras del régimen especial de tributación de que se trata.

4.1.- Así, en relación con la Ley 29/1991 , señaló 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" [SAN (2ª) 26/02/2004, Rec. 1115/01]. 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 (...)", y 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 43/95*, 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* " [(SAN (2ª) 02/02/2006, Rec. 11/03)]".

"4.2.- En relación con la *Ley 43/1995* y, más concretamente, con el *art. 110.2* en su redacción original, ha establecido lo siguiente [SAN (2ª) 07/05/2007, Rec. 313/04]:

«QUINTO.- La ley aplicable al presente supuesto es la *Ley del Impuesto de Sociedades 43/1995* que dedica su *Capítulo VIII del Título VIII* al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, derogando la antigua *Ley 29/1991*, que había incorporado a nuestro ordenamiento la regulación comunitaria contenida en la *Directiva 90/434* (...) Debe señalarse que, a juicio de la Sala, la exclusión de la normativa contenida en la *Ley 43/95*, 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. 110.2*, 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. Así la *Directiva 90/434/CEE establece, en su artículo 11*, la obligatoriedad de las ventajas fiscales previstas por la Directiva, a menos que las operaciones económicas de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de acciones tengan como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE), en su sentencia de 17 de julio de 1997 (asunto C-28/95), indica al respecto (apartado 43) que a falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación del *artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE*, corresponde a los Estados miembros determinar las modalidades necesarias al objeto de aplicar esa *disposición y, añade (apartado 48)* que corresponde a los Estados miembros determinar los procedimientos internos necesarios para comprobar que las operaciones económicas no se hayan efectuado por motivos válidos. A esta finalidad responde el *artículo 110.2 de la Ley 43/95* citado (con anterioridad era el *art. 16.2 de la Ley 29/1981*) que ahora examinamos, *precepto que posteriormente fue modificado por Ley 14/2000 de 29 de diciembre* con la siguiente redacción: "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". A estos efectos, también aduce la parte que se ha aplicado de forma retroactiva al ejercicio 1998 este precepto modificado de la Ley, cuando lo cierto es que el mismo no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2001. Dicha pretensión ha de ser asimismo rechazada, pues la resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, rechaza expresamente la aplicación del régimen especial sobre la base de lo previsto en el *art. 110.2 de la Ley 43/95* en su redacción inicial, si bien se añade que la interpretación de dicho precepto ha de hacerse de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de julio de 1997 a que se ha hecho referencia, y aludiendo solamente a la nueva redacción del *art. 110.2* como criterio interpretativo válido»".

"«SEXTO.- En definitiva, la cuestión nodular en el presente litigio, se centra en determinar si la operación de fusión se hizo con la finalidad primordial de conseguir una evasión fiscal o por el contrario dicha operación de fusión por absorción responde a una motivación económica real, como pretende la parte. En primer término, debe señalarse que como nos encontramos ante la aplicación de una norma que tiene un contenido de bonificación o beneficio fiscal, debe entenderse vigente lo previsto en el *art. 23 de la LGT* en vigor en el momento de los hechos, precepto que contiene igualmente el actual *art. 14 de la Ley 58/2003* y que dispone: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales", criterio restrictivo que ha sido mantenido por esta Sala siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo (...) A la hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes, anteriores y posteriores a la fusión, y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de manera que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización. Para ello, considera la Sala que, habida cuenta de que el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria, habrá que acudir a criterios interpretativos válidos, debiendo entender como tal, lo previsto en el *art. 15 de la LGT 58/2003*, que se refiere al "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", supuesto que concurre cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no

resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios". Como ya se ha adelantado, la LIS exige que la existencia de evasión fiscal haya sido el objetivo principal que ha motivado la operación, por lo que a sensu contrario, si se prueba que los motivos principales han sido económicos y lo accesorio resulta la evasión fiscal, se deberá admitir la aplicación del régimen especial. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de los Tributos, que en resoluciones de 22-6-99 y 30-6-99, ha sostenido que "cuando concurra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, la utilización por parte del contribuyente de aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos, no puede permitir por sí mismo, presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial. En definitiva, existiendo un objetivo distinto del exclusivamente fiscal, el contribuyente tiene el derecho a utilizar los medios para conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal". Cabe añadir, que en los casos que la Administración Tributaria, a través de la correspondiente comprobación pruebe que la operación se ha instrumentalizado persiguiendo principalmente dicho objetivo de evasión fiscal y proceda a regularizar la situación aplicando las reglas generales de la Ley, como es el caso presente, compete a la parte, en aplicación de la carga de la prueba contenida en el *art. 114 de la LGT* desvirtuar los hechos constatados. En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del *artículo 114 de la Ley General Tributaria* se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al *artículo 114 de la Ley General Tributaria* : "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al *artículo 115 de la misma Ley* , "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes". De otra parte, en todo caso debe tenerse en cuenta que, como ha dicho el Tribunal Supremo, la opinión o juicio de la parte no puede prevalecer sobre la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia dentro de las reglas de la sana crítica - STS de 30 de noviembre de 1985 -, así como que si bien la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto éste respecto del cual se han de aplicar las reglas generales: cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de la norma cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor por todas, SSTs de 22 de septiembre de 1986 y 29 de mayo de 1987 »".

"A la sentencia anotada cuyos criterios aparecen reiterados en la dictada por la misma Sección 2ª con fecha de 20/09/2007, Rec. 518/04 - se remite también la dictada por esta Sala (Secc. 7ª) con fecha de 09/07/2007 (Rec. 220/06)".

"5.- Las consideraciones expuestas en la expresada sentencia de 07/05/2007 [SAN (2ª), Rec. 313/04) conducen a rechazar que, dada la redacción original del *art. 110.2 de la Ley 43/1995* , vigente al producirse la operación societaria controvertida, la resolución inmediatamente impugnada, al acudir como criterio de interpretación del mencionado precepto al *art. 11 de la Directiva 90/434* , pretenda aplicar retroactivamente la redacción del mismo *precepto sobrevenida tras la promulgación de la Ley 14/2000* ".

"A la misma conclusión se llega si se toman en consideración las razones expuestas en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera), de 5 julio 2007 [Kofoed, Asunto C-321/2005], de la que procede reproducir los particulares siguientes:

«30. El Tribunal de Justicia ha tenido también la oportunidad de precisar que de la *letra d) del artículo 2 y del sistema general de la Directiva 90/434* 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 sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales (véase la sentencia de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95 , Rec. pg. I-4161, apartado 36)".

"31. Por tanto, no cabe calificar de «compensación en dinero» a efectos del *artículo 2, letra d), de la Directiva 90/434* , una prestación pecuniaria atribuida por una sociedad dominante a los socios de una sociedad dominada, por el mero hecho de que existe un determinado vínculo temporal, o de otro tipo, con la operación de adquisición, o un posible ánimo de fraude. Por el contrario, es necesario examinar en cada supuesto de hecho, habida cuenta del conjunto de circunstancias, si la prestación de que se trata reviste carácter de contraprestación obligatoria en la operación de adquisición".

"32. Esta interpretación se ve corroborada por el objetivo de la *Directiva 90/434* , que consiste en eliminar los obstáculos fiscales para las reestructuraciones transfronterizas de sociedades, por una parte, al garantizar que los posibles aumentos de valor de 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 impuesto simplemente porque se enmarcan dentro de una reestructuración (...)".

"37. Con arreglo al *artículo 11, apartado 1, letra a)*, de la *Directiva 90/434*, los Estados miembros podrán, con carácter excepcional y en casos especiales, negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participen en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo (véase, en este sentido, la sentencia *Leur-Bloem*, antes citada, apartados 38 y 39)".

"38. De este modo, el *artículo 11, apartado 1, letra a)*, de la *Directiva 90/434* , refleja el principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido. Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera abusiva o fraudulenta. 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 el Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999 , Centros, C-212/97, Rec. pg. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. pg. I-1609, apartados 68 y 69; de 6 de abril de 2006 , Agip Petroli, C-456/04, Rec. pg. I-3395, apartados 19 y 20 , y de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04 , Rec. pg. I-7995, apartado 35)".

"39. En el litigio principal, es cierto que, como ha destacado la Abogado General en el punto 59 de sus conclusiones, existen ciertos indicios que podrían justificar una aplicación del *artículo 11, apartado 1, letra a)*, de la *Directiva 90/434* ".

"40. No obstante, es preciso plantearse, con carácter preliminar, si, a falta de una disposición nacional específica que adapte el Derecho danés al *artículo 11, apartado 1, letra a)*, de la *Directiva 90/434* , este precepto puede aplicarse, en cualquier caso, al litigio principal ".

"41. A este respecto, procede recordar que, según los *artículos 10 CE y 249 CE*, cada uno de los Estados miembros destinatarios de una Directiva tiene la obligación de adoptar en su ordenamiento jurídico nacional, todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la Directiva, conforme al objetivo por ella perseguido (véanse, en particular, las sentencias de 10 de marzo de 2005 , Comisión/Alemania, C-531/03, no publicada en la Recopilación, apartado 16, y de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, C-456/03, Rec. pg. I-5335, apartado 50)".

"42. Además, el principio de seguridad jurídica se opone a que las directivas puedan, por sí mismas, crear obligaciones para los particulares. Por lo tanto, el Estado no puede invocar las directivas en cuanto tales frente a los particulares (véanse, en particular, las sentencias de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò/X, 14/86, Rec. pg. 2545, apartados 19 y 20; de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Rec. pg. 3969, apartados 9 y 13; de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, Rec. pg. I- 4705, apartados 36 y 37, y de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros, C-387/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. pg. I-3565, apartados 73 y 74)".

"43. Sin embargo, procede subrayar, en primer lugar, que según el propio tenor del *artículo 249 CE, párrafo tercero* , los Estados miembros pueden elegir la forma y medios de ejecutar las directivas que permitan garantizar del mejor modo el resultado que éstas persiguen (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2005 , Comisión/Italia, antes citada, apartado 51)".

"44. Por tanto, siempre que la situación jurídica que se desprende de las medidas nacionales de adaptación del Derecho interno sea suficientemente precisa y clara para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones, la adaptación del Derecho interno a una directiva no exige necesariamente una acción legislativa en cada Estado miembro. Asimismo, como ha destacado la Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, para el cumplimiento de una directiva puede bastar, en función de su contenido, en determinados casos, un contexto jurídico general, de modo que no sea necesario reproducir las disposiciones de la directiva de manera formal y expresa en las

disposiciones nacionales específicas (véanse las sentencias de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, antes citada, apartado 51 , y de 6 de abril de 2006 , Comisión/Austria, C-428/04, Rec. pg. I-3325, apartado 99)".

"45. En segundo lugar, procede recordar que todas las autoridades de un Estado miembro, al aplicar el Derecho nacional, están obligadas a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas. Ahora bien, aunque es cierto que el requisito de interpretación conforme no puede llevar a que una directiva cree, por sí misma e independientemente de una Ley interna de adaptación, obligaciones para los particulares o determine o agrave la responsabilidad penal de quienes contravengan sus disposiciones, se admite, no obstante, que el Estado puede, en principio, invocar frente a los particulares una interpretación conforme del Derecho nacional (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Kolpinghuis Nijmegen, apartados 12 a 14, y Arcaro, apartados 41 y 42)".

"46. En el litigio principal, como ha destacado la Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, es competencia del órgano jurisdiccional remitente examinar si existe, en Derecho danés, una disposición o un principio general según el cual el abuso de derecho esté prohibido u otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con el *artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434* , y, por ello, justificar el gravamen del canje de las participaciones de que se trata (véase también la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81 , Rec. pg. 53, apartado 34)".

"47. En su caso, compete al órgano jurisdiccional remitente examinar si, en el litigio principal, se reúnen las condiciones para aplicar dichas disposiciones internas»".

En suma, con arreglo a la doctrina que se ha expuesto ampliamente, incumbe a la sociedad escindida -que es aquí la recurrente, dado el mantenimiento de su personalidad jurídica, toda vez que la escisión ha sido puramente parcial- que la escisión se llevó a cabo por motivos económicos válidos, lo que exige un esfuerzo argumental, por mínimo que sea, de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal, sino que obedece a dar cumplimiento a una necesidad empresarial sentida, en los términos ya vistos, sea en el orden organizativo, comercial, financiero, de ahorro de costes, de distribución o del orden que sea preciso, pues en la definición de los motivos válidos hay gran amplitud, potencialmente indefinida, de posibilidades. Pero lo que no sería admisible, desde un punto de vista conceptual, es que la escisión con segregación de una rama de actividad hubiera tenido como única finalidad la de proporcionar un ahorro fiscal a la empresa con ocasión de una operación de la que naturalmente se deriva la generación de unas plusvalías.

Sin embargo, la carga de la prueba de la concurrencia de ese motivo económico válido no puede ser absolutamente atribuida a la sociedad que pretende acogerse al beneficio del diferimiento, tal como en este caso le exige la Inspección. La propia naturaleza de la operación, la identidad de los activos sobre los que recae, la existencia de dos empresas competidoras entre sí y que se proponen, en una concertación llevada a cabo para la satisfacción de sus respectivos intereses empresariales, el objeto productivo de la actividad que constituye la rama de actividad y, en suma, una pluralidad de elementos de convicción, nos llevan a la conclusión de que la operación examinada no tuvo como objeto primordial el fraude o evasión fiscal, antes bien, concurrieron en su celebración motivos claramente económicos, que la demanda detalla hasta la extenuación, con expresión de circunstancias, alternativas societarias y argumentos en pro de su tesis, que sólo encuentra en la contestación a la demanda una repetición insistente (folio 12) de lo que constituye en este asunto el fundamento de la decisión administrativa, que es que la fórmula empleada es fiscalmente más beneficiosa que la venta de la fracción empresarial al tercero que, en definitiva, se hace beneficiario de la transmisión.

Las razones por virtud de las cuales esta Sala considera que asiste la razón a la demandante y que, por tanto, procede la aplicación a la operación litigiosa del régimen especial de los *arts. 97 y siguientes de la LIS* son las siguientes:

1) Existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido.

2) En este asunto, da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector, de la vía revisora obligatoria previa y de este proceso. La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC,

en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción iuris et de iure de fraude que no sólo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente. Al folio 21, dentro del fundamento jurídico 9º de la resolución, se viene a sintetizar cuál es la idea de la Administración al respecto: "...si la venta la realiza la sociedad el tipo sería mayor que en el caso de hacerse a través de los socios. Por ello lo que no debe admitirse es que se goce de un régimen especial en aquellas operaciones instrumentadas como operaciones de reestructuración empresarial cuando lo que realmente se pretende es obtener un beneficio fiscal...".

Es revelador, en esa cita, la identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como dentro de ésta, la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiera empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, lo que en modo alguno es razón para desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para privarle de sus consecuencias propias, incluido el terreno fiscal.

3) En modo alguno llega a señalar la Inspección que los negocios jurídicos emprendidos por la recurrente y por la empresa que adquirió, a la postre, la rama de actividad, a través de la sociedad MONDRAGÓN TELECOMUNICACIONES, S.A., constituida al efecto, sean anómalos, indirectos, simulados o fraudulentos, y no exista en ellos concordancia entre lo querido y lo formalmente exteriorizado. Siendo ello así, mal se puede sostener que la idea o propósito predominante sea la finalidad de fraude o evasión fiscal, sin analizar los motivos aducidos extensamente por la parte recurrente.

No obstante ello, la presunción de fraude que se viene a objetar como cláusula que permite la entrada en juego de la norma limitativa del *art. 110.2 de la LIS*, se hace coincidir, tanto en el acuerdo de liquidación como en la tesis del TEAC, en el hecho de que se ha empleado una forma jurídica determinada, consistente en la adquisición por parte de RAYCHEN TELCO, S.L. "de un paquete grande de acciones...", según con notoria imprecisión se expresa el TEAC, pero condicionada en contrato privado la adquisición, con efectos retroactivos, se dice (la referencia parece indicar que la venta se sujeta a condición resolutoria) a la operación de escisión y que se entreguen en sustitución de estas acciones todas las participaciones de la sociedad receptora del patrimonio que se escinde.

Pero de esa descripción no se advierte, por la Sala, la presencia de negocio jurídico anómalo o extravagante 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, tal como se sugiere en la demanda, teniendo en cuenta que el propósito perseguido, según la Inspección, habría sido la elusión de una norma imperativa (el gravamen de las plusvalías obtenidas como consecuencia de la transmisión a un tercero de una rama de actividad), amparándose en una institución jurídica pensada para otra finalidad distinta (el régimen de neutralidad de los *arts. 97 y siguientes*). De ser ello así, esto es, de pensar la Inspección que el negocio instrumentado entraña un fraude de ley, como parece sugerirse, entonces procedería la incoación de ese especial procedimiento y, por ende, la nulidad de un acto de liquidación que prescinde de esa exigible vía procedimental.

No obstante ello, tampoco parece que la Inspección considere, en la motivación de sus actos, que estos sean elusivos de una norma imperativa, pues la razón fundamental por la que se priva a la recurrente de los beneficios de la LIS es la existencia de otros negocios jurídicos, de otras formas, cuyo resultado habría sido más gravoso para la recurrente y, de forma inversa, más favorable para los intereses de la Hacienda Pública. Y tal tesis no se menciona de forma improvisada o casual, sino que constituye el centro de la motivación administrativa, como seguidamente veremos.

4) Se viene a sostener, por tanto, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exagera el concepto de fraude -incluso, de extenderse fuera del terreno objetivamente acotado por el régimen especial de fusiones, escisiones, etc., el propio concepto de fraude de ley-, situándolo de lleno dentro del 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, puede 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. Así, la Inspección (véase, al respecto, lo que se expresa en el informe ampliatorio de disconformidad, folios 38 y siguientes) en que se dedica todo un capítulo a analizar las "fórmulas

alternativas y su coste fiscal", con manifiesta extralimitación de sus funciones, se dedica a ofrecer alternativas 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.

5) Partiendo de esa posición maximalista, es 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 teoría *sui generis* acerca del fraude, en la que encuentra acomodo añadido en el hecho de que no requiere 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.

6) 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 exhaustivamente, 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 antifraude. 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 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").

7) En todo caso, no ha quedado desvirtuado el conjunto de pruebas aportados por la parte recurrente, en su extensa exposición sobre este motivo (folios 87 a 139 de la demanda), en relación con la validez de los motivos económicos que han presidido la operación de escisión parcial y que esta Sala comparte plenamente, siendo de destacar, a este respecto, que, de una parte, la contestación a la demanda no aborda, ni siquiera de forma mínima, los detalles de este motivo de nulidad; y, de otra, la existencia de motivos económicos válidos es una conclusión a que llega el perito judicial en su dictamen, siguiendo para obtenerla un método que la Sala acepta como pertinente al caso y que, tal como se dijo a propósito de la prueba pericial con ocasión del examen del motivo consistente en la invocada ausencia del requisito de que el patrimonio segregado integrara una rama de actividad, debe ser aceptado también en cuanto a la existencia de motivos económicos válidos, aspecto éste de la realidad económica que, pese a desembocar en una consecuencia jurídica y entrañar, el mismo, un concepto propiamente jurídico, si bien indeterminado a priori en la totalidad de sus aspectos esenciales, puede ser perfectamente objeto de pericia, tal como se ha razonado en el motivo precedente al examinar el ámbito de la prueba pericial, sin que el hecho de que, en la exposición de su dictamen, el perito deslice valoraciones u opiniones de carácter o transcendencia jurídica -lo que, por lo demás, es prácticamente inevitable en esta clase de pruebas, atendido su objeto- empañen lo más mínimo la fuerza de las conclusiones del dictamen y, en cuanto a su relevancia procesal, su directo e intrínseco valor probatorio.

En definitiva, el dictamen pericial no sólo no es impertinente en este caso y en otros semejantes sino

que, antes al contrario, resulta esclarecedor para la comprensión del negocio llevado a cabo desde la óptica en que un informe de esta naturaleza científica y técnica puede sernos útil, esto es, aportándonos conocimientos especializados acerca de las necesidades empresariales, las estrategias perseguidas con los actos realizados y, en suma, completando los limitados conocimientos judiciales -salvo en lo jurídico, bajo el principio *iura novit curia*- con aportaciones de otra índole que permitan una mejor asimilación del negocio realizado desde la estricta perspectiva económica, que es la que interesa resaltar y donde una prueba pericial resulta necesaria y conveniente, máxime cuando, como ya hemos reseñado, no fue impugnado por el Abogado del Estado el auto judicial que tuvo por pertinente la prueba y en cuyo enunciado ya se comprendía, de forma explícita, que el objeto de la pericia abarcaba la opinión fundada del perito acerca de que "la operación de escisión parcial de Plásticos Mondragón S.A. elevada a escritura pública el 1 de octubre de 1998 fue efectuada por motivaciones válidas y jurídicas lícitas o válidas", prueba respecto de la cual, pese a su formulación no equívoca, ningún reparo opuso la defensa jurídica del Estado, de donde cabe inferir su aceptación y conformidad respecto del objeto de la prueba pericial, incompatible con la queja expresada en el escrito de conclusiones acerca de su improcedencia, dadas las afirmaciones vertidas en el dictamen, queja que es comprensible y que la Sala acepta respecto de las valoraciones o afirmaciones propiamente jurídicas, entre las cuales no cabe entender incluida la que se indica al folio 4, in fine, del dictamen, conforme al cual: "...este perito considera que, desde el estricto punto de vista de la economía de la empresa, la decisión tomada por Plásticos Mondragón de escindir (como podrían haber sido también de otra forma) una parte de su actividad o negocio responde a reglas básicas admitidas, congruentes con la lógica económica y con la ortodoxia del mundo empresarial...".

Tal afirmación la Sala la considera convincente, al punto de servir de fundamento a la nulidad de los actos enjuiciados, máxime cuando el desarrollo del dictamen lleva Don. Saturnino, perito auditor de cuentas y Economista, en sus conclusiones finales, a afirmar que "...tras el estudio efectuado, en base a la información indicada en el apartado B) "alcance de la pericial", a la base económica real y efectiva como condición previa de la existencia de un negocio en marcha susceptible de pervivir individualizadamente bien en sí mismo, bien potencialmente, y a la conformación técnico-jurídica de la operación, este perito considera que la escisión parcial de carácter subjetivo llevada a término por Plásticos Mondragón, S.A., responde a motivaciones económicas y jurídicas lícitas y válidas".

Esta tesis final está en plena concordancia con la propia postura de la Inspección, que no se refiere en momento alguno a la ilicitud, invalidez o irregularidad jurídica de la operación examinada, sino que pone el acento en la ausencia de motivos económicos válidos y tal ausencia, a su vez, en la existencia de otras alternativas de negocio jurídico que la Inspección juzga debieron ser aplicadas al caso, aunque en su motivación sólo justifica esa preferencia en la idea de que habrían conducido, como hemos afirmado repetidamente, a una mayor tributación.

8) Tales consideraciones nos exoneran del deber de acometer el estudio pormenorizado de todos y cada uno de los elementos de convicción a que se refiere, agotadoramente, el escrito de demanda, todos los cuales no hacen sino reforzar la convicción de que los actos de liquidación, revisión y sanción deben ser anulados, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, siendo suficiente con reseñar, a efectos de mera constatación o ratificación sobre tal procedencia, de algunas de los argumentos de la demanda:

a) En cuanto a los elementos subjetivos de la operación, la recurrente destaca y no se desmiente, que la operación se realizó a la postre entre dos empresas independientes entre sí, no vinculadas y concurrentes en un mercado de libre competencia, lo que excluye, a falta de cualquier atisbo en contrario, la idea del *consilium fraudis* o concertación entre ambas, que caso de alegarse, debía haber sido objeto de prueba específica.

b) En cuanto a los elementos objetivos, hay una verdadera y real transmisión de activos de diverso signo, idóneos en su conjunto para desarrollar una rama de actividad, siendo significativo, a tales efectos, que junto a los activos materiales y a los empleados incorporados al proyecto de escisión, se produjo una subrogación de la nueva empresa en numerosos contratos celebrados por la recurrente con terceros, como se alega en la demanda y no se discrepa en la contestación, lo que es revelador per se de la presencia de motivos económicos distintos de los fiscales en la operación de escisión.

c) En cuanto a la forma negocial, nada impide a la entidad que programa una escisión el llevarla a cabo del modo fiscalmente más ventajoso, siempre que se haga con un empleo de las formas jurídicas que conforme a su finalidad, como en este caso se ha producido, siendo indiferente el hecho de que, de haberse sometido a formas o modalidades negociales distintas a la figura escogida, sin que tales formas sean más adecuadas o lícitas que las realmente empleadas, el gravamen de la operación hubiera sido mayor.

Por otra parte, la escisión parcial llevada a término es un negocio sobre cuya validez y eficacia no se incorpora reproche alguno en los actos impugnados, pues lo que se considera realmente fraudulento es el sometimiento al régimen especial de neutralidad previsto para las operaciones societarias. En otras palabras, el supuesto fraude no estaría en el negocio en sí mismo considerado, sino en la consecuencia de que el incremento patrimonial de los activos objeto de transmisión y consiguiente sucesión se acogieran a un régimen legal de diferimiento.

d) Aun cuando no fuera necesaria la acreditación acerca de las razones en virtud de las cuales se escoge una forma jurídica menos gravosa, la demanda ofrece una explicación complementaria, que a la Sala le resulta satisfactoria -impresión que queda robustecida ante el silencio, también en este punto, de la contestación a la demanda-, en lo relativo a la elección no sólo de la forma de la escisión parcial examinada, sino al iter seguido para la consecución de ese resultado final, analizando los negocios o pasos intermedios, siendo a tal efecto convincente la afirmación que se contiene en el folio 110 de la demanda -sobre la que, tampoco en este caso, hay réplica de la contraparte- en relación con la necesidad de acudir a la adquisición previa de acciones de la sociedad que se trataba de escindir y la posterior segregación de la rama de actividad con adjudicación a dicha entidad RAYCHEM TELCO, para preservar el mantenimiento de las patentes cedidas a la escindida por terceros, como ADC TELECOMMUNICATIONS, INC., empresa competidora del grupo Raychem, que incluían cláusulas de prohibición de cesión a terceros sin consentimiento del cedente, por lo que si la operación se hubiera instrumentado del modo sugerido por la Inspección, esto es, escisión parcial dentro del originario ámbito social, con adquisición ulterior a los socios por parte de RAYCHEM, esto es, mediante un negocio jurídico que no implicase de suyo una sucesión universal de derechos y obligaciones, dicho competidor ADC podría haber resuelto tales contratos de cesión de patentes, riesgo que no es impensable y que sólo podría conjurarse mediante el empleo de un negocio jurídico que conllevara la sucesión universal, que, según la tesis del recurrente, sólo es posible acudiendo a las operaciones de fusión o escisión.

Ante el silencio de la Administración demandada, basta con constatar que se trata de un riesgo verosímil, a la vez que consiste en la exposición de un motivo económicamente válido, máxime cuando nada se afirma en contrario acerca de esa verosimilitud, para llegar a la conclusión de que la forma empleada, cuya licitud no se pone en tela de juicio por la Inspección, era la idónea para la consecución de la finalidad que se ha expuesto.

NOVENO.- En armonía con todos los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y anular la liquidación girada a la recurrente, por ser contraria a Derecho, en tanto que priva a ésta de un derecho subjetivo al diferimiento de las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la escisión parcial con transmisión de una rama de actividad, la cual se llevó a cabo con motivos no fiscales, sino económicamente válidos.

Esa conclusión hace innecesario abordar las restantes cuestiones suscitadas en la demanda en lo referente, de una parte, a la valoración de los activos, toda vez que el diferimiento que es la consecuencia directa y natural del régimen de neutralidad fiscal hace superflua toda valoración; de otra, deviene igualmente ocioso el análisis sobre la posible desviación de poder como motivo de invalidez de los actos administrativos, dado el carácter subsidiario con que se formuló y la apreciación de otras infracciones al ordenamiento jurídico.

Por ultimo, procede igualmente declarar la nulidad de la sanción impuesta, sin abordar los numerosos y fundados vicios de nulidad que frente a ella se denunciaban en el escrito de demanda, pues la anulación de la sanción se basa aquí en la ilegalidad de la liquidación determinante de la deuda tributaria cuya omisión de ingreso constituye, a juicio de la Administración, una infracción grave.

DÉCIMO.- 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 Juan Miguel Sánchez Masa, en nombre y representación de la entidad mercantil PLÁSTICOS MONDRAGÓN, S.L.U., contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 29 de marzo de 2007 (nº de R.G. 3096/04 y 2015/05, acumuladas) a la que ya se ha hecho mención, debemos declarar y declaramos la

nulidad de la expresada resolución, por ser contraria al ordenamiento jurídico, así como la de los acuerdos de liquidación y sanción en ella impugnados, y los respectivamente desestimatorios de los recursos potestativos de reposición entablados frente a ellos, con todos los efectos legales inherentes a la mencionada declaración de nulidad, 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 publicaca ha sido la anterior Sentncia 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.