

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ051432

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 21 de junio de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 863/2011

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Tipo reducido.** Partiendo de la consideración de la entidad recurrente como de mera tenencia de bienes, es indudable que el tipo reducido no le es aplicable, habida cuenta de la finalidad que el establecimiento del mismo tiene, que no es otro que incentivar fiscalmente a las pequeñas y medianas empresas para que reactiven las inversiones y el empleo, finalidad que está ausente en las sociedades de mera tenencia de bienes. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 23 de diciembre de 2010, recurso n.º 363/2007 (NFJ041393), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 40.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 14, 122, 127 bis y 140.

**PONENTE:***Don Óscar González González.*

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Junio de dos mil trece.

En el recurso de casación nº 863/2011, interpuesto por la Entidad GARCÍA BRAVO E HIJOS, S.L., representada por el Procurador don Antonio Miguel Angel Araque Almendros, y asistida de letrado, y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 23 de diciembre de 2010, recaída en el recurso nº 663/2007, sobre Impuesto sobre Sociedades; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) dictó sentencia estimando en parte el recurso interpuesto por la Entidad GARCÍA BRAVO E HIJOS, S.L., contra la Resolución del TEAC, de fecha 14 de junio de 2007, que desestimó las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra dos acuerdos de liquidación, de fecha 7 de diciembre de 2004, relativas al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1999 a 2002, así como los acuerdos sancionadores, de fecha 27 de julio de 2005 de los mismos ejercicios, siendo la cuantía de 1.196.071,56 euros.

**Segundo.**

Notificada esta sentencia a las partes, por la Entidad y la Administración recurrente se presentaron escritos preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en diligencia de la Sala de instancia de fecha 1 de febrero de 2011, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

**Tercero.**

Emplazadas las partes, la recurrente (GARCÍA BRAVO E HIJOS, S.L.) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 16 de marzo de 2011, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

1 y 2) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del:

- art. 75 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades;
  - arts. 40.2 de la ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF -vigente para el ejercicio 1999- y el art. 25.2 de la Ley 40/1998 -vigente para el resto de ejercicios-
  - art. 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias .
  - art. 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación y del RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, más concretamente en la Sección Primera, División 8, Grupo 833.
- jurisprudencia de que se cita.

3) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los arts. 122 y 127 bis de la Ley 43/1995 LIS , que regula la consideración de entidades de reducida dimensión y el tipo impositivo aplicables a las mismas.

4) Infracción del art. 14.1 de la Ley 43/1995 LIS , en la medida en que califica como no deducibles determinados gastos por considerarlos "gastos de esparcimiento o consumo personal de los socios" (FJ 6º) llegando a afirmar que no se ha aportado "prueba nueva alguna".

5) Infracción del art. 140 LIS al presumir que determinadas cantidades percibidas por la recurrente y contabilizados como "fianza" se corresponden en realidad con rentas no declaradas.

6) Infracción de la doctrina jurisprudencial que se cita en torno a considerar como enriquecimiento a título lucrativo el acceso de la recurrente al capital social de la entidad Hotel Los Fariones SA a través de una ampliación de capital realizada por dicha entidad.

Terminando por suplicar dicte sentencia en virtud de la cual ha lugar al recurso de casación formulado contra la sentencia dictada en la instancia, casando la misma y dejándola sin efecto. Y en su lugar se acuerde estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución dictada por el TEAC el 14 de junio de 2007, en cuya virtud se procede a confirmar los acuerdos de liquidación de 7 de diciembre de 2004, relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1999 a 2002, así como en relación a los acuerdos sancionadores de fecha 27 de julio de 2005, siendo su mayor importe de 637.731,06 euros.

**Cuarto.**

El Abogado del Estado, mediante escrito de fecha 15 de abril de 2011, manifiesta que no sostiene el recurso de casación interpuesto. Por Decreto de la Sala, de fecha 25 de abril de 2011, se acordó declarar desierto el recurso de casación preparado por el Abogado del Estado.

**Quinto.**

Por providencia de la Sala, de fecha 29 de junio de 2011, se acordó admitir a trámite el presente recurso de casación, ordenándose por diligencia de fecha 2 de septiembre de 2011, entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida (ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al mismo, lo que hizo mediante escrito de fecha 21 de noviembre de 2011, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dicte sentencia desestimando el recurso, con los pronunciamientos legales inherentes.

**Sexto.**

Por providencia de fecha 11 de marzo de 2013, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 19 de junio siguiente, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia en virtud de la cual se estimó parcialmente el recurso interpuesto por la entidad GARCÍA BRAVO E HIJOS S.L. contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central desestimatoria de las reclamaciones formuladas frente a los acuerdos de liquidación relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 a 2002, así como de los acuerdos sancionadores relativos a los mismos. El Tribunal de instancia anuló la resolución impugnada en cuanto a la sanción impuesta por la aplicación del tipo de gravamen reducido correspondiente a entidades de reducida dimensión, así como la impuesta por el incremento derivado de la ampliación de capital del Hotel Los Fariones S.A., pero desestimó el resto de las pretensiones de la demanda.

La cuestión sobre la que gira esta casación consiste en determinar si la entidad recurrente cumple los requisitos exigidos para aplicarle los beneficios derivados de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), en especial si la actividad que desarrolla tiene la consideración de actividad económica, tesis de la recurrente, o se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes, que es la tesis de la sentencia recurrida, que confirma el criterio de la Administración tributaria en este sentido. Adicionalmente se plantean cuestiones relativas, a la realidad de determinados gastos, rentas y adquisición por un no accionista de los derechos de suscripción preferente no ejercitados por su titular.

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes.

El Abogado del Estado opone la inadmisión del recurso respecto de los ejercicios 2000 y 2001 al no superar la cuantía prevista en el artículo 86.2 b) de la Ley Jurisdiccional para acceder al recurso de casación.

Debe darse lugar a estos motivos de inadmisión porque, en efecto, dichos ejercicios, como la propia parte recurrente reconoce en su escrito de preparación, tienen una "summa gravaminis" inferior a 150 mil euros (122.284,47 y 147.317,81 euros respectivamente), sin que puedan ser tenidas en cuenta la cantidad global de todos los ejercicios o la agregación de intereses y sanción, al tener éstos un tratamiento independiente, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala. Por otra parte, no se puede acoger la tesis de que todos los motivos de la casación afectan por igual a todas las liquidaciones enjuiciadas, ya que, aunque ello sea cierto, las de cuantía inferior a 150 mil euros han quedado firmes por aplicación del regla del art. 86.2.b) y por tanto no pueden discutirse ya en casación. Por último, tampoco puede aducirse que en el ejercicio 2002 se produjo la compensación de bases negativas de los ejercicios 2000 y 2001, bases que no han sido admitidas en la regularización, pues aún así, el examen de la procedencia o improcedencia de esa compensación afectará al ejercicio en que se efectuó pero no atribuirá recurribilidad a las liquidaciones de los ejercicios de origen, cuya cuantía no llega a la prevista para la casación.

**Segundo.**

En los dos primeros motivos, que se tratan conjuntamente en el escrito de interposición, se consideran infringidos los art. 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el 40.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y 25.2 de la Ley 40/1998 , y 27 de la Ley 19/1994 sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias . Crítica, en primer lugar, que la Sala de instancia considere requisito indispensable para la obtención del beneficio la ejecución de obras materiales concretas para la consideración de una actividad como económica o empresarial, y, en segundo término, que no se hayan tenido en cuenta las actuaciones de transformación desplegadas por la recurrente sobre sus activos que acreditan la ejecución de obras materiales concretas.

En relación con estos extremos en la sentencia recurrida se razonó que:

<<"La Inspección, en atención a lo expuesto, consideró que a la interesada le era de aplicación el régimen de transparencia fiscal toda vez que más de la mitad del activo no se encontraba afecto a actividades empresariales o profesionales, por lo que debía calificarse como sociedad de mera tenencia de bienes. Y ello porque, a juicio de la Inspección y el TEAC , y a tenor del contenido del art. 40.2 de la Ley 18/1991 , " se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con

un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y b) Que para el desempeño de aquella se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral ", constando en el expediente, el incumplimiento de ambos requisitos por parte de la entidad recurrente.

No obstante, añade el TEAC que aún no cumpliéndose ambos requisitos, puede entenderse que la entidad desarrolla una actividad promotora inmobiliaria si acredita que realiza actividad económica, llegando a la conclusión, a la vista de los datos obrantes en el expediente de que tampoco la hoy recurrente ha realizado actividad económica en el sentido patrocinado por la doctrina administrativa y conforme al criterio refrendado por el Tribunal Supremo, ya que para tener la condición de empresarios, no basta haber superado las fases administrativas previas a la ejecución material de la obra, sino que es necesaria la ejecución de obras materiales en los terrenos vendidos.

Frente a ello, la interesada defiende la postura contraria manifestando que, si bien es cierto que la elevación a público de las escrituras de compraventa en relación a la promoción de un complejo residencial de 36/38 viviendas, en la Urbanización El Rincón, se produjo el 21 de diciembre de 1998, previamente había realizado gestiones como elaboración de un proyecto básico, solicitando la correspondiente licencia al Ayuntamiento que le fue concedida en fecha 13 de enero de 1999, condicionando el inicio de las obras a la presentación y aprobación del proyecto de ejecución, así como encargo a una Arquitecta para la dirección de la obra más las gestiones efectuadas por socios de la entidad. Asimismo enumera otra serie de gestiones efectuadas en relación al Hotel Rural La Casona, construcción de un complejo en el año 1996 y gastos de tasación de la empresa Tecnitasa en relación a la urbanización del solar en donde se asienta el conjunto edificatorio.

Pues bien la Sala, a pesar de los esfuerzos de la actora y las extensas manifestaciones contenidas en su escrito de demanda, considera que se debe ratificar en este punto la resolución del TEAC impugnada, habida cuenta, de un lado que la actora, en relación con la actividad de promoción inmobiliaria que pretende acreditar no ha probado que contase para la gestión de su actividad con un local exclusivamente destinado a llevarla a cabo, ni tampoco con una persona empleada con contrato laboral.

De otro lado, tampoco se ha desvirtuado por la parte, las conclusiones del informe de la Inspección, que argumentó que "Del análisis de la contabilidad de la entidad no se han determinado elementos, ingresos, ni gastos absolutamente necesarios para desarrollar una actividad de construcción y/o promoción. No existen trabajadores empleados por la entidad ni operaciones de subcontratación con terceros de tareas específicas de construcción. Además no puede deducirse que los inmuebles en cuestión hayan sido objeto de una transformación física efectivamente realizada, en tanto que no constan registros de mejoras u obras en curso. La solicitud de licencias, colaboración con entidades públicas o presentación de alegaciones no denotan, por sí solo, el ejercicio de una actividad de promoción en sentido estricto pues son tareas que pueden desarrollarse igualmente en el ámbito de una actividad patrimonial como la mera tenencia e bienes".

Por ello, la Sala debe confirmar la resolución impugnada, pues lo definitivo a los efectos de acreditar la existencia de una actividad económica, una vez que se ha constatado que no posee ni el local ni el personal adecuado, sería que se probara de forma efectiva la realidad de las obras realizadas, ya que por la actora se pretende demostrar que se ejerce una actividad de construcción o promoción inmobiliaria, lo que tampoco ha conseguido, pues todas sus manifestaciones se limitan a hacer referencia a proyectos, estudios y gestiones, la mayoría realizadas por los propios socios, que son todas ellas actuaciones de tipo administrativo o técnico previas a las obras de construcción o edificación, y que como la Inspección y el TEAC aducen, son tareas que pueden perfectamente ser desarrolladas en el ámbito de una actividad patrimonial de tenencia de bienes, pero que no responden al ejercicio de una actividad empresarial propia, que exige no solo los medios materiales y personales, de los que la recurrente carece, sino la ejecución de obras materiales concretas, por lo que se incumple los requisitos exigidos para considerar la compraventa de los inmuebles controvertidos como una actividad empresarial".>>

Es necesario partir del artículo 40.2 de la Ley 18/1991 , conforme al cual "...se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma; b) que para el desempeño de aquella se tenga, al menos una persona empleada con contrato laboral" .

No existiendo oposición de la recurrente a la no concurrencia de estas circunstancias, que justificarían suficientemente el ejercicio de actividad empresarial para la empresas de este tipo, correspondía al sujeto pasivo que pretende la aplicación del beneficio, demostrar de una manera indubitada la efectiva prestación de esa actividad, pese a no constar con esos elementos personales y materiales.

Es intrascendente, por ello, la calificación que en abstracto deba darse a la entidad, bien sea de promotora, constructora, o el epígrafe del Impuesto de Actividades Económicas en que esté incluida, pues lo relevante y trascendente es la efectiva realización de una actividad inmobiliaria, y esto se demuestra con datos concretos, y no con meras adscripciones a uno u otro concepto, o a uno u otro epígrafe.

Pues bien, la sentencia de instancia es concluyente en estos extremos, negando el ejercicio de esa actividad inmobiliaria, y poniendo de manifiesto la omisión de prueba de la recurrente en orden a desvirtuar las afirmaciones recogidas por la Inspección y por TEAC. Ante esta ausencia de prueba, y ante la valoración que de los datos del expediente realizó el Tribunal de instancia, no se puede en esta casación llegar a solución contraria al no apreciarse arbitrariedad ni irracionalidad en sus conclusiones, ni haberse fundamentado el recurso en defectos de motivación ni en infracción de la normativa reguladora de la prueba.

Tampoco es posible en casación promover la integración de hechos prevista en el artículo 88.3 de la Ley Jurisdiccional, cuando la Sala "a quo" ha valorado adecuadamente los que constaban en el expediente, e incluso los documentos que se aportaron con la demanda, máxime si a través de esta fórmula se trata de acreditar hechos que pudieron probarse en la instancia, en la que ni siquiera se intentó el recibimiento a prueba. Por ello, resultan indemnes las dos afirmaciones hechas en la sentencia de que, en primer lugar, el análisis de la contabilidad demostraba la inexistencia de una actividad económica o de transformación material de inmuebles, y, en segundo término, que sólo se demuestran actuaciones administrativas o técnicas propias de las sociedades de mera tenencia de bienes.

Procede, por todo lo anterior, desestimar estos dos motivos de casación.

### **Tercero.**

En el motivo tercero, formulado con carácter subsidiario a los dos anteriores, se alega infracción de los artículos 122 y 127 bis de la Ley 43/1995 LIS. Considera la parte recurrente que se le debe aplicar el tipo reducido, pues si bien son las empresas los principales destinatarios del tratamiento que se examina, tal circunstancia no debe suponer, salvo referencia expresa, que no pudieran acogerse al mismo "entidades" que no respondan, exactamente al concepto de empresa, por cuanto si ello fuera así no se habría empleado el término "entidad" y se hubiera hecho referencia expresa a las que debieran quedar excluidas de su aplicación".

El Tribunal de instancia, desestimó esta pretensión con base en el siguiente razonamiento:

<< Por lo que respecta al tipo de gravamen propuesto en la demanda, debe decirse que el artículo 127 bis de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades de 1995, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece lo siguiente: Artículo 127 bis. Tipo de gravamen:

"Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley, deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre cero y 15.000.000 de pesetas, al tipo del 30 %.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 %.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributará al tipo del 30 % será la resultante de aplicar a 15.000.000 de pesetas la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre trescientos sesenta y cinco días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuere inferior".

Por su parte, el artículo 122 de la mencionada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, bajo la rúbrica de "Ámbito de aplicación: cifra de negocios", dispone que "1. Los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas".

Señala a propósito de esta cuestión el TEAC, en su fundamento jurídico quinto, in fine, que "de acuerdo con los artículos transcritos y habiéndose concluido en el fundamento de derecho anterior, en la inexistencia de actividad económica alguna por parte de la entidad, el tipo de gravamen aplicable a ....., como entidad de mera tenencia de bienes, es el 35 por 100, por lo que también se desestima esta alegación", que la Sala comparte plenamente, pues el concepto "cifra de negocios" da a entender que los ingresos que lo componen provienen de una actividad empresarial que, por sus dimensiones, se trata de primar mediante el establecimiento de un tipo de gravamen reducido para una parte de esa cifra económica, posibilidad que no es posible extender a las sociedades de mera tenencia de bienes que, por tal razón, no desarrollan actividad mercantil alguna o, de hacerlo, lo que debe ser objeto de estricta prueba, han de sujetarse, en el acogimiento de tales beneficios, a la separación entre sus ingresos empresariales y los procedentes de la gestión patrimonial.>>.

Partiendo de la consideración de la entidad recurrente como de "mera tenencia de bienes", es indudable que el tipo reducido no le es aplicable, cualquiera que sea el término que se haya empleado, habida cuenta de la finalidad que el establecimiento del mismo tiene, que no es otro que incentivar fiscalmente a las pequeñas y

medianas empresas para que reactiven las inversiones y el empleo, finalidad que está ausente en las sociedades de mera tenencia de bienes.

Por otra parte, el que la Sala de instancia haya considerado que la interpretación del recurrente es razonable, lo hace sólo a los efectos de anular la sanción que por esta causa se le impuso, pero no afectó a la validez de la liquidación respecto de la misma.

En consecuencia, debe también desestimarse este motivo.

#### **Cuarto.**

En el cuarto motivo la entidad recurrente aduce infracción del artículo 14.1 de la Ley 43/1995 LIS . Defiende, en contra de lo resuelto, la deducibilidad de determinados gastos de esparcimiento o consumo personal de los socios. A efectos de integración de los hechos , hace constar que la sentencia omite cualquier pronunciamiento en relación con el contenido del documento nº 29 que consiste en la rectificación de la factura que la Administración consideró que no reunía las condiciones mínimas para ser tenida por tal factura.

El Tribunal de instancia desestimo esta pretensión señalando que:

<<"Respecto de los gastos cuya deducibilidad no se admite por la Inspección, por considerar que determinadas partidas han sido utilizadas por los socios para canalizar gastos personales, se trata de "asociación colegio Las Arenas", "Sociedad Club Náutico" Vía Digital", o tasas por derechos de examen, multas y sanciones tributarias por IRPF de los socios, etc.

Se indica por el TEAC que la naturaleza de los bienes que generan otros gastos (televisión Sony, vehículo Range Rover, apartamento turístico, camioneta Ford), es mas propia de esparcimiento o recreo de los socios sin haber probado la entidad a que actividad se afectaban los bienes descritos.

La actora alega que quien manifiesta que tales gastos no son deducibles es quien debe acreditar tal extremo y no traspasar la prueba a la otra parte.

La Sala no comparte en absoluto esta afirmación. Por el contrario, es doctrina reiterada, que en materia de gastos y en virtud del régimen de la carga de la prueba del artículo 114.1 de la Ley General Tributaria , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo artículo 1214 del Código Civil -, que determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que por razón de lo prevenido en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , los actos administrativos gozan de presunción de validez, correspondiendo al interesado la carga de la prueba a efectos de desvirtuar dicha presunción legal.

Debe también recordarse que aunque la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la Ley 61/1978, a la que derogó, en materia de deducibilidad de ciertos gastos promocionales o de relaciones públicas, esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley de 1995, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción. De tal forma que quedan fuera, por tanto, de la excepción a la nota de la "liberalidad", aquéllos gastos que no discurren en el seno de las "relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal de la empresa en virtud de los usos y costumbres", lo que remite, en última instancia, a la necesidad de que quien pretende la deducción acredite la finalidad específica de cada uno de tales desembolsos, tanto en lo que se refiere a la naturaleza de los destinatarios del gasto, como en la índole objetiva de la relación que da lugar a su realización.

Por lo que hace al requisito de la justificación del gasto, y con cita, que aquí se reproduce, en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, de fecha 14 de diciembre de 1989 -RJ 1989/9699-, se señala que "la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo ... deberá de ser acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que un mero asiento contable, porque así lo exige el artículo 114 de la Ley General Tributaria , que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquel que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos".

Conforme a lo expuesto, el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesariedad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia.

En el supuesto que nos ocupa, la Inspección rechazó la deducibilidad de tales gastos, postura confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución que se revisa, por considerar que la naturaleza de los gastos que se pretenden deducir responde a gastos de esparcimiento o consumo personal de los socios, sin que el interesado haya aportado ni ante el actuario ni ante el Jefe de la Inspección que dictó el Acuerdo de liquidación, justificación alguna acerca de la afectación concreta de los bienes en cuestión.

La Sala, aplicando la doctrina anteriormente expuesta, tampoco puede aceptar la deducibilidad de dichos gastos. Este Tribunal ha declarado en reiteradas ocasiones que no es suficiente, a los efectos de la deducibilidad de un gasto, el hecho de su contabilización y documentación mediante la aportación de factura, sino que la norma fiscal exige la realidad de la prestación y la necesidad del gasto, en íntima relación con la obtención de los ingresos. La situación que se plantea en el presente litigio surge porque la Inspección no consideró probada la necesaria afectación de los gastos, y ante dicha circunstancia la Sala considera que no es suficientemente expresiva y detallada la demanda para destruir a su favor la presunción "iuris tantum" a que remite la aplicación en el procedimiento administrativo de las reglas sobre la carga de la prueba.

De esta forma, los datos obrantes en el expediente llevan a la Sala a confirmar la conclusión alcanzada en la vía económica- administrativa previa, siendo relevante destacar que la parte en su escrito de demanda, se ha limitado a exponer su tesis en relación a la carga de la prueba, que debe ser rechazada así como que la Inspección no ha motivado debidamente la presunción, olvidando que en materia de gastos deducibles la prueba y aportación corresponde lógicamente a la sociedad demandante, en virtud de las reglas de la carga de la prueba citadas del artículo 114 LGT/1963 , pues fue dicha sociedad quien pretende la deducibilidad de los gastos y se encuentra en la posibilidad de demostrarlo.

Por el contrario, únicamente se refiere a una factura rechazada por la Inspección por haber sido emitida a nombre de otra entidad así como por no describir la operación concreta a que responde y adolecer de una de las menciones mínimas de las facturas, aduciendo que fue un error y que ha solicitado al emisor de la factura que proceda a su rectificación para ajustarse a la realidad de lo acaecido.

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.

En todo caso debe añadirse 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 --.

Lo decisivo es que no hay la mas mínima prueba, por parte de la demandante, ni para justificar los gastos que se pretende deducir, ni para refutar los datos de hecho facilitados por la Inspección y las conclusiones a las que se llega, pues el empeño reiterado en sostener la completa validez de las facturas a partir de su mera apariencia formal y de contabilidad, no es en absoluto admisible como prueba si no viene acompañada de un plus de prueba. Tal déficit probatorio inicial pudo la parte recurrente haberlo salvado proponiendo la adecuada prueba del gasto efectivo, que bien podría haber justificado cumplidamente llevando a cabo una mínima y razonable actividad acreditativa, cuestión que, como se ha expuesto, no ha hecho en el presente recurso jurisdiccional.

Así, pues, en el supuesto que se enjuicia y ante la ausencia de prueba nueva alguna aportada al presente recurso, la Sala no puede sino ratificar la resolución del TEAC lo que comporta que no puedan considerarse como gastos deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades".>>

El criterio del Tribunal de instancia debe mantenerse en general. Sin embargo, en relación con los gastos relativos a la obra de la zona industrial del Berrugo, Playa Blanca y Yaiza, por importe de 527.850 pesetas debe darse lugar a su consideración como gastos deducibles, al estar debidamente contabilizados y probados mediante factura acompañada a la demanda con el nº 29, factura que no fue tenida en cuenta en la sentencia, que únicamente hace referencia a otra que adolecía de defectos, y que fue rechazada por la Inspección, omisión que constituye un error sustancial y dar lugar a que deba estimarse el motivo sólo en este concreto punto.

#### **Quinto.**

En el correlativo motivo de casación aduce la recurrente infracción del art. 140 de LIS , al presumirse en la sentencia que determinadas cantidades (15 millones de pesetas) percibidas por ella y contabilizadas como fianza se corresponden en realidad con rentas no declaradas. Solicita la integración de hechos probados al efecto de que

sean examinados por esta Sala, y, en cualquier caso, considera de no aplicación el art. 140 mencionado, al no darse los requisitos establecidos en el mismo para que la indicada cantidad se considere como renta no declarada ya que figura registrada en contabilidad y tampoco puede considerarse como deuda existente ya que para ello debería haberse contabilizado en las cuentas compensables del pasivo y no en la subcuenta de fianzas que no tiene reflejo en el activo ni tiene efectos en el impuesto de sociedades.

En primer lugar, debe declararse admisible este motivo, pese a la oposición a ello formulada por el Abogado del Estado, pues, aunque la casación relativa a la liquidación correspondiente al ejercicio 2000, que es cuando tiene lugar el cobro de los 15 millones de pesetas, ha sido inadmitida por razón de la cuantía, debe tenerse presente que ello va a repercutir en el ejercicio 2002 en el que se compensaron bases negativas de aquel otro ejercicio, y la casación correspondiente a este último ejercicio si ha sido admitido, por lo que resulta trascendente determinar si la mencionada cantidad ha de computarse o no como ingreso, a los efectos de discernir si la compensación ha sido o no correcta.

La sentencia de instancia, en relación con la operación señaló que:

<<"La siguiente cuestión es la relativa a la regularización practicada en el ejercicio 2000 por el ingreso no justificado de determinados importes que la entidad atribuye a ingreso de fianzas.

Afirma el TEAC que consta la existencia de ingresos por importe total de 15 millones de pesetas que fueron cargados a la cuenta acreedora (fianzas) y que de acuerdo con las manifestaciones del representante se trata de una opción de compra devuelta con posterioridad al no alcanzarse un acuerdo definitivo con el potencial comprador. Dicha devolución no está contabilizada (al final del ejercicio 2002 sigue figurando en el pasivo del balance) ni acreditada documentalmente por lo que se le aplica el art. 140 LIS .

La actora sostiene que suscribió un contrato de compraventa en fecha 15 de diciembre de 2000 con la entidad Puerto Calero S.A. en virtud del cual se le entregaron tres pagarés por importes un total de 25.000.000 pts (dos pagares de 10 millones y uno de 5 millones). Que pocos días después suscribió un contrato de descuento en relación a dichos pagarés, ingresando solo dos por valor de 15.000.000 pts y conservando el tercero, que llegado el momento del vencimiento y previo acuerdo con Puerto Calero para la anulación del contrato de compraventa, procedió a su destrucción y a la devolución de los otros dos por valor de 15.000.000 pts.

Dichas manifestaciones que no han sido acompañadas de las debidas pruebas documentales, pues la actora reconoce el carácter incompleto de la documentación aportada así como la no coincidencia de los importes reflejados, lo que pretende atribuir a la destrucción de uno de los pagarés, no permiten desvirtuar las consecuencias alcanzadas en el Acuerdo de liquidación, en donde se constata que la supuesta devolución no fue registrada contablemente mientras que en la Caja Canarias sí que aparecen los ingresos de 10.000.000 pts en fecha 18 de diciembre y de 5.000.000 pts el día 30 de diciembre, que contablemente se cargaron contra la cuenta de acreedores a corto plazo, y más concretamente en la de "fianzas recibidas a corto plazo" y que justifica la aplicación del art. 140 de la LIS , presunción de existencia de rentas no declaradas y registradas en los libros de contabilidad, en la medida en que no se ha podido probar la existencia de la deuda ni el origen y naturaleza de la fianza, conclusión que ratifica plenamente la Sala por las mismas razones ya expuestas de ausencia de acreditación de su existencia".>>

Los hechos cuya integración se pretende no aparecen debidamente justificados. En primer lugar, en el contrato de compraventa que se acompañó a la demanda con el nº 32, la cláusula de rescisión figura al final del documento con posterioridad a su fecha y firma y además manuscrito sin coincidencia con el inicial de firmas y sin fecha, lo que permiten hacer dudar de su autenticidad respecto de los datos consignados en la indicada cláusula. El documento nº 32 que se acompañó a la demanda no contiene ningún dato, por lo que no puede extraerse de él lo pretendido por la recurrente de la remesa de efectos con Caja Canarias. Los restantes documentos si que fueron tenidos en cuenta por la Sala de instancia, y sobre ellos realizó su valoración de la prueba, cuyas conclusiones no pueden ser corregidas en esta casación, al no observarse arbitrariedad o irracionalidad en su apreciación, máxime si se tiene en cuenta lo incompleta de la documentación y la no coincidencia de cantidades en que se apoya la Sala en su sentencia.

A la vista de lo anterior resulta correcta la aplicación del art. 140 que establece la presunción de la existencia de rentas no declaradas "cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes", siendo indiferente la calificación que se le haya dado, cuando la realidad, a juicio de la Sala de instancia, es que existe una cantidad ingresada de 15 millones de pesetas, que la parte recurrente atribuye a la cancelación de compra, lo cual no está realmente probado. Esto supone conforme al expresado precepto que se califiquen como rentas obtenidas y no declaradas.

#### **Sexto.**

En el último motivo de casación se alega infracción por la sentencia recurrida de la doctrina jurisprudencia dictada en torno a considerar como enriquecimiento a título lucrativo el acceso de la recurrente al capital social de

la entidad HOTEL LOS FARIONES S.A. mediante la adquisición de las acciones resultantes de no haberse ejercitado el derecho de suscripción preferente por uno de los socios. Entiende que la operación no consiste en una transmisión del derecho de suscripción preferente, sino en una adquisición de las acciones por no haberse ejercitado, en primer lugar, el derecho de suscripción por el socio titular del mismo, y, en segundo término, por no haberse ejercitado el derecho de tanteo por el resto de los socios de la sociedad.

El Tribunal de instancia en relación con esta cuestión razonó que:

<<"El último punto que se impugna hace referencia a la ampliación de capital de la entidad Hotel Los Fariones S.A. propietaria del hotel del mismo nombre, a la que acudió la hoy recurrente, que no ostentaba participación en dicha entidad. Dicha ampliación se suscribe por García Bravo e Hijos previa renuncia de todos los accionistas anteriores, lo que supone, a juicio de la Inspección y el TEAC un enriquecimiento a título lucrativo para el nuevo socio en la medida que adquiere el derecho a participar de las reservas de la entidad, derecho que adquiere sin satisfacer derecho de suscripción a los socios de la misma ni alternativamente prima de emisión alguna a la sociedad.

La actora afirma que no ha habido transmisión en bloque de los derechos de suscripción preferente y que el único accionista que no acudió a la ampliación fue el que ostentaba las acciones que finalmente fueron de D. Landelino, por lo que lo que se ha producido es caducidad de su ejercicio por parte de un accionista y ofrecimiento por parte de la entidad Hotel Los Fariones S.A. a un tercero de las acciones no suscritas ante la posición de los demás accionistas que no concurren a la ampliación en la parte que correspondía al citado accionista. Añade que la entidad recurrente no ostenta un porcentaje mayoritario en la sociedad "Hotel Los Fariones S.A.", que está al margen de cualquier sospecha sobre un carácter familiar sino que está en poder de un grupo disperso y variopinto de accionistas, por lo que el acceso a la ampliación de capital por la recurrente se produce con el consentimiento expreso o tácito del resto de los accionistas.

La Sala debe atenerse en este punto al criterio reiterado en esta materia, entre otras muchas, en sentencia de 27 de octubre de 2005, en que declarábamos lo siguiente:

<<<«La cuestión nodular a que se contrae el presente recurso se centra en determinar si, como ha sostenido la Inspección y ha sido confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución ahora combatida, se ha producido un incremento de patrimonio gravable a consecuencia de la renuncia por el hoy recurrente al ejercicio de su derecho de suscripción preferente en la ampliación de capital de ....., S.A.

Huelga decir que los hechos acaecidos están ardua y extensamente descritos en el informe ampliatorio emitido por el actuario, pero conviene recordar aquí, para la adecuada resolución de la cuestión controvertida la sucesión de hechos determinantes de la regularización practicada, recogidos en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central: La entidad..... pertenece, junto a la entidad ..., S.A. y la entidad .... a un grupo familiar formado por el interesado, su cónyuge, teniendo además participaciones cruzadas; que hasta el día 19 de diciembre de 1991, fecha de la ampliación de capital controvertida, la participación en el capital social de la entidad se distribuía de la siguiente forma (...). En la escritura de ampliación de capital en cuestión, de fecha 19 de diciembre de 1991, se hizo constar textualmente: I. "Que en la reunión de la Junta General Extraordinaria de Accionistas de la Compañía .... celebrada con carácter de Universal el día 30 de junio de 1991, se acordó la ampliación del capital social en la suma de trescientos treinta y tres millones de pesetas, mediante la emisión de seis mil seiscientos sesenta nuevas acciones nominativas de cincuenta mil pesetas de valor nominal cada una de ellas, numeradas correlativamente de los números 2.161 al 8.820, inclusive, con cargo a Reservas Voluntarias la suma de 291.015.360 pesetas del monto total de la ampliación y 41.984.640 pesetas en efectivo metálico, en la forma que se indica en la certificación que se dirá, y con la consiguiente modificación del artículo 7 de los estatutos sociales. II. Que, asimismo, las nuevas acciones emitidas, previa renuncia en lo menester por los accionistas presentes a la Junta, fueron suscritos en su totalidad por la mercantil "..... En consecuencia, con lo expuesto, la entidad ....., S.A., por una aportación de capital comprometida de 252.332,77 euros (41.984.640 ptas), obtuvo acciones por un valor nominal de treinta y tres millones de pesetas por la renuncia al ejercicio del derecho de suscripción preferente, obteniendo unas reservas contables de la entidad ....SA. renunciadas por los otros socios de 1.842.763,21 euros (306.610.000 ptas).

CUARTO. La cuestión principal se ciñe, por tanto, al tratamiento jurídico y fiscal de la renuncia a los derechos de suscripción preferente efectuada por el actor.

Sobre la naturaleza jurídica del acto de renuncia al ejercicio del derecho de suscripción preferente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se ha pronunciado el Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, en su Sentencia de fecha 22 de octubre de 1998 -rec. núm. 7489/1992 -, entre otras, cuyos razonamientos procede, en lo esencial, reproducir:

«SEGUNDO.- A la vista de todo lo expuesto, lo único que constituye, en realidad, el objeto de controversia, es el dilucidar si la renuncia efectuada por Don Jesús Manuel a ejercitar sus derechos de suscripción

preferente de 2.240 títulos, con el coetáneo acrecimiento de los mismos en favor de Don Avelino y Damaso , constituye, o no, un acto o hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por entrañar, como entiende la Administración, una donación o adquisición gratuita sometida a gravamen por dicho tributo.

TERCERO. No se puede ignorar el matiz realmente patrimonial que ostenta el derecho de suscripción preferente, cuyo reconocimiento se debe al deseo normativo de que los accionistas puedan mantener la misma situación jurídica que tenían antes de efectuarse la ampliación de capital; pues, de no mantenerse la misma proporción de acciones que tenía el socio antes de la ampliación, perdería el antiguo accionista tanto en su posición dentro de la organización de la sociedad como en el aspecto económico-patrimonial. Además, si existen reservas, porque el valor del patrimonio neto es superior a la cifra nominal del capital social, una emisión de nuevas acciones a la par significa hacer disminuir el valor real de las acciones, ya que se aumenta el número de éstas en una proporción superior al incremento del patrimonio.

Y esto es precisamente lo que ha ocurrido en la ampliación de capital efectuada por Terrain Ibérica S.A., evidenciado en el Informe de la Inspección al determinar el valor teórico de las acciones antes y después de la ampliación.

Lo expuesto demuestra el carácter "patrimonial" del derecho de suscripción, que lo hace transmisible y que se presenta, por tanto, como un derecho compensador que pone a cubierto al accionista de la pérdida que le irroga el aumento de capital. Y tal derecho está dotado de un valor que, en estado latente en la acción antigua, cobra vida autónoma al realizarse el citado aumento.

Y, si las partes aquí interesadas expresaron ante el fedatario público que la "renuncia" al derecho de suscripción preferente de uno de los socios "acrece" a estos últimos, que no desembolsan al renunciante, según expresamente se reconoce también, cantidad alguna por la adquisición de los derechos de suscripción preferente que a aquél le correspondían, parece claro que se está poniendo de manifiesto una operación o negocio jurídico con repercusión fiscal indudable.

En principio, la renuncia al ejercicio del derecho de suscripción preferente no acrece ni es traslativa a terceros. Pero lo que ha ocurrido en el caso de autos, por voluntad expresa de los afectados, es que la renuncia del padre ha acrecido y aumentado el derecho de los dos hijos y accionistas, en forma gratuita y en algo cuantificable económicamente.

El carácter patrimonial y económico del derecho de suscripción preferente aquí cuestionado es un hecho y un dato, por tanto, incontrastable. No en balde -y aunque se trate de normas no aplicables directamente, por el tiempo de su entrada en vigor, al caso controvertido, pero claramente demostrativas, a posteriori, de la transmisibilidad que a tal derecho se le ha venido reconociendo- el Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, y el Decreto Foral de 25 de abril de 1989 (plasmación autonómica del anterior) establecen que el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción preferente de valores representativos del capital de sociedades que coticen o no en Bolsa se considerará como incremento de patrimonio a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Ergo, si en la transmisión o cesión (renuncia que expresa y simultáneamente acrece a un tercero) del derecho no ha habido contraprestación, y el negocio jurídico es, por tanto, gratuito, el incremento producido en el patrimonio de los socios beneficiados ha de ser gravado, como tal donación, con el Impuesto sobre Donaciones.

Debe rechazarse, por tanto, el que en la sentencia de instancia se diga que no se dan los presupuestos necesarios para la existencia de dicha donación, al faltar el objeto ( artículos 1261 y 1271 del Código Civil ) y la causa (artículo 1274 del citado texto). El derecho de suscripción preferente, como bien susceptible de valoración económica, puede ser, lógicamente, el objeto de la liberalidad o donación patrimonial efectuada por el padre el 30 de junio de 1982. Y, si la causa en los contratos gratuitos es la intención de beneficiar, es obvio que el padre ha proporcionado a los hijos, a costa de su peculio, una atribución patrimonial concreta, en cuanto no ha percibido la contraprestación pertinente por los derechos que -renunciando a los mismos- les ha transferido o "regalado".

No nos hallamos, pues, ante una renuncia abdicativa o pura y simple de derechos, sino ante una renuncia traslativa de los mismos, que presenta dos aspectos trascendentales a efectos impositivos: primero, el que se renuncia a ejercitar el derecho de suscripción preferente, y, segundo, el que se renuncia a percibir o cobrar el precio o valor de cada derecho de suscripción cifrado económicamente.

Se ha producido, en consecuencia, una liberalidad sometida al Impuesto que aquí se está analizando.

Las restricciones normativas a la transmisibilidad de las acciones -en defensa de los demás socios y de los acreedores sociales- se aplican, en principio, también, a la circulación de los derechos de suscripción, encontrándonos ante una limitación refleja de la preferencia de los antiguos accionistas, que dificultará la realización de su valor económico cuando el socio no quiera o no pueda ejercitarla. Pero ello no quiere decir que esa limitación a la transmisibilidad del derecho de suscripción, en el supuesto de que se decida no ejercitarlo, provoque, sin más, el acrecimiento necesario del mismo en favor de los otros socios.

De modo y manera que, si éstos desean adquirir los derechos de titularidad de otro socio, deberán satisfacer el importe correspondiente a su valoración, es decir, deberán comprarlo; y, si no lo hacen así, la

adquisición -o el crecimiento- es, para ellos, gratuita, es decir, una donación, que será gravada tributariamente por el Impuesto de tal naturaleza.

Así se infiere, a sensu contrario, de lo que ha quedado reflejado, como normativización de la tesis mantenida al respecto tradicionalmente, en el artículo 161 del actual Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, aprobatorio del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que, en relación con los supuestos de "suscripción incompleta", establece que <<1.- Cuando el aumento del capital no se suscriba íntegramente dentro del plazo fijado para la suscripción, el capital se aumentará en la cuantía de las suscripciones efectuadas sólo si las condiciones de la emisión hubiesen previsto expresamente esta posibilidad; y, 2.- Si el acuerdo de aumento del capital social quedara sin efecto por suscripción incompleta de las acciones emitidas, los administradores de la sociedad ... restituirán a los suscriptores ... las aportaciones realizadas>>.

Luego, si uno de los socios no ejercita ni hace uso, por sí, de sus derechos de suscripción preferente, los mismos no acrecen, automáticamente, ope legis, en favor de los restantes socios, sino que el capital se aumenta sólo en la cuantía de los derechos efectivamente ejercitados por sus titulares, cuando así se hubiera previsto.

De modo que, si se produce una cesión, traslación o renuncia con coetáneo acrecimiento en favor de los demás socios, es porque el transmitente les ha vendido -si hay precio o contraprestación económica- o donado -si se trata de una mera liberalidad- los derechos de suscripción que él no ha estimado oportuno ejercitar por sí.

Esto último es lo aquí acontecido.

Así se recoge, igualmente, en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de diciembre de 1991, que reconoce que <<... la elusión fiscal intentada puede remediarse con la correcta liquidación de la transmisión de los derechos de suscripción preferente que se produjo con la renuncia traslativa convenida y realizada como acto de liberalidad, que provoca un desplazamiento patrimonial ... y que, como donación, debe ser liquidada por el impuesto pertinente>>.

En consecuencia, y como argumento que resume y compendia todos los anteriores, si uno de los accionistas renuncia a su derecho, no por ello tal derecho se transmite sin más al resto de los socios. Éstos se encuentran en la misma situación que los terceros y, si quieren acudir a la suscripción de esas acciones, deberán satisfacerlas por su importe nominal, sin beneficiarse del descuento que supone el derecho de suscripción preferente, del que únicamente es titular el socio renunciante. La posibilidad de renuncia se nos ha presentado en la práctica del supuesto de autos en circunstancias ligadas a otros acuerdos económicos entre los restantes accionistas, que pretenden adquirir las acciones por el precio que debía desembolsar el titular del derecho en el supuesto de que hubiera decidido su ejercicio».

QUINTO. También se ha pronunciado esta Sala sobre tal cuestión en Sentencias de 20 de enero de 2003 (rec 805/2000) y 3 de abril de 2003 (rec 801/2000) cuyas argumentaciones, por unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir:

«Y es que, efectivamente, la renuncia al derecho de suscripción preferente tiene transcendencia jurídica y económica, en cuanto que como derecho del accionista, es un derecho transmisible, al amparo de lo establecido en el art. 158.3, del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a cuyo tenor: "Los derechos de suscripción preferente serán transmisibles en las mismas condiciones que las acciones de las que deriven". Dicha transcendencia se manifiesta en el contenido o finalidad de dicho derecho, que posibilita al accionista el conservar en la sociedad la misma proporción entre el importe nominal de sus acciones y la cifra del capital social. Es un derecho que únicamente corresponde a los "antiguos accionistas", pudiendo ser cedido a un tercero.

Con esto se quiere significar que, el no ejercicio del derecho de suscripción preferente por parte de... (el recurrente)... en el contexto operativo realizado a través de las sociedades interpuestas y constituidas al efecto, ha supuesto, en definitiva, la recuperación del beneficio económico equivalente o idéntico que a la "transmisión" del derecho.

Esta finalidad única se manifiesta también desde el punto de vista contable, pues como se expresa en la resolución impugnada, la coincidencia numérica es total, desde el inicio de los actos, apreciados en su conjunto negocial, hasta la redistribución de las cantidades por prima de emisión, que van coincidiendo conforme se culminan las sucesivas operaciones mercantiles societarias. Igual sucede desde el punto de vista de su contenido jurídico, pues la renuncia o no ejercicio de un derecho conlleva, a su vez, el percibo de una contraprestación o de su equivalente; de forma que, aisladamente consideradas las respectivas operaciones carecen de finalidad jurídica y económica, mientras que examinadas en el conjunto negocial se reduce a una misma operación, la transmisión del derecho de suscripción preferente.

Este hecho es el que, a los efectos tributarios, interesa, independientemente "de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados", conforme el art. 25 de la Ley General Tributaria.

En este sentido, las normas del Real Decreto-Ley 1/1989, de 22 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las Letras del Tesoro para no residentes, irrumpen con carácter preferente en el tratamiento tributario de ese hecho imponible, la transmisión del derecho de suscripción

preferente. En su art. 1º establece: "1. A partir de la entrada en vigor del presente Real Decreto -Ley, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores representativos del capital de Sociedades que no coticen en Bolsa, se considerará como incremento de patrimonio a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades del transmitente, correspondientes al período impositivo en que se haya producido la transmisión de los derechos."

Esta norma se ha de poner en conexión con el art. 20.1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que define por "incrementos o disminuciones" patrimoniales, "las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél".

Esta concepción amplia de "incremento o disminución patrimonial" viene determinada por la concurrencia de tres factores, que el propio precepto recoge: uno, la "alteración" en la "composición" del patrimonio; dos, la "variación" en el "valor" del patrimonio; y, tres, la relación de causalidad entre las circunstancias anteriores, es decir, que la "alteración" se produzca por la "variación" patrimonial.

Pues bien, estas tres circunstancias, como ha quedado acreditado, tanto en el expediente administrativo, como en el presente recurso, concurren en el presente caso; "alteración" que se produce o tiene su origen en el no ejercicio del derecho de suscripción preferente por parte del recurrente.....

En consecuencia, procede confirmar los criterios de la resolución impugnada y la liquidación en este punto, existencia de incremento de patrimonio por transmisión del derecho de suscripción preferente».

SEXTO. En el supuesto que nos ocupa, partiendo, como se ha expuesto, del carácter patrimonial y económico del derecho de suscripción preferente, que lo hace transmisible y que se presenta como un derecho compensador que pone a cubierto al accionista de la pérdida que le irroga el aumento de capital, derecho, por tanto, dotado de un valor que, en estado latente en la acción antigua, cobra vida autónoma al realizarse el aumento de capital; y, partiendo igualmente de que el hoy recurrente "renunció" al ejercicio de sus derechos de suscripción preferente en la ampliación de capital ya referida a favor de ..., SA, suscribiendo ésta la totalidad de las participaciones emitidas, concurriendo por tanto la circunstancia de que el socio renunciante, D. ..., ha cedido de forma gratuita a ....., S.A. parte de su participación en las reservas de la sociedad....., S.A., constituyendo dicha renuncia una transferencia de patrimonio a favor del suscriptor de las nuevas participaciones, la consecuencia que se extrae no es otra que la existencia de un negocio jurídico con repercusión fiscal indudable.

No se puede olvidar que „... la que sólo hubieran correspondido algo más de 30 acciones en la ampliación, obtiene la titularidad de 6.600 acciones más. Conforme a ello, tal y como se expone en la Sentencia del Tribunal Supremo transcrita, no nos encontramos ante una renuncia abdicativa o pura y simple de derechos, como la parte pretende, sino ante una renuncia traslativa de los mismos. Consecuentemente, nos encontramos ante un negocio jurídico lucrativo que conforme a lo previsto en el art. 20, 1, de la Ley 44/78 constituye un incremento de patrimonio imputable al recurrente -"son incrementos o disminuciones de patrimonio y las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se ponga de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente."

En efecto, el hoy recurrente renuncia a su derecho de suscripción preferente en favor de una persona jurídica, .... de manera que estamos en presencia de una renuncia en favor de persona determinada, negocio que supone una renuncia traslativa al poner en manos de aquella entidad el citado derecho de suscripción que, a su vez, le otorgaba el derecho a participar en el patrimonio de la entidad .... pasa ostentar el 0,46% del capital social de esta entidad, a tener la titularidad, tras la ampliación, del 75,62%. Dado que esta renuncia, traslativa, se opera sin remuneración -pues la parte no ha acreditado la existencia de contraprestación alguna- estaremos en presencia de un negocio jurídico gratuito intervivos que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya Ley, 29/87, de 18 de diciembre, en su artículo 3, b, sujeta al mismo "la adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título "gratuito e intervivos" y el artículo 12 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, considera que, entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e intervivos a los efectos de este impuesto, además de la donación "b. La renuncia de derechos a favor de persona determinada." En consecuencia, procede confirmar en este punto el criterio de la resolución impugnada y la liquidación tributaria efectuada, que tiene su razón de ser en la existencia de un incremento de patrimonio por transmisión lucrativa del derecho de suscripción preferente.

Las cuestiones relativas a la reorganización de grupo .... que hace referencia el informe ampliatorio, nada tienen que ver con la cuestión que hoy nos ocupa, renuncia a los derechos de suscripción preferente y su tributación, operación ésta, totalmente ajena a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas».

Las consideraciones expuestas resultan igualmente de aplicación al supuesto que se enjuicia, debiendo colegir que en la renuncia de los derechos de suscripción preferente realizada por un accionista distinto a la entidad hoy recurrente, concurre la circunstancia de que el renunciante ha cedido de forma gratuita a la recurrente parte de su participación en las reservas de la sociedad Hotel Los Fariones S.A., constituyendo tal renuncia una

transferencia de masa patrimonial a favor del suscriptor de las nuevas acciones, el cual ha visto alterado su patrimonio por la entrada en el mismo de derechos que antes no tenía, recibiendo las nuevas acciones representativas del aumento de capital social con cargo a reservas, en la cuota que pertenecía al socio, y sin contraprestación alguna, de forma que se ha producido la entrada de derechos en el patrimonio de la entidad hoy recurrente.

Por ello procede desestimar este motivo de impugnación".>>

Si bien hay que repetir lo dicho en el motivo anterior respecto de la admisibilidad del motivo, sin embargo, aquí concurre una circunstancia más, también puesta de manifiesto por el Abogado del Estado, cual es la falta de fundamento del motivo. Se observa, en efecto, que en él no se expresa cual sea el precepto infringido, y aunque se hace referencia a la vulneración de la jurisprudencia, citando las mismas sentencias en que se basa el Tribunal de instancia, no queda claro en que medida esa jurisprudencia es infringida, pues más bien corroboran la tesis sostenida en la sentencia recurrida, respecto al carácter patrimonial y transmisible del derecho de suscripción preferente.

Y es que, en todo caso, este valor patrimonial, para el caso de su transmisión onerosa comporta una contraprestación a cargo del que lo adquiere, de tal forma que si la misma no existe el acto tiene carácter gratuito, lo que implica que se haya producido un incremento patrimonial que está sujeto a tributación.

El carácter oneroso o gratuito de la transmisión es una cuestión de hecho apreciable por el Tribunal de instancia con base en los datos que obran en el expediente y en los autos, sin que sea posible variar en casación la valoración que de éstos se han hecho por dicho órgano judicial, valoración que aquí no se aprecia que sea irracional o arbitraria, y no se ha invocado en el motivo vulneración de precepto alguno sobre apreciación de la prueba, por lo que el motivo debe también desestimarse.

#### **Séptimo.**

En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso de casación interpuesto y, por lo tanto, estimar en parte el recurso contencioso-administrativo instado por la recurrente ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

#### **FALLAMOS**

Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 863/2011, interpuesto por la Entidad GARCÍA BRAVO E HIJOS, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 23 de diciembre de 2010, y debemos ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso administrativo nº 363/2007, declarando la nulidad por contrario a derecho el acto recurrido sólo en cuanto a la consideración como gastos deducibles los relativos a las obras en la zona industrial del Berrugo, Playa Blanca y Yaiza, por importe de 527.850 pesetas (3.172,44 euros), desestimando el resto de las pretensiones de la demanda; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.