

Roj: SAN 5895/2010
Id Cendoj: 28079230022010100520
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 363/2007
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

Entidad de mera tenencia de bienes que no desarrolla actividad empresarial. Por la misma razón improcedencia de acogerse al tipo impositivo fijado en el art.127.bis de la Ley 43/95. No deducibilidad de gastos por falta de acreditación de la actora de la naturaleza de los mismos y la necesaria afectación de los gastos a los ingresos. Existencia de rentas no declaradas y registradas en los libros de contabilidad que justifican la aplicación del art.140 LIS. Adquisición a título lucrativo para la entidad al participar en la ampliación de capital del Hotel Los Fariones, S.A. Doctrina del Tribunal Supremo en esta materia. Improcedencia de las sanciones impuestas por dicha ampliación de capital y por la aplicación del tipo reducido previsto en el art.127.bis de la Ley 43/95.

SENTENCIA

Madrid, a veintitres de diciembre de dos mil diez.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº **363/2007** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. ANTONIO MIGUEL ANGEL ARAQUE ALMENDROS en nombre y

representación de GARCIA BRAVO E HIJOS, S.L. frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado

del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre

Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña.

FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha de 7/9/2007 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 8/2/2008, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el

29/2/2008 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba ni trámite de conclusiones quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

QUINTO.- Mediante providencia de esta Sala de fecha 18/11/2010, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 16/12/2010 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad GARCIA BRAVO E HIJOS S.L., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de junio de 2007, desestimatoria de 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 #.

SEGUNDO.- Las anteriores actuaciones administrativas tienen su origen en dos actas de disconformidad A02, números 70915793 (ejercicios 1999 y 2000) y 70915802 (ejercicios 2001 y 2002) que en fecha 19 de octubre de 2004 le fueron incoadas a la recurrente y en las que se hacía constar lo siguiente:

1 - Que la mencionada entidad cumple los requisitos para ser calificada como de mera tenencia de bienes y, por tanto, sometida al régimen fiscal especial de transparencia fiscal, ya que el capital social está en manos de cinco socios que forman un grupo familiar y la totalidad del activo (inmuebles e inversiones financieras) se halla no afecto a actividad económica alguna.

2 - Que, durante el período objeto de comprobación, el obligado tributario se ha venido dedicando a la compra de inmuebles que son transmitidos posteriormente a terceros, sin efectuar transformación alguna sobre los mismos y sin contar con organización empresarial de ningún tipo.

3 - Que por las plusvalías obtenidas de las referidas compraventas la entidad sé acogió a la Reserva para Inversiones en Canarias en los ejercicios 1999 y 2002.

4 - Que al haberse obviado la necesaria naturaleza económica exigida en relación con el beneficio que haya de servir de base para la dotación de la RIC, se propone regularizar la situación tributaria del contribuyente, ajustándose positivamente las bases imponibles declaradas en el importe de las reducciones practicadas por tal concepto.

5 - Que el obligado tributario, ante la regularización descrita, y pese a manifestar su disconformidad con la misma, solicitó la aplicación subsidiaria del incentivo fiscal de diferimiento por inversión, en cantidad igual a 65.668.421 ptas. (importe de las inversiones realizadas aptas para el cumplimiento de los requisitos asociados a dicho incentivo) Se accedió a la solicitud respecto a las rentas del ejercicio 1999. Las rentas diferidas se integrarán por el método a que se refiere el *artículo 34.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*.

6 - Que asimismo es objeto de regularización la Reserva para Inversiones en Canarias dotada en el ejercicio 1996. Por incumplimiento de índole contable (al no figurar en el balance la totalidad de la RIC deducida) se integra un importe en el ejercicio 1999, y, por falta de materialización (al no haberse materializado en ningún activo afecto a actividad económica), el resto de dotación correspondiente a 1996 se integra en el ejercicio 2000.

7 - Que el obligado tributario aplicó en los ejercicios 1999 y 2002 una deducción por activos fijos nuevos, deducción que se propone regularizar al faltar la necesaria afectación de tales activos a una actividad económica.

8 - Que se detectan diversas incorrecciones en cuanto al cálculo de los beneficios obtenidos por las ventas de inmuebles. Concretamente:

a) En el ejercicio 1999 se transmiten parcialmente dos inmuebles (terreno Berrugo y parcela El Rincón) que, sin embargo, se dan de baja en contabilidad en su totalidad. La parte restante se enajena en el

ejercicio 2002, no produciéndose en este ejercicio baja alguna contable. La operación supone, en conjunto, un diferimiento del impuesto que ha de regularizarse.

b) En el ejercicio 2002 se enajenan dos oficinas de las que se da de baja, únicamente, la parte relativa al edificio y no la parte contabilizada en cuentas de terrenos, por lo que se regulariza la situación en beneficio del obligado tributario.

9 - Que en todos los ejercicios objeto de comprobación se detectan gastos no deducibles fiscalmente. En concreto:

a) Las amortizaciones están mal calculadas en varios ejercicios (errores de cálculo en el ejercicio 2000 y aplicación inapropiada de amortización acelerada de empresas de reducida dimensión en otros ejercicios).

b) Se han suprimido todos los gastos personales de los socios como retribuciones de capital propio.

c) Se ha determinado que ciertos activos se estaban utilizando para fines particulares de los socios, por lo que todos los gastos relacionados con dichos activos (amortizaciones, reparaciones, suministros, seguros, etc) se tienen por retribuciones de capital propio no deducibles fiscalmente.

d) Existen gastos de suministros relacionados con inmuebles que no forman parte del activo de la entidad.

e) Existen gastos no justificados debidamente.

10 - Que no se permite, para ninguno de los ejercicios comprobados, la aplicación de la escala de gravamen prevista para las empresas de reducida dimensión, al entenderse que al no desarrollar la entidad actividad económica, tal y como se conceptúa ésta por el derecho tributario, debe quedar fuera de todos los incentivos fiscales contemplados para aquellas empresas.

11 - Que en el ejercicio 2000 existen unos cobros en la cuenta bancaria de titularidad de la entidad que se han contabilizado como fianzas recibidas de sus clientes por operaciones futuras. No se ha justificado la naturaleza de tales operaciones por lo que se consideran, íntegramente, ingresos del ejercicio.

12 - Que se considera que en el ejercicio 2001 el obligado tributario llevó a cabo una adquisición a título lucrativo que ha de integrarse en la base imponible, al acudir a la ampliación de capital del "Hotel Los Fariones, S.A.", con renuncia en su favor de los derechos de suscripción preferente por parte de los demás socios.

13 - Que en el ejercicio 2002 la entidad compensa bases imponibles con origen en los ejercicios 2000 y 2001; bases que han quedado desvirtuadas conforme a la regularización practicada en el mismo procedimiento inspector.

Como consecuencia de lo anterior se propone una liquidación correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000 de la que resultan cuotas tributarias respectivamente de 260.821,85 # y de 122.284,47 #, a lo que unidos sus, intereses de demora de 85.710,05 # resulta una deuda tributaria a ingresar de 468.816,36 #.

Asimismo se propone en relación con los ejercicios 2001 y 2002 liquidación de 147.317,81 euros y de 437.360,49 euros respectivamente, junto a 48.052,76 # por intereses de demora, de lo que resulta una deuda tributaria total de 632.731,06#.

Tras las alegaciones de la parte, en fecha 7 de diciembre de 2004 se dictó Acuerdo por la Jefatura de Inspección confirmando en su integridad la propuesta de regularización de todos los ejercicios objeto de comprobación.

Asimismo por los referidos hechos se iniciaron expedientes sancionadores que dieron lugar a Acuerdos de imposición de sanción, por las siguientes cuantías: 1999: 42.260,51 #; 2000: 87.758,82 #; 2001: 80.134,81 # y 2002: 18.132,81 #.

La interesada interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el TEAC que fueron resueltas acumuladamente mediante Acuerdo desestimatorio de fecha 14 de junio de 2007, objeto del presente recurso.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) La entidad ha desplegado una auténtica e importante actividad económica; 2º) Procedencia de la deducción de los gastos relativos a: A) Amortización de elementos patrimoniales, B) Gastos de reparación y conservación; 3º) Corrección de la cuenta de acreedores (fianza) por importe de 15 millones de pesetas; 4º) Ampliación de capital en Hotel Los Fariones S.A.; 5º) Improcedencia de las sanciones por ausencia de culpabilidad y por interpretación razonable de la norma.

TERCERO.- La primera cuestión objeto de impugnación por la actora es la relativa a la calificación por la Inspección, ratificada por el TEAC, de la entidad demandante como una sociedad de mera tenencia de bienes y en consecuencia como transparente, lo que rechaza la recurrente, argumentando que en los ejercicios regularizados desarrolló una auténtica e importante actividad económica de promoción inmobiliaria, que pretende acreditar, de un lado exponiendo las actuaciones llevadas a cabo en el Complejo Residencial "El Rincón", promoción de 36/38 viviendas, respecto de lo que, afirma la actora, que si bien es cierto que la escritura pública de compraventa se produjo el 21 de diciembre de 1998, con anterioridad había adoptado un compromiso de adquisición lo que le había obligado a realizar actuaciones como encargo de elaboración del proyecto básico, levantamientos topográficos, deslinde general de la parcela, dotación de servicios básicos, etc. Asimismo manifiesta que la mayoría de los trabajos fueron realizados por D^a Noemi , arquitecta técnica, socia y directiva de GBEH y por D^a Raquel , Técnico en Administración de empresas y D. Tomás , Abogado, acreditando facturas de abono de honorarios profesionales a esta última persona.

Del mismo modo y en relación al Hotel rural la Casona, argumenta la actora que, tanto en el proyecto básico de diciembre de 1998 como en el de ejecución, se hace expresa referencia en las memorias a la naturaleza de la obra , conjunto residencial de viviendas pareadas y en hileras de 4 unidades incluyendo en el conjunto una antigua casona susceptible de rehabilitar. Afirma que uno de sus socios, D^a Noemi elaboró un esbozo de proyecto de Hotel Rural que sirvió de base a la Arquitecta que recibió el encargo de redactar el proyecto, D^a Silvia . La compraventa se produjo el 26 de marzo de 2002 a favor de La Casona de Yaiza S.L. , pero los trámites de licencia y demás actuaciones se realizaron con anterioridad .

El TEAC fundamenta su resolución desestimatoria en lo que respecta a esta cuestión en los datos que constan en el informe ampliatorio elaborado por la Inspección, en donde se argumenta que analizada la contabilidad no existen los ingresos y gastos necesarios para el desarrollo de un actividad de esa índole y que las meras gestiones administrativas efectuadas son tareas que pueden desarrollarse igualmente en el ámbito de una actividad patrimonial.

Añade el TEAC que no puede concluirse que la entidad cumpla los requisitos que se exigen para considerar la compraventa de bienes inmuebles como actividad empresarial y al no cumplir la sociedad los requisitos del *art. 40.dos* para que su actividad sea considerada como empresarial y concurriendo los demás requisitos establecidos en el *art. 75 de la ley 43/1995* , procede confirmar que la entidad estaba sujeta al régimen de transparencia fiscal.

CUARTO.- El *artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* establece que:

"1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes (...)

b') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.(...)

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en alguna de las dos siguientes.

A efectos de lo previsto en esta letra no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores (...).

2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este impuesto. No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto. La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de 90 días del ejercicio social (...).

Introduce el último párrafo reseñado de la *letra a) del artículo 75* la llamada "transparencia fiscal sobrevenida", cuya finalidad es evitar incluir en el régimen de transparencia fiscal a entidades que, realizando auténticas actividades empresariales, sin embargo su activo, en un momento determinado y por circunstancias sobrevenidas y transitorias, esta constituido en más de un 50 por ciento por valores o por elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, composición ésta que obligaría a su inclusión en el régimen de transparencia fiscal y que por medio de este precepto se trata de evitar, ya que en caso contrario ello conllevaría la imputación a los socios de unas bases imponibles de sociedades calificadas, en principio, como "de valores o de mera tenencia de bienes" y que, sin embargo proceden de la realización por dichas sociedades de auténticas actividades empresariales. Son entidades que, por determinadas circunstancias transitorias, durante un determinado lapso de tiempo, ni distribuyen los beneficios obtenidos en el desarrollo de su actividad empresarial ni los invierten en elementos afectos; de forma que, consecuencia de ello, la composición de su activo llega a ser tal que, en principio, de no existir el párrafo citado, determinaría su inclusión en ese régimen, al cumplir los requisitos establecidos en la normativa para su calificación como "sociedad de valores o de mera tenencia de bienes", cuando en realidad desarrollan auténticas actividades empresariales, estando los valores o elementos patrimoniales que se consideran no afectos y que determinarían su inclusión en transparencia en realidad financiados por el beneficio empresarial obtenido en el desarrollo de dichas actividades. Para evitar estas situaciones, la Ley no considera como valores o elementos no afectos aquellos cuyo precio de adquisición no supere el menor de los siguientes importes: el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad provenientes de la realización de actividades empresariales o profesionales o el importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores.

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.

Así nos hemos pronunciado en numerosas resoluciones en donde se analizaban supuestos muy similares al que se enjuicia en el presente recurso. Citamos, por todas la sentencia de 24 de junio de 2010 (recurso 311/2007), en donde la Sala declaraba:

"Por tanto, puede entenderse que la utilización de "explotación económica" equivale al desarrollo de una "actividad empresarial", en cuanto supone la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción. Sin embargo, en el presente caso, a tenor de lo obrante en el expediente, y no habiéndose promovido la práctica de prueba en contrario por la parte recurrente, no ha resultado acreditada la existencia de tal actividad empresarial, pues no concurren los requisitos exigibles al no resultar probado que se cuente con un local en el que supuestamente se realice tal actividad, ni la existencia de un empleado con contrato laboral con tal fin, por lo que los datos obrante en el expediente no permiten presumir que realmente la venta del inmueble constituía una actividad empresarial de la entidad a cuyo servicio se hubiera puesto una estructura material y personal, en los términos exigidos por la norma".

"Consecuentemente, en el supuesto que se enjuicia, los hechos y circunstancias constatadas impiden la aplicación del referido incentivo, pudiendo añadirse, a título ilustrativo, las consideraciones realizadas en el Informe de la Comisión para el análisis de los problemas de la aplicación de la RIC, evacuado por la Secretaría de Estado de Hacienda en diciembre de 2000, el cual, en su apartado 2.2.4 incluye como rentas excluidas del beneficio fiscal "las actividades de mera tenencia de patrimonio, tanto material como financiero", concluyendo que el derecho a dicho beneficio fiscal requiere la realización de una actividad económica o empresarial, esto es, la existencia de una organización autónoma de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, lo que, como ya

se ha señalado, no resulta probado en el presente supuesto".

"En similares términos se ha pronunciado esta Sala y Sección, en Sentencias de fechas 13 de mayo de 2010, recaídas en los recursos núms. 147/2007 y 150/2007 , entre otras".

Por las mismas razones expresadas en la sentencia transcrita procede ahora rechazar la pretensión ejercitada, pues no sólo es claro e inequívoco que los rendimientos con que se lleva a cabo la dotación al RIC deben ser ordinarios y provenir de la actividad empresarial típica (vid. al respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2003 , citada por la parte recurrente pero clara y rotunda en cuanto a la exigencia de que los rendimientos hayan sido generados en el ejercicio de una actividad mercantil) sino que, sobre la base de esa premisa, en este recurso no se ha probado en lo más mínimo esa afección, pues ni se pidió el recibimiento del recurso a prueba ni se ha acreditado que la empresa posea un local y empleados dedicados con exclusividad a la actividad inmobiliaria ni -caso de aceptarse que, por versar esa actividad sobre la promoción y construcción, está dispensada la recurrente de esa acreditación- que la venta de un inmueble antes de su urbanización entrañe una actividad estrictamente promotora de la que no hay indicios en todo el procedimiento, pues ni atendiendo a la contabilidad de la empresa ni a la propia declaración, resulta que haya beneficios diferentes de los procedentes de la enajenación de inmovilizado, sin que exista resultado de la explotación, de lo que deriva, a juicio de la Inspección, que la reclamante no ejerce actividad empresarial alguna durante el ejercicio 1997, observando la actividad mercantil de la actora en su conjunto, no siendo idóneos para verificar la realidad de esa actividad de promoción inmobiliaria, de la que no hay rastro alguno, los actos de ejercicios posteriores y relativos a actividad ejercida sobre otras parcelas, pues no cabe presumir a partir de tales datos, aun cuando estuvieran probados, la realidad de la actividad promotora que la recurrente dice ejercer, todo ello al margen de que las iniciativas de gestión inmobiliaria no denotan por sí solas y de manera inequívoca la existencia de una actividad empresarial y, por ende, la obtención de rendimientos típicos u ordinarios, adecuados para la dotación al RIC y su correspondiente deducción. >>.

En virtud de lo anteriormente expuesto debe desestimarse el primer motivo de impugnación.

QUINTO.- El segundo punto objeto de discrepancia entre las partes es el relativo al de su consideración como empresa de reducida dimensión así como la procedencia de aplicar el tipo impositivo fijado en el *art. 127 bis*, lo que deniega el TEAC por la misma razón de no ser una empresa que desarrolle actividad económica.

Argumenta la parte que el *art. 127 bis*, en la redacción vigente en los ejercicios regularizados, comienza con el empleo no del término empresa sino un concepto más amplio como es de "entidades".

La Sala ya se ha pronunciado sobre esta misma cuestión llegando a la misma conclusión apuntada por el TEAC. Citamos la sentencia de 8 de octubre de 2009 dictada en el recurso 174/2006 .

<< 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.>>.

En virtud del criterio expuesto, debe desestimarse este motivo de impugnación.

SEXTO.- 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 Nautico" Via 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.

SEPTIMO.- 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 esta 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 relacion 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.

OCTAVO.- 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. Tomás, 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 seiscientas 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 entidadSA. 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 Jorge a ejercitar sus derechos de suscripción preferente de 2.240 títulos, con el coetáneo acrecimiento de los mismos en favor de Don Pelayo y Ricardo , 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, S.A., 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 del 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 .

NOVENO.- Finalmente, en cuanto a la sanción, el TEAC ratifica las sanciones impuestas en el Acuerdo sancionador y en los conceptos regularizados en cada ejercicio, al entender que no existe duda interpretativa alguna en relación a los gastos personales de los socios asumidos por la sociedad, tampoco en cuanto el incumplimiento contable de la dotación de 1996 a efectos de la RIC y las incorrecciones contables en la determinación de los precios de adquisición de los inmuebles transmitidos. De mismo modo opina el TEAC respecto de la adquisición lucrativa derivada de la ampliación de capital, así como de la acreditación de bases negativas improcedentes.

La actora, sostiene que la imposición de una sanción como consecuencia de su comportamiento respecto de sus obligaciones tributarias no puede derivar de la mera equivocación o de un error, ya que debe exigirse la concurrencia de un ánimo de causar perjuicio a la Hacienda Pública y que resulte acreditado que su actuación no se ha realizado de buena fe. Aduce que presentó en tiempo y forma sus declaraciones amparándose en una interpretación razonable de la norma aplicable.

De todos los conceptos sancionados, la actora en su escrito demanda sostiene de forma específica la ausencia de culpabilidad en los conceptos relativos a la aplicación del tipo de gravamen reducido correspondiente a entidades de reducida dimensión, a la sanción relativa a la calificación como fianza que la Inspección consideró como ingreso, la adquisición lucrativa derivada de la ampliación de capital del Hotel Los Faraones S.A. y a la sanción correspondiente al importe de los gastos deducibles.

En relación a la concurrencia del elemento culpabilístico, hemos de reiterar nuestra doctrina, expuesta en numerosas resoluciones.

<< En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (STC 76/1990, de 26 de abril).

El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Ya el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1986 señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

Por su parte, la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del *artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial*) en STS 17 de octubre de 1989 , unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su STC 18/1981, de 8 de junio , en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que "uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable". Con posterioridad, se ha señalado "que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio (SSTs 20 de febrero de

1967 11 de junio de 1976 concretándose en el aforismo latino "nulla poena sine culpa" (STS 14 de septiembre de 1990).

Especialmente paradigmática resultó la STS 9 de enero de 1991 que tras partir de "la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena" expuso que "esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el "ius puniendi" del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la "doctrina legal" de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya STS de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas". En la misma resolución se expresa que "en efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico "leading case" se decía, con clara conciencia de su alcance que "las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal"... Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: "ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción". La misma sentencia expone que "esta progresiva andadura jurisdiccional encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después", citándose al efecto las STDH de 8.junio.1976 (Engel), 21.febrero.1984 (Otzürk), 2.junio.1984 (Campbell y Fell) y 22.mayo.1990 (Weber).

En el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del *artículo 79 de la misma Ley General Tributaria* (Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero , 5 de marzo , 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (SSTs de 5 de septiembre de 1991 , 8 de mayo de 1997, entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000).

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

Ha de tenerse en cuenta, por tanto, desde la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por tanto, de toda infracción tributaria, que la modificación del concepto de esta última introducida en el *art. 77 de la Ley General Tributaria* por la *Ley 10/1985, de 26 de abril* ("son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"), no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como modificación delimitadora del mínimo respecto del cual simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (Fº 4º, Apartado A) cuando textualmente declara que "no existe (...) un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la *Ley 10/1985*. Por el contrario, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, no apreciándose en el citado precepto legal infracción de los principios de seguridad jurídica (*artículo 9.3 de la Constitución*) y de legalidad sancionadora (*art. 25.1 de la Constitución*)".

En este sentido, la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de Derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997 , entre otras).

Por otra parte, el *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963* señala que "I. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma".

También se ha de tener en cuenta que el *artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente*, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias".

Por último, cabe destacar que la vigente *Ley General Tributaria*, define en el *artículo 178* los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta "se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley", incluye entre tales principios el de responsabilidad.

Por lo que respecta a la fundamentación de la imposición de sanción, se ha de traer a colación el criterio jurisprudencial declarado por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Secc. 2ª, en su Sentencia de fecha 27 de junio de 2008, dictada en el rec. de casación para unificación de doctrina núm. 396/2004 , que señala:

«SEXTO.- En cambio, sí procede aceptar el segundo motivo del recurso, pues aunque los hechos son también distintos y la sentencia impugnada, razona correctamente sobre el principio de culpabilidad que rige en las infracciones administrativas, soslaya la exigencia de motivación específica de la culpabilidad, porque considera que la resolución sancionadora está debidamente fundada al indicar el precepto donde se define la infracción y la sanción que le corresponde.

La reciente sentencia de esta Sala de 3 de Junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04 , recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril ; 14/1997, de 28 de Enero ; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio , se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria, sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Por otra parte, la resolución administrativa alude a que por el representante de la entidad no se aducen argumentos de ninguna clase en las que apoyar eventuales dificultades en la interpretación de las normas aplicables ni se aporta prueba de que las irregularidades observadas sean debidas a ningún error material, por lo que no cabe apreciar ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad recogidos en el *art. 77.4 de la Ley General Tributaria* .

Esta argumentación equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad."

La Sala entiende que este criterio, dadas las circunstancias y preceptos aplicados, es aplicable, al no

estar acreditada la culpabilidad de la entidad en el sentido exigido por este criterio jurisprudencial, sin que el mero hecho de la regularización suponga la comisión de una infracción, así como ánimo defraudatorio alguno, mientras que, al contrario, la interpretación de las normas aplicadas ha requerido un análisis profundo de las mismas, pudiendo concurrir interpretaciones diversas.

Por otra parte, se ha de recordar que, el *art. 33, de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, de rúbrica "Presunción de buena fe", dispone: "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias."

Correlativamente, la Ley exige la separación de procedimientos, el de comprobación y el sancionador. Ello supone que, si bien los datos constatados y recogidos por la Inspección sirven para la práctica de la correspondiente liquidación, su extensión a los efectos del expediente sancionador no puede ser total, en el sentido de que su incorporación a dicho expediente venga a suplir la actividad procedimental que marca el "iter" procedimental sancionador, y de forma categórica la motivación del acuerdo sancionador, pues lo definitivo a la hora de imputar una conducta infractora al contribuyente es que los hechos que se le atribuyen sean imputados, como mínimo a título de negligencia", sufriendo la carga de dicha imputación la Administración, que debe acreditar, precisamente, esa falta de "buena fe" del contribuyente...».

Pues bien, aplicando la anterior doctrina al caso concreto, la Sala no puede desconocer a la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de la norma, a tenor de los argumentos expuestos en la demanda, lo que excluye, con arreglo al criterio jurisprudencial reseñado, el elemento subjetivo del ilícito tributario, resultando de aplicación lo dispuesto en el *artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963*, en las sanciones impuestas por la aplicación del tipo de gravamen reducido correspondiente a entidades de reducida dimensión, así como en la sanción impuesta por el incremento derivado de la ampliación de capital del Hotel Los Fariones S.A., por entender la Sala que en ambas materias puede existir una duda razonable de la interpretación de la norma que en todo caso excluye la culpabilidad, criterio que ha venido manteniéndose por esta Sala en situaciones similares.

Por el contrario y conforme a los criterios expuestos, deben mantenerse las sanciones en el resto de los conceptos regularizados en que se ha impuesto sanción, de acuerdo con el cuadro adjunto a la resolución impugnada, habida cuenta de que no se aprecia la existencia de duda interpretativa alguna, estando debidamente motivado el acuerdo sancionador, al que la parte no presentó alegaciones en su momento.

En consecuencia, procede estimar parcialmente la presente demanda y anular la sanción impuesta en los dos conceptos anteriormente descritos, confirmando la liquidación y las sanciones impuestas en el resto

DECIMO.- De conformidad con el *artículo 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998* no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad GARCIA BRAVO E HIJOS S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 14 de junio de 2007, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud, ANULAR la resolución impugnada exclusivamente en cuanto a la sanción impuesta por los conceptos a que se ha hecho mención en el fundamento jurídico décimo de la presente resolución, CONFIRMANDO en todo lo demás la resolución recurrida.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el *art. 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.

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