



Roj: STS 1499/2011 - ECLI:ES:TS:2011:1499
Id Cendoj: 28079130022011100234

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 4844/2006

Nº de Resolución:

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Ponente: EMILIO FRIAS PONCE

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a quince de Febrero de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación nº 4844, interpuesto por D. Eulogio, D. Florencio, D^a Mercedes y D^a Petra, como herederos de D^a Tamara, representados por el Procurador D. Alberto Fernández Rodríguez, contra la sentencia de 20 de julio de 2006, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 503/03, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), estimatoria parcial del recurso de alzada deducido contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Navarra de 29 de diciembre de 1999, relativa a liquidación por el concepto de **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas**, ejercicio 1992 y cuantía de 128.120.735 ptas., y al acuerdo de imposición de sanción pecuniaria por importe de 41.103.319 ptas.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 20 de julio de 2006, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: *"FALLO: DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Eulogio, D. Florencio, D^{ña}. Mercedes y D^{ña}. Petra contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de febrero de 2003, a que las presentes actuaciones se contraen, y CONFIRMAR la resolución impugnada por su conformidad a Derecho. Sin imposición de costas"*.

Dicha sentencia parte de los siguientes antecedentes:

"En fecha 20 de octubre de 1998 los servicios de Inspección de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT incoaron a D^a Tamara Acta de disconformidad, modelo A02, núm. NUM000, por el concepto y ejercicio referidos, en la que se hacía constar, básicamente, lo siguiente:

1. *El 25 de junio de 1991 se constituyó la entidad PATRIMONIAL TRUST SL, entidad en régimen de transparencia fiscal, con un capital social de 500.000 ptas. (500 participaciones), suscribiendo D. Nicanor 90 participaciones (representa el 18% del capital social), su esposa D^{ña}. Tamara 90 participaciones (representa el 18% del capital social) y los cuatro hijos de ambos el resto de las participaciones 320 (representa el 64% por partes iguales).*

2. *El 27 de septiembre de 1991 la citada entidad amplía capital. La ampliación de capital se realiza mediante aportación no dineraria representada por 492.100 participaciones sociales de 1.000 ptas. de valor nominal cada una. D. Nicanor, previa renuncia de los demás socios a su derecho de suscripción preferente, suscribe la totalidad de las acciones mediante la aportación de 49.210 acciones de la entidad EL CORTE INGLÉS SA de 10.000 ptas. de valor nominal.*

3. *El 5 de febrero de 1992 la entidad PATRIMONIAL TRUST SL realizó otra ampliación de capital social de 100.000 participaciones sociales de 1.000 ptas. de valor nominal, renunciando D. Nicanor y su esposa D^{ña}. Tamara al derecho de suscripción preferente, suscribiendo cada uno de sus cuatro hijos 25.000*

participaciones. Para que los hijos hayan podido suscribir las 100.000 participaciones sociales nuevas, han recibido 492.280 derechos de suscripción mediante la **transmisión** a título gratuito de dichos derechos de suscripción por parte de D. Nicanor y de su esposa Dña. Tamara, derechos de suscripción que han aceptado los hijos ya que han suscrito la totalidad de las participaciones sociales nuevas.

4. **Procede incrementar la base imponible declarada** en 146.797.569 ptas. (882.271,16 euros) **en concepto de incrementos de patrimonio regulares derivados de transmisiones a título lucrativo**, artículos 44 y 47 de la Ley 18/1991 de IRPF.

5. El acta es previa, en base a lo establecido en el artículo 50.3.c del RD 939/1986.

La deuda tributaria propuesta ascendía a 128.120.735 ptas. (770.021,13 euros) de las que 82.206.638 ptas. (494.071,84 euros) corresponden a la cuota y 45.914.097 ptas. (275.949,28 euros) a los intereses de demora.

Una vez emitido el preceptivo informe ampliatorio, el Inspector Regional de la Delegación Especial de Navarra de la AEAT dicta, en fecha 23 de noviembre de 1998, el correspondiente acuerdo de liquidación tributaria confirmando la propuesta contenida en el acta. Dicho acuerdo se notifica al interesado en fecha 1 de diciembre de 1998.

Contra dicho acto de liquidación el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Madrid, que la remitió al Tribunal Regional de Navarra, y que fue registrada con el núm. 31/00072/99. Previa puesta de manifiesto del expediente, los herederos del reclamante presentaron escrito de alegaciones en fecha 21 de abril de 1999.

En fecha 18 de noviembre de 1998 se acordó el inicio del expediente sancionador por infracción tributaria grave, mediante el procedimiento abreviado, realizando el instructor la preceptiva propuesta de resolución relativa a la imposición de sanción del 50% de las cantidades dejadas de ingresar por importe de 41.103.319 ptas. (247.035,92 euros), comunicando al interesado su derecho a presentar alegaciones, previa puesta de manifiesto del expediente, y dictando el Inspector Jefe el correspondiente acuerdo de imposición de sanción por el referido importe, que fue notificado el día 8 de marzo de 1999. Contra dicho acuerdo se interpuso por los herederos de D. Nicanor reclamación económico administrativa ante el Tribunal Regional de Navarra, que fue registrada con el núm. 31/377/99.

El Tribunal Regional de Navarra, en resolución de fecha 29 de diciembre de 1999, acordó desestimar las reclamaciones interpuestas confirmando las liquidaciones impugnadas.

Contra dicha resolución los herederos de la recurrente interpusieron recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central ratificando las alegaciones expuestas en primera instancia y añadiendo que habiendo fallecido la contribuyente y al amparo del art. 89.3 de la LGT la sanción debe ser anulada. Mediante resolución de fecha 7 de febrero de 2.003, ahora combatida, acuerda estimar en parte el recurso anulando el acuerdo de imposición de sanción y confirmando la liquidación impugnada".

SEGUNDO.- Contra dicha sentencia, la representación de D. Eulogio, D. Florencio, D^a Mercedes y D^a Petra preparó recurso de casación y, una vez que fue tenido por preparado, fue interpuesto ante esta Sala, interesándose sentencia que case la recurrida, anulando la liquidación tributaria y el acuerdo del TEAC que motivó el recurso contencioso-administrativo de instancia.

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado, se opuso al recurso, solicitando sentencia desestimatoria del recurso, con costas.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 9 de febrero de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La sentencia de instancia, en el Fundamento de Derecho tercero, tras recordar que sobre la naturaleza jurídica del acto de renuncia al ejercicio del derecho de suscripción preferente a efectos del **Impuesto** sobre Sucesiones y Donaciones se había pronunciado esta Sala, en su sentencia de fecha 22 de octubre de 1998, rec. núm. 7489/1992, y sobre la incidencia en la imposición de la renta del renunciante las sentencias de la propia Sala de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 2003 (rec. 805/2000) y 3 de abril de 2003 (rec. 801/2000), **confirma el criterio de la resolución impugnada y la liquidación tributaria efectuada, sobre la existencia de un incremento de patrimonio por transmisión** lucrativa del derecho de suscripción preferente,

por suponer una alteración patrimonial con arreglo al art. 44 de la Ley 18/1991, del **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas**, ya que de hecho con la ampliación de capital efectuada por la sociedad Patrimonial Trust, S.L., en fecha 5 de febrero de 1992, los hijos pasan de ostentar el 0#6496144292 al 16,9287884 % de las 49.210 acciones de El Corte Inglés, S.A., que fueron aportadas en la ampliación.

Por otra parte, la Sala mantiene la valoración del incremento calculado por la Inspección, en base a lo dispuesto en el art. 47 de la citada Ley, por la diferencia entre el valor teórico contable de las acciones antes y después de la ampliación de capital.

SEGUNDO.- La parte recurrente articula un único motivo de casación, sin expresar el apartado en que se ampara, aunque si lo hizo en el escrito de preparación, al invocar el art. 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 44 y 47 de la Ley 18/1991, del **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas**.

Sin discutir la existencia ni el concepto valor teórico de los derechos de suscripción, argumenta que todas las ampliaciones de capital efectuadas se hicieron con renuncia expresa de todos los socios al derecho de suscripción preferente, como resulta natural en las sociedades no cotizadas en mercado secundario y, más aún, en sociedades en las que los socios pertenecen al mismo grupo familiar, negando que hubiera existido acto cognoscitivo alguno que implicara ánimo donatario.

Además, reitera lo que manifestó ante la Sala de instancia de que la Inspección basó toda su tesis en la existencia de una reserva oculta de 1.742.280.050 ptas. cuyo cálculo suponía gran cantidad de presunciones no demostradas, sin que al contribuyente se le ofreciera el derecho a discutir o proponer valor alternativo. Señala que la reserva oculta es el resultado de valorar las acciones de El Corte Inglés, S.A., a valor teórico, en lugar del valor asignado en la aportación, utilizándose el correspondiente al balance cerrado a "31 de diciembre de 2001" (sic), pero no aprobado en el momento de realizarse la ampliación de capital.

Por otra parte, en cuanto a la valoración del incremento, que se confirma por la sentencia, reproduce lo manifestado ante la Audiencia Nacional, por entender que se ha cometido una infracción de los artículos 44 y 47 de la Ley del **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas**, en cuanto el matrimonio no experimentó alteración en la composición de su patrimonio y para sostener la tesis de la Administración había que demostrar previamente la existencia de una **transmisión** oculta de los derechos de suscripción.

Agrega que en la normativa del **impuesto** existe una regulación especial para la **transmisión** onerosa de los derechos de suscripción pero no para la **transmisión** lucrativa de los mismos, por lo que, a efectos de la determinación del valor de enajenación y su correspondiente valor de adquisición, hay que acudir a las normas generalmente admitidas en Derecho, por lo que el valor de enajenación debe ser el valor real o valor del mercado, por la remisión de la normativa del **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas** a la correspondiente al **Impuesto** sobre Sucesiones y Donaciones, y respecto al valor de adquisición había que acudir al Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que establecía que el coste de los derechos de suscripción se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aplicación y en armonía con el principio de prudencia.

TERCERO.- No podemos compartir el criterio de los recurrentes de inexistencia de donación en este caso, pues como indica la sentencia de instancia, a ello se opone la doctrina jurisprudencial de esta Sala

En efecto, en las sentencias de 22 de octubre y 7 de noviembre de 1998 (respectivamente, casaciones 7489/92 y 9658/92), esta Sala ha subrayado (fundamentos jurídicos 2º y 3º, respectivamente) la dimensión patrimonial de los derechos de suscripción preferente, tal y como se deduce de los artículos 48, apartado 2, letra b), y 158, apartados 1 y 3, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado en 1989. Ese carácter los hace susceptibles de disposición y de renuncia, tanto mediando precio como a título gratuito.

En principio, no toda renuncia sin contraprestación constituye una donación, siendo perfectamente posible un desistimiento no traslativo de derechos. Ahora bien, pueden darse casos, como los abordados en las dos sentencias anteriores de esta Sala, en los que, habida cuenta de cómo se desarrollaron los acontecimientos, la dejación no sea meramente abdicativa, sino que incorpore la voluntad de trasladar, por mera liberalidad, tales derechos al patrimonio de los otros socios.

Pues bien, en opinión de la Audiencia Nacional, que esta Sala comparte, tal es lo que ocurrió en el caso analizado. La sentencia recoge los hechos a que refiere el TEAC en la resolución impugnada, señalando que con la ampliación de capital efectuada por la sociedad Patrimonial Trust, S.L., en fecha de 5 de febrero de 1992, (que se había constituido en fecha 25 de junio de 1991 en régimen de transparencia fiscal, con un capital social de 500.000 ptas., 500 participaciones de 1000 ptas. de valor nominal, suscribiendo D. Nicanor, padre de los recurrentes, 90 participaciones, que representaba el 18 % del Capital social, su esposa Dª

Tamara otras 90 participaciones y, por tanto, otro 18 % del capital social, y los cuatro hijos de ambos el resto de las participaciones, 320, que representaba el 64 % por partes iguales), y por la previa ampliación realizada el 27 de septiembre de 1991 con la aportación no dineraria de 49.210 acciones de El Corte Inglés, los hijos de D. Nicanor y D^a Tamara pasan a ostentar del 0#06496144292 al 16#9287884 % del capital social de la entidad patrimonial Trust, S.L., e indirectamente, a través de dicha entidad, el 16#9287884 % de las 49.210 acciones de El Corte Inglés, S.A., agregando que su conclusión se ve reforzada teniendo en cuenta la certificación expedida el 30 de julio de 1992 por el Consejero Delegado del Consejo de Administración de El Corte Inglés, S.A., en relación al acuerdo de 25 de agosto de 1991 por el que se autoriza a D. Nicanor, propietario de 49.210 acciones de la serie B y 586.600 acciones de la serie A de la entidad El Corte Inglés, S.A., para transmitir dichas acciones a favor de la sociedad patrimonial Trust, S.L., sociedad que, participada al 100 % por D. Nicanor y los miembros de su familia, había nacido como manifestaba el solicitante, con la filosofía de transmitir tanto a su mujer como a sus hijos el trabajo y el esfuerzo de toda su vida, teniendo como objeto social la adquisición, tenencia, disfrute y enajenación, por cuenta propia, de las acciones de la sociedad El Corte Inglés, S.A.

En este panorama, no parece extravagante afirmar que, como se dice en la sentencia impugnada, que, dado que la renuncia se ha producido sin remuneración, estamos en presencia de un negocio jurídico gratuito que constituye el hecho imponible del **Impuesto** sobre Sucesiones y Donaciones, cuya ley 29/87, 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, precisando el art. 12 de su Reglamento de 1991 que, entre otros, tienen tal condición además de la donación: "b. La renuncia de derechos a favor de **persona** determinada".

La prueba de presunciones se admite en el ámbito tributario (artículo 118, apartado 2, de la Ley General Tributaria de 1963), siendo válida, como es sabido, si parte de unos hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de un proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) [artículo 396, apartado 1, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (FJ 6^o) y 120/1999 (FJ 2^o)]. **Pues bien, dicha herramienta probatoria autoriza en el caso actual a concluir, partiendo de unas circunstancias demostradas (la ampliación del capital, la renuncia, la suscripción de la totalidad por los hijos y la nueva posición de estos últimos en la compañía tras la operación) y mediante un enlace preciso y directo de acuerdo con las reglas de aquel criterio humano, que hubo un acto de mera liberalidad hacia los hijos, aceptado mediante la suscripción de la ampliación.**

CUARTO.- Por otra parte se queja la recurrente de la apreciación por la Inspección de una reserva de 1.742.280.050 ptas., por las circunstancias que se señalan en el informe, pero es lo cierto que los datos que se reflejan y que determinan el importe de la enajenación de los derechos de suscripción preferente no han sido desvirtuados en la instancia.

En efecto, el informe aludía a que no obstante la ampliación de capital de 27 de septiembre de 1991, realizada mediante la aportación no dineraria en la patrimonial Trust, S.L., por parte de D. Nicanor de 49.210 acciones de El Corte Inglés, de 10.000 ptas. de valor nominal, previa renuncia de todos los demás socios, por la que pasaba a ostentar el 99#916782 % del capital social, su esposa el 0#018270402 %, y los hijos indirectamente el 0#0649614292 %, el valor de **transmisión** como consecuencia de dicha aportación de acciones declarado por el matrimonio a efectos del IRPF del ejercicio 1991 fue de 2.234.380.050, existiendo una diferencia entre dicho valor y el declarado en la escritura de ampliación de capital social de Patrimonial Trust, S.L., 492.100.000 ptas., por importe de 1.742.280.050.

A partir de esta situación, la Inspección consideró que el valor teórico de la participación social a fecha del acuerdo de ampliación de 25 de enero de 1992 era de 4534,2585 ptas. importe que resultaba del cociente entre el neto patrimonial de la entidad y las 492.600 participaciones sociales antiguas, cuantificando el contenido económico del derecho de suscripción en el resultado del cociente entre las acciones nuevas y las acciones nuevas más las antiguas multiplicado por la diferencia entre el valor teórico de la participación social y el desembolso de la participación social nueva, 1000 ptas., valor que ascendía a la cantidad de 596#3986714.

QUINTO.- **Respecto al valor de adquisición de los derechos de suscripción transmitidos de forma lucrativa, aunque la ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nada establecía, si lo hacía en relación con las transmisiones onerosas en el apartado uno b) de su art. 48, excluyendo el coste de los mismos, a efectos de calcular el incremento patrimonial que fiscalmente se producía.**

Conviene recordar que en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas**, la enajenación de los derechos de suscripción no tributaba, pero el importe obtenido se restaba del coste de adquisiciones de las acciones.

Como el sistema fuera utilizado para la **transmisión** de todo o parte del activo social de las **empresas** bajo apariencia de enajenación de derechos de suscripción surgidas de ampliaciones de capital generadas solo para tal fin, el Real Decreto Ley 1/1989 modificó el sistema de tributación de los derechos de suscripción preferente de valores no cotizados en Bolsa, pasando el importe obtenido de la **transmisión** a considerarse incremento de patrimonio a efectos del **Impuesto** sobre la Renta de las **Personas Físicas** o del **Impuesto** sobre Sociedades, considerándose como periodo de generación el comprendido entre el momento de adquisición del valor del que procediera el derecho y el de la **transmisión** de este último.

De esta forma se llega al art. 48.uno b) de la Ley 18/91, que respecto a las **transmisiones** onerosas estableció que "El importe obtenido por la **transmisión** de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de incremento de patrimonio para el transmitente en el periodo impositivo aunque se produzca la citada **transmisión**".

Siendo todo ello así, nada impide que tratándose de **transmisiones lucrativas** se apliquen los mismos principios, a estos efectos, que se sientan en relación con las **transmisiones** onerosas de derechos, lo que nos lleva a que el coste de adquisición en todo caso de los derechos de suscripción a efectos fiscales sea cero.

SEXTO.- Por todo lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente, ante lo que previene el ap. 2 del art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional, si bien la Sala limita, de acuerdo con lo que establece el ap. 3 de dicho precepto, los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 6.000 euros.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Eulogio, D. Florencio, D^a Mercedes y D^a Petra contra la sentencia 20 de julio de 2006 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite máximo que se establece en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.