

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091351

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1421/2023, de 13 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1939/2022

SUMARIO:

ITP y AJD. Operaciones societarias. Hecho imponible. Sobre idéntica cuestión se ha pronunciado este Tribunal en la STS de 13 de noviembre de 2023, recurso n.º 2591/2022 (NFJ091352). En el caso que nos ocupa, en 26 de junio de 2012 se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente hasta el 3 de mayo de 2017; se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones; mediante escritura pública de 5 de febrero de 2016, la entidad acordó la reducción del capital social en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros. En dicho momento aún no era exigible el desembolso, sin que se produjera devolución alguna a los socios. La recurrente, consideraba, con invocación de los arts. 19, 23 y 25 TR Ley ITP y AJD que en la operación comprobada de reducción de capital social mediante condonación de dividendos pasivos no se realizaba entrega de bienes o derechos a los socios por lo que la base imponible de Operaciones Societarias del ITPAJD debía ser cero y cero la deuda tributaria a liquidar. La reducción de capital por condonación de dividendos pasivos sí quedaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias, pero no tributaría porque la base imponible sería cero. El Abogado del Estado, en defensa de la resolución del TEARA, sostuvo que en la operación examinada, si bien no hubo un desplazamiento de bienes a favor del socio cuya deuda quedaba condonada, sí que se producía un incremento de su patrimonio como consecuencia de la condonación de dicha deuda (disminución del pasivo), lo que podía considerarse como la transmisión de un derecho a su favor que quedaría gravada por AJD, estando constituida la base imponible por el valor de ese derecho. Considera la Sala que la escritura de reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco estará sujeta a la cuota gradual de AJD y en caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles. El argumento fundamental del Abogado del Estado descansa en la comunicación del TEAR de Aragón y en la doctrina que mantenía la DGT desde la Consulta no vinculante 2141/1999 de 12-11-1999 (NFC010373) lo que considera ratificado por la STS de 22 de noviembre de 2021, recurso n.º 1225/2010 (NFJ049589), aunque referida a un supuesto de IRPF, que entiende que si hay un desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos), y por ello hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria. El Tribunal concluye que en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del ITP y AJD, en su modalidad de operaciones societarias, es cero [Vid., ATS de 6 de octubre de 2022, recurso n.º 1939/2022 (NFJ087785) y STSJ de Aragón de 22 de diciembre de 2021, recurso 481/2020 (NFJ087787) que se confirma].

PRECEPTOS:

DLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 19, 23 y 25.

RDLeg. 1/2010 (TR Ley de Sociedades de Capital), art. 317.

PONENTE:

Don Jose Antonio Montero Fernandez.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.421/2023

Fecha de sentencia: 13/11/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1939/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/11/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1939/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1421/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1939/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 22 de diciembre de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 481/2020, en el que se impugna la resolución de 20 de julio de 2020 del

Tribunal Económico- Administrativo Regional de Aragón, en la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número 44-00059-2017, interpuesta contra una liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad operaciones societarias.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la CAJA RURAL DE TERUEL, representada por el procurador de los tribunales don José María Angulo Sainz de Varanda, bajo la dirección letrada de don José Manuel Gavín Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 481/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, con fecha 22 de diciembre de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: PRIMERO.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo número 481 del año 2020, interpuesto por la CAJA RURAL DE TERUEL SOCIEDAD COOPERATIVA DE CRÉDITO contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente sentencia que anulamos, condenando a la devolución del importe debidamente ingresado y al pago de los intereses correspondientes.

Segundo.

No hacemos especial declaración de costas".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón tuvo por preparado mediante Auto de 14 de febrero de 2022, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero.

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 6 de octubre de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, existe una base imponible de valor económico para el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, y en caso afirmativo, si la magnitud de ese valor podría venir fijada por el importe en el que se extingue o reduce la obligación de aportar los dividendos pendientes de desembolso (dividendos pasivos).

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 19, 23 y 25.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el artículo 317 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [...]"

Cuarto.

Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala

que "...dicte sentencia anulando la impugnada y declarando como interpretación más correcta en Derecho la que respetuosamente solicitamos en el fundamento sexto de este escrito de Interposición, con la consecuente desestimación del recurso contencioso administrativo inicial".

Quinto.

Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la CAJA RURAL DE TERUEL se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...tras la tramitación oportuna, lo desestime íntegramente y dicte sentencia confirmando la resolución impugnada, refrendando la interpretación que respetuosamente se solicita en este escrito, que resulta coincidente con la acogida por la Sala a quo".

Sexto.

Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 7 de noviembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Sobre el debate.

Recoge el auto de admisión los hechos más relevantes para proceder al enjuiciamiento del conflicto suscitado, los que reproducimos por su interés:

1. Mediante una escritura pública de reducción de capital social otorgada el 5 de febrero de 2016, la entidad SOCIEDAD PARA LA PROMOCIÓN Y DESARROLLO EMPRESARIAL DE TERUEL, S.A., acordó la reducción del capital social de la entidad -aprobada en Junta General Extraordinaria y universal de accionistas- en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros, y como consecuencia de ello, modificar los Estatutos sociales.

2. El importe condonado a cada socio consta en una certificación del Acta de la Junta General Universal y Extraordinaria de dicha sociedad celebrada el 4 de diciembre de 2015, incorporada a la escritura pública, resultando que la SOCIEDAD PARA LA PROMOCIÓN Y DESARROLLO EMPRESARIAL DE TERUEL, S.A. tiene un capital social de 12.000.000 euros, representado por 120.000 acciones, que se encuentran íntegramente suscritas por los socios fundadores y desembolsadas en un 54,50 por ciento (6.450.000 euros).

3. En 26 de junio de 2012 se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente hasta el 3 de mayo de 2017. Existiendo recursos líquidos disponibles para atender suficientemente las previsiones de inversiones en proyectos empresariales, se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones. El importe que se condona a cada uno de los socios es el siguiente:

- A SEPI Desarrollo Empresarial, S.A. (SEPIDES), de las 40.000 acciones de las que es titular se le condona el desembolso pendiente de 1.820.000 euros.

- A Corporación Empresarial Pública de Aragón, S.L., de las 40.000 acciones de las que es titular se le condona el desembolso pendiente de 1.820.000 euros.

- A Caja Rural de Teruel S. Coop. de Crédito, de las 13.400 acciones de las que es titular se le condona el desembolso pendiente de 609.700 euros.

-Y a Ibercaja Banco, S.A., de las 26.600 acciones de las que es titular se le condona el desembolso de 1.210.300 euros.

4. Por cada una de las entidades se presentaron el 10 de febrero de 2016, las correspondientes autoliquidaciones por la operación de reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos, por la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, alegando exención/no sujeción, sin ingreso de cuota alguna.

5. A cargo de CAJA RURAL DE TERUEL SOCIEDAD COOPERATIVA DE CRÉDITO, la Subdirección Provincial de Hacienda de Teruel del Gobierno de Aragón, instruyó un procedimiento de comprobación limitada en relación con la operación de reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos, mediante una comunicación de inicio de actuaciones notificada a el 2 de noviembre de 2016. Se formulaba asimismo una propuesta de liquidación provisional por la operación citada, sobre una base imponible de 609.700 euros y tipo impositivo del

1 por ciento, al considerar que la reducción de capital realizada constituye hecho imponible del ITP y AJD en la modalidad de operaciones societarias del artículo 19.1 del TRLITPAJD.

6. El 11 de noviembre de 2016 la interesada formuló alegaciones, manifestando su disconformidad con la propuesta con fundamento en que no había existido un desplazamiento patrimonial efectivo, al no haberse entregado ningún bien o derecho a los socios y, por tanto, la base imponible debía ser "0". Mediante un acuerdo dictado el 31 de enero de 2017 se desestimaron las alegaciones de la interesada y se practicó una liquidación provisional por la operación e impuesto reseñados, sobre una base imponible de 609.700 euros, tipo impositivo del 1 por ciento, intereses de demora de 207,45 euros, resultando una deuda tributaria de 6.304,45 euros.

7. El TEAR de Aragón, por resolución de 20 de julio de 2020, desestimó la reclamación económico-administrativa deducida y frente a la misma, se interpone recurso-contencioso administrativo n.º 481/2020 ante la Sala de Aragón, que, por sentencia de 22 de diciembre de 2021, estimó el recurso, conteniendo, en lo que aquí interesa, el Fundamento de Derecho Cuarto la ratio decidendi de esa decisión: "(L)a Sala comparte estos razonamientos. A partir del art. 19.1.1o del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y tras dos sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (recs. 54411995 y 5321995), en las que se enjuicia la legalidad de diversos artículos del Reglamento del Impuesto relacionados con este hecho imponible, debe concluirse que no todas las disminuciones o reducciones de capital tributan por la modalidad "Operaciones Societarias", del ITP y AJD, sino solo aquellas que conllevan o Suponen un efectivo traslado o desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios. La reducción de capital por condonación de dividendos pasivos se articula liberando la obligación de los socios de realizar las aportaciones pendientes -esto es, la parte del capital social no desembolsada en el momento de la suscripción de las acciones- cuando la sociedad tiene

exceso de capital. Al quedar liberados de su obligación de efectuar las aportaciones pendientes debe entenderse que no se produce ningún desplazamiento patrimonial efectivo que pueda ser gravado, por lo que no se produce el hecho imponible del impuesto y la operación no queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD." (sic).

Segundo.

Antecedentes jurisprudenciales.

Sobre idéntica cuestión a la que nos ocupa se ha pronunciado este Tribunal en sentencia recaída en el recurso de casación 2591/2022, que ha sido deliberado en el mismo día que el presente, aunque previamente a este. Dada la identidad existente entre esos supuestos, por seguridad jurídica y coherencia, basta para resolver este reproduciendo lo dicho en el citado recurso de casación:

"Anteriormente se puso de manifiesto que la cuestión de interés casacional objetivo es del siguiente tenor - añadimos negritas para constatar los distintos planteamientos-:

"Determinar si, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, existe una base imponible de valor económico para el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, y en caso afirmativo, si la magnitud de ese valor podría venir fijada por el importe en el que se extingue o reduce la obligación de aportar los dividendos pendientes de desembolso (dividendos pasivos)."

Con el anterior recordatorio se pretende determinar el margen en que debe quedar centrado el debate, en tanto que, como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado, las posiciones que se han sucedido a lo largo del conflicto que nos ocupa han sido variadas, así dice que:

"Las posiciones de las partes habían sido:

a) El TEARA entendía que la cuestión era si la reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos debía tributar por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad operaciones societarias, entendiendo el Tribunal Económico Administrativo Regional que, con cita del art. 317 del TR de la Ley de Sociedades de Capital, la resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1997, las sentencias de la AN de 9 de marzo de 2016 y del TS de 22 de noviembre de 2021, recurso 1225/2010, y la consulta de la DGT n.º 2141/1999, de 12 de noviembre de 1999, que en este supuesto se produce un auténtico desplazamiento patrimonial de un derecho de la entidad a los socios en que la base imponible vendrá determinada por el valor real del derecho de crédito que la sociedad ostentaba frente a los socios.

b) La recurrente, SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL SA, consideraba, con invocación de los artículos 19, 23 y 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD) que en la operación comprobada de reducción de capital social mediante condonación de dividendos pasivos no se realizaba entrega de bienes o derechos a los socios por lo que la base imponible de Operaciones Societarias del ITPAJD debía ser cero y cero la deuda tributaria a liquidar. La reducción de capital por

condonación de dividendos pasivos sí quedaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias, pero no tributaría porque la base imponible sería cero.

c) El Abogado del Estado, en defensa de la resolución del TEARA, sostuvo que en la operación examinada, si bien no hubo un desplazamiento de bienes a favor del socio cuya deuda quedaba condonada, sí que se producía un incremento de su patrimonio como consecuencia de la condonación de dicha deuda (disminución del pasivo), lo que podía considerarse como la transmisión de un derecho a su favor que quedaría gravada por AJD, estando constituida la base imponible por el valor de ese derecho.

La Sala TSJ en sus tres últimos párrafos del fundamento 4º razona para estimar el recurso contencioso:

"A partir del 19.1 1º del TR de la Ley del ITP-AJD y tras dos sentencias TS de 2-11-1997 (recs 544/ 1995 y 532/ 1995) ..., debe concluirse que no todas las disminuciones o reducciones de capital tributan por la modalidad "Operaciones Societarias", del ITP y AJD, sino solo aquellas que conllevan o suponen un efectivo traslado o desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios.// La reducción de capital por condonación de dividendos pasivos se articula liberando la obligación de los socios de realizar las aportaciones pendientes -esto es, la parte del capital social no desembolsada en el momento de la suscripción de las acciones- cuando la sociedad tiene exceso de capital. Al quedar liberados de su obligación de efectuar las aportaciones pendientes debe entenderse que no se produce ningún desplazamiento patrimonial efectivo que pueda ser gravado, por lo que no se produce el hecho imponible del impuesto y la operación no queda sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD// Por lo expuesto procede estimar el recurso...".

Como pone de manifiesto la parte recurrida la DGT se ha pronunciado en Consulta Vinculante V-0839-21, de 8 de abril, en los términos siguientes:

"- Confirmación de que la reducción de capital con la finalidad de condonar dividendos pasivos del socio que todavía no son exigibles es una operación sujeta a la modalidad de OS (y, en consecuencia, no sujeta a la modalidad de AJD) con base imponible cero.

- Confirmación de que, en caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad OS el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles.

Cuestión planteada

RITPAJD RD 828/1995 art. 75-4 . TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 1, 19-1, 25-4, 31-2

Contestación completa

En relación con Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante ITP y AJD), debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto Refundido del citado impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre):

Artículo 1

"1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2.º Las operaciones societarias.

3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias".

Artículo 19

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades".

Artículo 25.4

"4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas".

Artículo 31

"2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

En desarrollo del artículo anterior, el Reglamento del Impuesto del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), establece en el apartado 4 de su artículo 75 , correspondiente a

casos especiales de cuota gradual en la modalidad de operaciones societarias, que "4. La de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de operaciones societarias, tampoco tributará por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados".

Primera cuestión: reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos.

De lo dispuesto en los preceptos anteriores se deriva que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados existe una incompatibilidad entre la modalidad de operaciones societarias y la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, de forma que si una operación está sujeta a operaciones societarias no tributa por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, tal como establece el artículo 31.2 en relación con el artículo 1.2º, ambos del Texto Refundido del impuesto. Esta incompatibilidad se produce incluso en el supuesto de que la operación no tribute efectivamente por operaciones societarias, como en el caso de las reducciones de capital sin devolución de aportaciones a los socios, ya que la operación está sujeta a tal modalidad, aunque la base imponible sea cero y no motive liquidación, como se infiere del artículo 75.4 del Reglamento del impuesto.

Luego, en el supuesto que se examina, en el que la base imponible de la reducción de capital sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), se puede concluir que la referida escritura de la reducción de capital no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco debe tributar por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados.

Segunda cuestión: Base imponible en el caso de disolución y liquidación de la sociedad.

En la normativa tributaria no se encuentren motivos para distinguir entre casos de mera reducción de capital por condonación de dividendos pasivos, y casos donde esta condonación se lleva a cabo en el contexto de la liquidación de la compañía, que no deja de ser la reducción del total del capital social. Por tanto, en caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles.

CONCLUSIÓN

1. La escritura de reducción de capital mediante la condonación de dividendos pasivos no motivará liquidación por la modalidad de operaciones societarias, ni tampoco estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados

2. En caso de disolución y liquidación de la sociedad, no formaría parte de la base imponible de la modalidad de operaciones societarias el importe de los dividendos pasivos condonados al socio, que todavía no eran exigibles."

En el caso que nos ocupa, ya se ha visto, en 26 de junio de 2012 se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente hasta el 3 de mayo de 2017; se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones; mediante escritura pública de 5 de febrero de 2016, la entidad SOCIEDAD PARA LA PROMOCIÓN Y DESARROLLO EMPRESARIAL DE TERUEL, S.A., acordó la reducción del capital social de la entidad en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros. En dicho momento aún no era exigible el desembolso, sin que se produjera devolución alguna a los socios.

Como se ha puesto de manifiesto el argumento fundamental del Sr. Abogado del Estado descansa en la comunicación del TEAR de Aragón y en la doctrina que mantenía la Dirección General de Tributos desde la consulta no vinculante 2141 de 1999 de 12 noviembre, lo que considera ratificado por este Tribunal Supremo en la sentencia referida a un supuesto de IRPF, por lo que entiende que si hay un desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos), y por ello hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria.

Con la Consulta Vinculante antes transcrita es evidente que la DGT parece resolver un caso distinto al que nos ocupa. En esta Consulta consideró que en una reducción de capital que tiene lugar mediante la condonación de dividendos pasivos a los socios, la base imponible estará constituida por el valor real de los derechos entregados a los socios, es decir el valor real de los derechos de crédito que ostentaba la Sociedad frente a los socios, los cuales se ven liberados de la obligación de desembolsar los dividendos pasivos pendientes. Sin embargo, como se ha expuesto en nuestro caso, no existe crédito alguno a favor de la Sociedad, pues a la fecha de la condonación no era exigible aún el desembolso, siendo evidente que en estos casos la base imponible, tal y como se reconoce en la Consulta transcrita, " sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), y no siendo exigibles no procede contabilizarlos como activos de la sociedad. No existe desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, en tanto que no existía deuda exigible, ni, por ende, devolución alguna.

Todo lo cual debe llevarnos a responder a la cuestión seleccionada de interés casacional objetivo en el sentido que en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, es cero".

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el presente recurso de casación.

Tercero.

Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1. Fijar la doctrina del presente recurso por remisión a lo expresado en el recurso de casación 1939/2022.
2. Desestimar el recurso de casación núm. 1939/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 22 de diciembre de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 481/2020, cuya confirmación procede.
3. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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