

**En los casos de reducción de capital social con condonación de dividendos pasivos, cuando aún no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del ITP y AJD, modalidad operaciones societarias, es cero**

**Se confirma la sentencia que anuló la liquidación girada por el ITP y AJD, modalidad operaciones societarias. Se plantea en el litigio si, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, existe una base imponible de valor económico para el citado Impuesto, 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-.**

Declara la Sala 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 es cero. En el caso examinado no existe crédito a favor de la sociedad recurrida, pues a la fecha de la condonación no era aún exigible el desembolso, de tal forma que la base imponible, tal y como reconoce la DGT, sería cero al no haber devolución de aportaciones, y, no siendo exigibles, no procede contabilizarlos como activos de la sociedad.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección 2.ª**

**Sentencia 1422/2023, de 13 de noviembre de 2023**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2591/2022

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En Madrid, a 13 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2591/2022, 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 24 de enero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 497/2020, en el que se impugna la resolución de 20 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa núm. 44-00058-2017, interpuesta contra una liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad operaciones societaria.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida SEPI DESARROLLO EMPREARIAL, S.A., representada por la procuradora de los tribunales doña Mercedes Caro Bonilla, bajo la dirección letrada de don Marcos Pereda Berlanga.

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. 497/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, con fecha 24 de enero de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" F A L L A M O S

PRIMERO.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo número 497 del año 2020, interpuesto por la sociedad SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL, S.A. 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 3 de marzo de 2022, que, al tiempo, ordeno 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 20 de octubre de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2.º) 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).

3.º) 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

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 "...tras la tramitación precedente, lo estime y 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". En el referido fundamento sexto solicitan a la Sala que "...fije jurisprudencia en este caso y para este impuesto de "operaciones societarias".

Se trata de la interpretación del artículo 19 en relación con los 23 y 25 del TRITPAJD para que forme doctrina sobre si en la operación de reducción de capital social mediante condonación de dividendos

pasivos existe una base imponible de valor económico y cuál sería la medición de ese valor, concurriendo presunción del artículo 88.3.a) LICA) y el supuesto del artículo 88.2.b y c) LICA.

En todo caso podrá establecerse o complementarse doctrina jurisprudencial ya dictada en unificación de doctrina en aplicación extensiva del artículo 88.3 a), al no existir jurisprudencia suficiente y completa, referida al impuesto sobre operaciones societarias, en relación sobre el punto concreto debatido.

De acuerdo con lo expuesto, se solicita de esa Sala que se dicte sentencia ESTIMATORIA del presente recurso de casación que anule y revoque por contraria a Derecho la sentencia impugnada y establezca en doctrina casacional objetiva que: En los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos se considerará base imponible para el ITP-ADJ modalidad de "operaciones societarias" el importe en el que se extingue o reduce la obligación de aportar los dividendos pendientes de desembolso (dividendos pasivos)."

QUINTO. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL, S.A., se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...tenga por hechas las alegaciones contenidas en el mismo frente al Recurso de Casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia del TSJ de Aragón dictada en el procedimiento 497 /2020, y por opuesta a esta representación al mismo, dictando sentencia por la que se desestime dicho recurso, y se confirme la Sentencia de Instancia en todos sus extremos, con expresa condena en costas a la recurrente".

SEXTO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuadas los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LICA, 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.

En el auto de admisión se recogen los hechos más relevantes que han de servir para centrar el debate que ha de dilucidarse en el presente recurso de casación. Al respecto cabe reproducir lo siguiente:

1.º.- Otorgamiento de escritura pública de reducción de capital social.

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.º.- Prórroga del plazo de desembolso del capital social y condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones.

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

- 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.

3.º.- Autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias.

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.

4.º.- Procedimiento de comprobación limitada.

En relación con SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL, S.A., 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 el 2 de noviembre de 2016.

Se formuló asimismo una propuesta de liquidación provisional por la operación citada, sobre una base imponible de 1.820.000 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.

El 14 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 1.820.000 euros, tipo impositivo del 1%, intereses de demora de 619,26 euros, resultando una deuda tributaria de 18.891,26 euros.

Dicha liquidación fue notificada el 3 de febrero de 2017

5.º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL, S.A interpuso reclamación económico-administrativa número 44-00058-2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón.

El 20 de julio de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

6.º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

SEPI DESARROLLO EMPRESARIAL, S.A formulo recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 497/2020 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"la 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."

Las normas que deben ser interpretadas, conforme se recoge en el auto de admisión, son los arts. 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 art. 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.

SEGUNDO. Posición de las partes.

El Sr. Abogado del Estado pone de manifiesto las distintas respuestas dadas tanto por los órganos administrativos como jurisdiccionales sobre la cuestión de interés casacional. Considera que se equivoca la sentencia de instancia cuando se pronuncia en el sentido de que no hay transmisión patrimonial en la condonación de dividendos pasivos, siendo más cierto que el obligado a esos dividendos ya no tiene que entregarlos y su deuda se extingue con lo que puede considerarse que tiene una mejora o un cambio en su patrimonio.

Para la recurrente sí hubo un cambio económico en el patrimonio del deudor de esos dividendos y esa modificación tiene un valor económico que será la base imponible del Impuesto ITP AJD, puesto que puede considerarse que tiene una mejora o un cambio en su patrimonio al no tener que entregar los dividendos y su deuda se extingue.

Añade que existe una jurisprudencia, representada por la sentencia de 22 noviembre, rec. cas. 1225/2010, que si bien referida al IRPF, entiende que en estos casos existe o no flujo patrimonial, siendo determinante a efectos fiscales, considerando que se puede producir ese flujo patrimonial en las reducciones de capital. El argumento de que no hay desplazamiento patrimonial por la circunstancia de que el liberado del dividendo pasivo pierde a su vez la participación en la sociedad de capital, no puede acogerse porque ambas magnitudes son heterogéneas (la aportación de dividendos pasivos es obligación económica real y cuantificada; las participaciones en la sociedad de capital pueden tener el valor de esos dividendos u otro valor o ninguno en sí), de tal forma que nada asegura que la participación en la sociedad, esa participación que desaparece al reducirse el capital, tenga el mismo "valor" patrimonial que los dividendos pasivos que ya no tendrán que aportarse. Si hay un

desplazamiento económico (supresión de una deuda, la de los dividendos pasivos) hay un valor patrimonial que podrá resultar como base imponible del impuesto por la operación societaria.

La parte recurrida considera correcta la tesis de la sentencia de instancia en tanto que al no haberse llegado a producir el desembolso inicialmente previsto, no se llegó a dar ningún movimiento patrimonial, que es lo que constituye el hecho imponible del impuesto. Afirma que existe discrepancia en la interpretación de la base imponible establecida en la Ley; el art. 25.4 establece que *"la Base Imponible en la disminución de capital coincidirá con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas"*, y el art. 23, que sujeto pasivo en caso de reducción de capital es el socio *"por los bienes y derechos recibidos"*; en la operación que nos ocupa, no se ha llegado a entregar ni a recibir ningún bien, ni se ha producido, por ende, un desplazamiento patrimonial, ni por tanto de entrega real de bienes o derecho. Se trataría de una operación societaria sin valor real, por lo que no puede decirse, que el valor real es el que corresponde al derecho de crédito condonado, puesto que no se estaría teniendo en cuenta la pérdida del valor social que tal condonación traería consigo.

Se remite la parte recurrida al último criterio de la DGT plasmada en la Consulta Vinculante, n.º V0839-21, de 8 de abril de 2021, en la que se concluye 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 actos jurídicos documentados. En la misma se considera que si bien la operación estaría sujeta, haciéndola incompatible con la modalidad de AJD, su base imponible sería cero al no haber devolución de aportaciones. Todo lo cual le lleva a la conclusión de que: 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."

TERCERO. Sobre el juicio del Tribunal.

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 4.º razona para estimar el recurso contencioso:

*"A partir del 19.1 1.º 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 1.2.º, 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.

CUARTO. 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 Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia.
2. Desestimar el recurso de casación núm. 2591/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 24 de enero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 497/2020, cuya confirmación procede.
3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.