

TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

TRIBUNAL SUPREMO Sala 3 Secc. 2

S. 01/12/2001

Ponente: Mateo Díaz

Madrid, 1 Dic. 2001.

La Sala 3.<sup>a</sup> Secc. 2.<sup>a</sup> del TS ha visto el recurso de casación 4429/1996, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el día 27 Mar. 1996, por la Secc. 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, en su rec. 48/1992, siendo parte recurrida D.<sup>a</sup> Ciro U. S., representada por la Procuradora D.<sup>a</sup> María Rosalva Yanes Pérez, bajo la dirección de Letrado, relativo a IRPF.

(. . .)

Siendo Ponente el Magistrado Sr. Mateo Díaz.

Fundamentos de Derecho

Primero: El presente recurso guarda evidente igualdad sustancial con el que se acaba de resolver por esta Sala en su S 17 Nov. 2001, recurso de casación 3510/1996, en el que fue parte recurrente la Administración y parte recurrida D.<sup>a</sup> Miriam U. S. Coinciden la fecha del acta de inspección, los conceptos y las cantidades exigidas por la Administración como deuda tributaria. La problemática es también idéntica y para cerrar las afinidades, el abogado del Estado opuso en aquel recurso los mismos motivos que ahora utiliza y que son los siguientes:

1. Infracción del art. 127, 5.º y 6.º del Reglamento IRPF, aprobado por RD 2384/1981, de 3 Ago., que define el concepto legal de dividendos en los supuestos de disolución de sociedades.
2. Id. del art. 124.4 de la Ley de la Jurisdicción citada, al haber acordado la sentencia impugnada el derecho a la indemnización fuera del trámite de incidentes prefijado por el precepto que se cita como infringido.

Segundo: Procede en consecuencia dar por reproducida la doctrina que allí expusimos, sin que incurramos en falta de motivación, al tratarse de la misma cuestión, en la que sólo varía la identidad del sujeto pasivo.

Dijimos entonces que la cuestión suscitada tuvo su origen en que la Inspección de Hacienda, en su día, no admitió la deducción de 6.137.259 ptas., practicada por el sujeto pasivo en su autoliquidación de IRPF, en concepto de dividendos percibidos de Sociedades, por entender que no se cumplían los requisitos establecidos en el art. 127, ap. 5, del Reglamento del Impuesto, pues la deducción se basaba en la escritura pública de 8 Feb. 1982, documento complejo que

contenía las operaciones de aumento inicial del capital, transformación de sociedad limitada en anónima, aumento posterior de capital, disolución parcial de sociedad y adopción de acuerdos sociales, en tanto que el precepto mencionado exige la disolución de la sociedad y la percepción por el socio de su cuota de liquidación. A juicio del actuario el negocio jurídico había consistido pura y simplemente en una venta de acciones del socio a la sociedad, con posterior amortización de las mismas por ésta.

En nuestro caso, el problema se reducía a determinar si era o no correcta la deducción en la cuota, hecha en la declaración del impuesto correspondiente a aquel ejercicio, del 10% de la cantidad obtenida en el reembolso mencionado, como procedente de beneficios sociales no distribuidos.

El art. 127.5, que se reputa infringido por la Administración recurrente, disponía que «en los casos de disolución de sociedades, tendrá la consideración de dividendo, a los efectos de la deducción regulada en este artículo, la parte de la cuota de liquidación social que corresponda a beneficios no distribuidos, siempre que éstos hubieran tributado por el Impuesto sobre Sociedades en la forma prevista en el ap. 1 de este artículo, la que se imputará a rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no constituirá incremento de patrimonio».

Por su parte, el ap. 6 de la misma disposición añadía: «A los efectos previstos en este artículo, tendrán la misma consideración que los dividendos... en general, aquellas percepciones obtenidas por los socios que, no teniendo el concepto estricto de dividendo, representan para aquéllos un rendimiento derivado de su condición de socio o accionista».

Como puede verse, la primera condición exigida por el texto normativo para la procedencia de la deducción es que el beneficio del que dicho dividendo procediera hubiese tributado efectivamente, sin reducción ni bonificación alguna, por el Impuesto sobre Sociedades.

Puesto que en el caso presente no se había producido ninguna disolución de la sociedad -en lo que aquí interesa sólo hubo una reducción del capital social, con amortización de acciones a cargo de las reservas libres de la sociedad, a fin de separar a determinados socios-, la Administración llegó a la conclusión de que el art. 127, en los apartados mencionados, no era aplicable en el presente supuesto.

La sentencia impugnada sentó una tesis que armonizaba la posibilidad de la deducción con la realidad de que el negocio social llevado a cabo no había implicado la disolución del ente social, interpretando que la deducción era aplicable a unas percepciones que, aunque no pudieran calificarse de dividendos, eran en definitiva rendimientos que procedían de la condición de socios.

En su FJ 5.º razona al efecto que, aun admitiendo el peso específico de los argumentos de la Administración, ha de tomarse en consideración que, en definitiva, la deducción por dividendos en el IRPF se apoya en la doble circunstancia de que el obligado tributario ha de incluir entre sus rendimientos determinadas percepciones que proceden de la sociedad, y que tales rendimientos han de corresponder a beneficios que hayan tributado por el concepto de impuesto sobre sociedades, tal y como resulta del art. 127.1, y que en el caso presente, las percepciones recibidas por los socios que se separaron son deducibles en su consideración de «percepciones» que «no teniendo el concepto estricto de dividendo representa para aquéllos un rendimiento derivado de su condición de socio o accionista», según exige el art. 127.6.

El supuesto que nos ocupa fue contemplado ya por nuestra S 30 Jul. 1999, recurso de casación 7007/1994, en la que asumimos totalmente la tesis que acabamos de exponer.

En consecuencia, debemos desestimar el recurso, en aras del principio de unidad de doctrina y de la inexistencia de consideración alguna que aconseje modificar dicha doctrina.

Tercero: En consecuencia, insistimos en que las cantidades percibidas por los socios que se separan, con cargo a las reservas, no son otra cosa que percepciones obtenidas por los mismos que, aun no siendo dividendos, representan un rendimiento derivado de su condición de socio o accionista y que, de no ser por ello, no se podrían percibir. Y es que, en definitiva, el reparto de reservas que se efectúa a quien se separa de una sociedad, cualquiera que fuera la causa -separación por causas legales o separación pactada-, no es más que una de las consecuencias del derecho a participar en las ganancias sociales -las reservas son beneficios no distribuidos-, que, como derecho esencial, se reconoce a todo accionista -art. 39.1 de la LSA de 1951 y 48.2 de la vigente de 1989-.

Cuarto: La S 30 Jul. 1999 añadió otros argumentos que, desde diversos ángulos, representan criterios normativos que apoyan esta tesis, recordando que el Reglamento del impuesto de Sociedades de 15 Oct. 1982, admitía expresamente -art. 136.4-, la deducción por dividendos, tanto para los casos de disolución como para los de separación, como la sigue admitiendo el art. 28.3 de la vigente Ley del Impuesto. Significativamente, además, en el Reglamento del IRPP de 1991, se hizo desaparecer la mención que hacía el de 1981, en su art. 127.6, a que los abonos derivaran de la condición de socio o accionista, para indicar que tendrían la consideración de dividendos «aquellas percepciones obtenidas por el sujeto pasivo que, no teniendo el concepto estricto de dividendo, representan para aquél un rendimiento derivado de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad».

Por ello concluía la S 30 Jul. 1999 que cualquier reparto de reservas es susceptible la deducción que analizamos, resultando ilógico sostener que sólo durante la vigencia del Reglamento de 1981 había de mantenerse un criterio distinto.

Quinto: El segundo motivo es también de obligada desestimación.

No puede invocarse el art. 124.4 de la Ley de la Jurisdicción de 1956, equivalente al art. 133.3 de la Ley actual de 1998, para deslegitimar la pretensión indemnizatoria del contribuyente con relación a los gastos que tuvo que soportar para paralizar la ejecutividad del acto administrativo, pues las normas invocadas legitiman a la pretensión resarcitoria que formule la misma Administración litigante o un tercero interesado en la ejecución, pero nada tiene que ver con el sujeto pasivo, a cuya iniciativa se debió precisamente la suspensión, y cuyo resarcimiento corre por conductos diferentes, concretamente al art. 42 de la Ley de 1956, y actualmente al art. 33.3 de la de 1998, que permitía y permite al interesado la adopción de las medidas adecuadas para el restablecimiento de la situación jurídica individualizada, entre ellas la indemnización de daños y perjuicios, obedeciendo al mismo fundamento de la responsabilidad patrimonial de la Administración, como recuerdan las SS 12 Jul. y la que estamos citando in extenso de 30 Jul., también de 1999 y cuantas en ellas se citan.

Sexto: La desestimación de todos los motivos del recurso implica la preceptiva condena en costas que determinaba el art. 102.3 de la Ley de 1956 ya citada.

Fallamos

Desestimamos el recurso de casación 4429/1996, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el día 27 Mar. 1996, por la Secc. 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, en su rec. 48/1992, siendo parte recurrida D.<sup>a</sup> Ciro U. S., imponiendo a la entidad recurrente condena en las costas del recurso, sin hacer pronunciamiento en cuanto a las de la instancia.

Lo pronunciamos, mandamos y firmamos.-Sr. Pujalte Clariana.-Sr. Sala Sánchez.-Sr. Rouanet Moscardó.-Sr. Rodríguez Arribas.-Sr. Mateo Díaz.-Sr. Gota Losada.