

LA ACEPTACIÓN DEL ACUERDO DE REPARTO DE DIVIDENDOS NO PUEDE FUNDAMENTAR UNA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EX ART. 42.2.A) LGT: STS DE 15 DE FEBRERO DE 2023, REC. NÚM. 3001/2021

Mercedes Navarro Egea
CU de la Universidad de Murcia
(España)

Resumen

La derivación de responsabilidad prevista en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 exige la prueba de la intención de colaborar en la ocultación de los bienes del deudor principal.

La sentencia comentada proporciona criterios interpretativos útiles ante la posibilidad de que la Administración tributaria pretenda fundamentar la derivación de responsabilidad a un socio que ha aceptado el reparto de dividendos acordado por el órgano competente de la sociedad, con el argumento de que aquel no asistió a la reunión ni impugnó el acuerdo societario.

Palabras clave

Recaudación, responsabilidad tributaria, responsable solidario, derivación de responsabilidad

Abstract

The derivation of liability provided for in art. 42.2.a) of the Law 58/2003 requires proof of the intention to collaborate in the concealment of the assets of the principal debtor.

The commented judgment provides useful interpretative criteria in view of the possibility that the tax administration may derive liability to a partner based on the acceptance for him of the distribution of dividends agreed by the competent body of the company, on the basis that he did not attend the meeting nor challenged the corporate agreement.

Keywords

Tax collection, liability for payment of the tax, person jointly and severally liable for payment of the tax, referral of responsibility

Cómo referenciar: Navarro, Egea, M. (2023). La aceptación del acuerdo de reparto de dividendos no puede fundamentar una derivación de responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT: STS de 15 de febrero de 2023, rec. núm. 3001/2021. *Revista Técnica Tributaria* (141), 199-207.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

Con la sentencia 414/2023, de 15 de febrero de 2023 (rec. 3001/2021), el Alto Tribunal casa y anula la SAN de 7 de octubre de 2020 (rec. 1258/2019), sentando algunos criterios orientadores mínimos a efectos de la aplicación del art. 42.2.a) LGT:

- 1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2. a) LGT es *subjetiva*, contiene un elemento tendencial y su declaración está *sometida a prueba* de la conducta y de la finalidad a que aspira.
- 2) Por regla general, *no basta con un mero no hacer pasivo* –no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social– si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del art. 42.2.a) LGT, pues tal postura sería en principio contraria a la propia fisonomía del precepto, ya que se consumiría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos exigidos por el precepto.
- 3) No cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiera dicha evasión.

2. Supuesto de hecho

La mercantil «Sunon, S.A» *recibió* 172.000 euros, en concepto de dividendos a cuenta, de la entidad «Explotaciones Noja Playa, S.L.», de la que es titular en el 10% del capital, sin que haya habido constancia de su participación en la Junta de Partícipes que, en diciembre de 2007, acordó tal reparto.

La Administración tributaria inició, en mayo de 2014, un procedimiento de derivación de responsabilidad frente a dicha entidad, que concluyó con un acuerdo en el que, de conformidad con el art. 42.2.a) LGT, se la declaraba responsable solidaria por las deudas tributarias de «Explotaciones Noja Playa, S.L.», fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de los dividendos percibidos (172.000 euros).

La obligada tributaria había vendido unas participaciones que le habían generado una plusvalía por importe de 1.753.053,74 euros (1.753.309,74-256,00), declarada en el IS del ejercicio 2007, y sobre la que había aplicado la exención

para corregir la doble imposición por dividendos y plusvalías prevista en el art. 21 del TRLIS. Esta minoración fue eliminada en el curso de un procedimiento inspector, lo que dio lugar a una deuda a ingresar como consecuencia de la regularización practicada por la Inspección, recogida en un acta de disconformidad, y en la que se hacía constar que «no» se apreciaban indicios de infracción tributaria en el hecho de la minoración aplicada por la sociedad conforme a una interpretación razonable de la norma.

Como consecuencia de estas actuaciones seguidas frente a la mercantil, la falta de pago por parte de esta de la deuda resultante de la regularización, luego de resultar denegada la solicitud de aplazamiento del pago –concretamente, por falta de justificación de las dificultades económico-financieras que le impedían el cumplimiento del pago–, desencadenó la posterior declaración de fallido y, en lo que aquí interesa, el inicio del expediente de derivación de responsabilidad frente a «Sunon, S.A.».

La sociedad interpuso reclamación económico-administrativa, que fue estimada por el TEAR al considerar que faltaban los requisitos para poder declarar la responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT; en particular, el elemento subjetivo. La resolución del Tribunal Regional fue revocada por el TEAC en el recurso de alzada interpuesto por la Administración tributaria.

En vía jurisdiccional, la Audiencia Nacional desestimó el recurso interpuesto por la mercantil por entender que, sin perjuicio de la dificultad de prueba del elemento intencional a través de las presunciones, la enorme plusvalía generada por la enajenación de las participaciones, unida al hecho de que inmediatamente se repartiera como dividendo, «son circunstancias que a todo socio, aunque no participara en la administración de la sociedad ni fuera informado de los detalles de la operación, permitían saber que el reparto de tal cantidad de dividendos provocaría la insolvencia de la sociedad para atender a las obligaciones tributarias que sin lugar a dudas se iban a generar».

Este pronunciamiento constituye el objeto del recurso de casación, cuyo Auto de admisión, de 9 de enero de 2022, pone el acento en la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las consecuencias derivadas de la aceptación del reparto de dividendos acordado por el órgano competente de la sociedad, a los efectos de determinar si puede constituir el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad «no asistir a la junta y, por lo tanto, no votar dicho acuerdo».

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo, de manera inmediata y en abstracto, rechaza que pueda ser llamado como responsable solidario el socio que no ha participado en la decisión del órgano colegiado que acordó el reparto de dividendos: «el mero hecho de aceptar la distribución de los dividendos acordados por la junta de accionistas –por un accionista que no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social–, no basta para constituir el pre-

supuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.2.a) LGT».

La sentencia profundiza, a la vista del caso, en la configuración de los elementos objetivo y subjetivo del tipo establecido en el precepto citado con arreglo al siguiente tenor literal: *«También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».*

El Alto Tribunal sostiene que son subsumibles en esta modalidad de responsabilidad aquellas conductas que son «tendencialmente evasivas del patrimonio del deudor principal», en presencia de ciertas deudas impagadas cuyo embargo o enajenación se impide o dificulta, pero «centradas en una acción positiva», un hacer, precisamente el de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de los bienes para sustraerlos a la acción de cobro de deudas concretas y determinadas.

Con arreglo a este patrón de análisis, la Sala descarta que se pueda verificar «un hacer activo» en el caso de autos. La actitud de causar o colaborar requiere, «al menos, la presencia, de modo directo o bajo representación, en la Junta en que se acuerda el reparto de dividendos». Nada de esto ocurre; por lo que concluye el Alto Tribunal que «beneficiarse económicamente del acuerdo, mediante la percepción de los dividendos, no basta, por sí solo, para entender el elemento normativo cuyo verbo rector es el de *causar* o *colaborar*». Bien entendido que: «Esto es así, en principio, a menos que constase positivamente, no por especulaciones o conjeturas, que la propia abstención o desistimiento forma parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios para escudarse en el no hacer y lograr con ello, materialmente, el resultado evasor. Si bien cabe esa posibilidad teórica, aquí no se habría concretado en prueba alguna, de una mínima solidez».

Adicionalmente, se requiere la «conciencia» de que, con la participación en la Junta, no solo se acuerda una distribución de beneficios, vía dividendos, sino «una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad».

Enfatiza el Tribunal que el tipo subjetivo, intencional, tendencial, descrito en el art. 42.2.a) LGT, requiere la existencia de dos personas, de dos partes, pues consiste en «causar o colaborar», lo que suscita la necesaria concurrencia de un acuerdo sociedad-socio con miras a frustrar la acción recaudatoria.

En ese caso, ni se ha probado ese elemento tendencial, ni consta la participación en la Junta. Tampoco se puede presumir la intencionalidad del socio sobre la base del «derecho de información» que se reconoce a los partícipes en las normas reguladoras de las sociedades limitadas. Este derecho del que gozan los socios o partícipes no se traduce jurídicamente en un deber para estos cuyo incumplimiento pueda ser generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.

La concurrencia de estos elementos esenciales, objetivo y subjetivo, ha de ser probada por la Administración. Y ello implica la prueba de la participación de «Sunon, S.A» en la Junta –algo que no presenta dificultad especial, atendiendo al régimen de publicidad en el Registro Mercantil de los acuerdos sociales–, el voto favorable a las decisiones adoptadas en ella, así como la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo, entre otros, la presencia del elemento tendencial o intencional.

4. Análisis

Parece obvio que el simple hecho de recibir el dividendo no puede convertir a un socio en responsable de las deudas de la sociedad, pues supondría desvirtuar la naturaleza de la responsabilidad tributaria, sustituyendo la responsabilidad subjetiva por otra objetiva.

La doctrina del Tribunal Supremo tiene declarado que el expediente de derivación de responsabilidad *ex art. 42.2.a) LGT* cumple una finalidad sancionadora, lo que conlleva no solo la verificación de una conducta activa por parte del presunto responsable, sino la concurrencia del elemento intencional en la ocultación o transmisión patrimonial, que es esencial y debe ser probado.

La relevancia de este componente tendencial es una constante en la construcción jurisprudencial y, como se puede apreciar, es la cuestión nuclear en el pronunciamiento objeto de análisis. La sentencia deja claro que la derivación de responsabilidad precisaría de la prueba por parte de la Administración de que, con la participación en la Junta, no solo se acuerda una distribución de beneficios vía dividendos, sino «una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad».

Difícilmente se puede concluir que el socio que se beneficia de los dividendos, sin participar en el acuerdo (por abstención o desistimiento), lo hace –causa o colabora– con la intención de llevar a cabo un plan o estrategia evasora. En este punto, la sentencia también es rotunda al rechazar que, a efectos de determinar la intencionalidad del socio en el sentido apuntado, sea relevante el ejercicio del derecho de información reconocido a los partícipes por las normas reguladoras de las sociedades limitadas (art. 51 de la Ley 2/1995 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, recogido en términos similares en el art 196 del Real Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Este derecho del que gozan los socios o partícipes, como bien apunta el Alto Tribunal, «no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores». De hecho, este derecho protege a la minoría del capital ante situaciones en las que la mayoría se niega al reparto de dividendos.

Hay que decir que otra cosa sería si el socio fuese administrador. Aunque este escenario no se plantea en el caso analizado, resulta de interés la sentencia de 19 de enero de 2023 (rec. 1693/2020), en la que, con reiteración de la doctrina ya dictada, el Tribunal Supremo hace hincapié en la distinta posición que ocupa

el socio frente a la figura del socio-administrador, respecto del que sí se podría llegar a apreciar un conocimiento de la situación financiera y patrimonial de la sociedad. Téngase en cuenta que al administrador le corresponde la formulación de las cuentas y la propuesta de la distribución de beneficios a los socios de la Junta General, por lo que la aceptación del reparto de dividendos por parte del socio-administrador podría constituir una participación en el vaciamiento patrimonial de la sociedad.

Otra de las singularidades del supuesto de responsabilidad definido en el art. 42.2.a) LGT consiste en que la conducta del responsable no se sitúa en la fase de liquidación, esto es, en la fase declarativa de la obligación tributaria, sino en la de ejecución o cobro de una deuda concreta. Esto es, el responsable no colabora en la génesis de la obligación tributaria principal. En este sentido, se dice en la STS de 14 de diciembre de 2022 (rec. 6321/2020) que este tipo de responsabilidad nace o dimana de conductas, «todas ellas acontecidas en fase recaudatoria, encaminadas, en su conjunto, al propósito de hacer estéril la acción de cobro de aquellas deudas».

Tal apreciación es relevante porque, en el caso analizado, no existe vinculación entre el acuerdo del reparto de dividendos y la deuda tributaria de «Exploataciones Noja Playa, S.L.», resultante de la regularización practicada por la Inspección en el ejercicio en el que se declara la plusvalía (2007), la cual resulta incobrable ya en sede de ejecución forzosa y como consecuencia de la declaración de fallido del deudor principal (mayo de 2014). El hecho de que la deuda tributaria antedicha estuviera relacionada con el ejercicio fiscal en el que se produjo la plusvalía que dio origen al reparto de dividendos no basta para fundamentar la derivación de responsabilidad a los socios –ni al recurrente, ni a los restantes –, sino que es necesario que concorra una relación causal clara e inequívoca entre el reparto de dividendos y la falta de pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal.

Sobre esta cuestión tiene dicho el Tribunal Supremo que «la obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (art. 21.1 de la Ley General Tributaria), mientras que la del responsable solidario ex artículo 42.2.a) de la misma ley se origina desde el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, causa o colabora en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal» (sentencia de 15 de junio de 2016, rec. 1916/2015, FJ 4º, con remisión a sentencias anteriores).

Dicho esto, cabe citar la sentencia de 12 de mayo de 2021 (rec. 62/2020), en la que se compendia la doctrina jurisprudencial sobre la exégesis del art. 42.2.a) LGT, pues en la misma se insiste en que se ha de estar a las circunstancias del caso concreto. Ello significa que la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes y derechos, incluso puede prosperar, conforme a la teoría del *pactum scaeleris*, cuando se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias. Insiste la Sala en que «el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se pro-

La aceptación del acuerdo de reparto de dividendos no puede fundamentar una ...

duce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación».

Sobre esta doctrina, el Tribunal Supremo precisa que la responsabilidad surge cuando se puede conocer la deuda y su nexo causal con la evasión urdida para mermar la capacidad patrimonial del deudor, lo que no ha tenido lugar en el momento en el que se acuerda el reparto de dividendos, que «se efectuó antes del final del año social –y fiscal–, y antes del devengo (que podría haber determinado, por acaso, una base negativa, por ejemplo)».

Llegados a este punto, las consideraciones expuestas ponen de relieve el interés que, en términos de seguridad jurídica, tiene esta sentencia, cuya doctrina es reiterada en la STS de 22 de febrero de 2023 (rec. 3005/2021) en relación con otro de los socios que asistió a la Junta con una conducta pasiva, sin adoptar actitud alguna frente al acuerdo de reparto de dividendos, pero que se benefició del mismo.