

Fiscal

El elemento intencional de la responsabilidad tributaria solidaria derivada de la colaboración en la ocultación de bienes a la Administración

El Tribunal Supremo establece unos criterios orientadores mínimos con los que determinar, ante cada caso concreto, si concurre o no el elemento tendencial o intencional del supuesto de responsabilidad tributaria solidaria establecido en el artículo 42.2a de la Ley General Tributaria.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 5 de febrero del 2023 (rec. núm. 3001/2021), dirime en casación si el mero hecho de aceptar la distribución de 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— puede constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos —ex art. 42.2a de la Ley General Tributaria— como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria y se le puede exigir el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad como responsable solidario.

1. Antecedentes del caso

Tal y como se desprende de los antecedentes del caso analizado por el Tribunal Supremo, en el 2005 una entidad española adquirió el 91 % de las participaciones de una entidad rumana y se contabilizó la operación en el ejercicio 2006 por un importe de 256 euros. En noviembre del 2007 dichas participaciones fueron vendidas por un importe de 1 753 309,74 euros y la entidad procedió a repartir dividendos en el mes de diciembre de ese mismo año —1 720 000 euros— entre sus nueve socios, correspondiendo por ello a la entidad ahora recurrente 72 000 euros, sin que conste que esta socia hubiera acudido o votado a favor del acuerdo de reparto del dividendo.

En dicho contexto, la entidad vendedora aplicó en su impuesto sobre sociedades del 2007 la exención por doble imposición, extremo que no fue compartido por la inspección al entender que no resultaba aplicable a la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones la exención establecida en el artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Desestimados los recursos interpuestos por la entidad contra la liquidación propuesta por la Administración, aquélla solicitó un aplazamiento de pago, que le fue denegado; posteriormente la entidad fue declarada fallida —más de seis años después de la celebración de la junta en la que se aprobó el reparto de dividendos— y la Administración procedió, por lo que aquí interesa, a dictar un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria frente a la entidad ahora recurrente, ex artículo 42.2a de la Ley General Tributaria, fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de 72 000 euros.

2. Análisis del Tribunal Supremo

El alto tribunal analiza, en primer lugar, los argumentos principales de la Sala de instancia, basados en una presunción de conocimiento. En ese sentido, aunque reconoce la dificultad que entraña probar el elemento intencional que exige la responsabilidad analizada, entiende que las circunstancias del caso, en especial el precio irrisorio de adquisición de las participaciones comparado con el de venta, permitían al socio declarado responsable saber que el reparto de tal cantidad de dividendos provocaría la insolvencia de la sociedad para atender a sus obligaciones tributarias. Este argumento, sin embargo, no es compartido por el alto tribunal, que entiende que, si tal diferencia sustancial de precio fuese constitutiva de un negocio irreal, anómalo, simulado o fraudulento, la

Administración habría obrado en consecuencia, algo que no sucedió. Y, aunque hubiera sido así, matiza el tribunal, tendría que acreditarse que el precio era irreal o falso, teniendo en cuenta que transcurrieron más de dos años entre la adquisición de las participaciones de la sociedad rumana arriba reseñada y su venta a un tercero, a quien no se imputa responsabilidad alguna como posible partícipe de estos hechos determinantes de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2a de la Ley General Tributaria.

En segundo lugar, el alto tribunal analiza los argumentos de la entidad recurrente, destacando a esos efectos los siguientes extremos:

- La falta de constancia de la presencia y del voto en la junta de accionistas en la que se acordó el reparto de dividendos, aunque no provoca automáticamente un efecto jurídico unívoco e indeclinable —el de la exclusión de la responsabilidad en todo caso—, son circunstancias muy fáciles de acreditar por la Administración, algo que en este caso no se ha probado.
- El hecho o acto de voluntad que abstractamente define el artículo 42.2a de la Ley General Tributaria se traduce en una conducta tendencialmente evasiva del patrimonio del deudor principal en presencia de ciertas deudas impagadas cuyo embargo o enajenación se impide o dificulta, pero centrada en una acción positiva de quien es causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes para sustraerlos a la acción de cobro en presencia de deudas tributarias concretas y determinadas. No basta, a efectos de entender producida dicha acción positiva, el mero hecho de

aceptar la distribución de dividendos en las circunstancias expuestas.

— A juicio del Tribunal Supremo, el presupuesto de hecho de la responsabilidad que nos ocupa requiere lo siguiente:

a) Un hacer activo, esto es, la actitud de causar o colaborar. Esto, en el caso analizado habría de traducirse, al menos, en la presencia, de modo directo o bajo representación, en la junta en que se acuerda el reparto de dividendos. Y ello porque beneficiarse económicamente de los efectos del acuerdo no basta, por sí solo, para entender que «se ha causado» o «se ha colaborado», salvo que pueda constatarse positivamente, no mediante especulaciones o conjeturas, que la ausencia en la junta o la abstención forme parte de un plan o estrategia evasora concordada con otros socios. En ese sentido, el tipo subjetivo, intencional o tendencial descrito en el artículo 42.2a de la Ley General Tributaria requiere la existencia de dos partes, pues consiste en causar o colaborar —incidiendo sobre el patrimonio del deudor principal—, lo que suscita la idea de un acuerdo sociedad-socio con miras a frustrar la acción recaudatoria.

Pues bien, el alto tribunal entiende que, desde tal perspectiva, en el caso analizado no concurre tal elemento intencional o tendencial. Por un lado —recuerda—, la conducta de la sociedad ya había sido evaluada por la Administración tributaria, considerándose libre de sospecha a efectos sancionadores. Además,

la declaración de responsabilidad se está sustentando sobre la adopción de un acuerdo antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata. Y, por último, desde el negocio del que deriva la responsabilidad del deudor principal —diciembre del 2007— hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de la recurrente —mayo del 2014— transcurren más de seis años, lo que genera sensiblemente la concurrencia del elemento intencional o finalista del tipo definido en el artículo 42.2a de la Ley General Tributaria, pues hasta ese momento no se consideró insolvente a la sociedad y, menos aún, que tal insolvencia se debiese a un reparto de dividendos producido con tan dilatada distancia temporal.

b) Además, se requiere la conciencia —probada— de que, con la participación en la junta (que no consta en este caso), no sólo se acuerda una distribución de beneficios, vía dividendos, sino una aspiración o intención eficiente de despatrimonialización de la sociedad. A tal efecto, el derecho de información de que goza el socio o partícipe no se traduce jurídicamente en un deber de información generador de responsabilidad, sino que constituye una garantía del socio minoritario frente a los administradores.

c) Incumbe a la Administración la carga de probar la participación del eventual responsable en la junta, su voto favorable a las decisiones adoptadas en ella y la concurrencia

de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo —tales como la presencia del elemento tendencial o intencional en virtud del cual la conducta se encamina de modo causal a privar o dificultar que el deudor principal haga frente a sus deudas tributarias—.

Sentado lo anterior, el Tribunal Supremo advierte de la dificultad de un pronunciamiento de alcance general y sin matices sobre la cuestión analizada, debido a su carácter circunstancial y casuístico a la hora de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2a de la Ley General Tributaria y de conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta.

Por tales razones, considera inoportuna una respuesta genérica a la cuestión de interés casacional planteada y opta por establecer los siguientes criterios orientadores mínimos:

- 1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2a de la Ley General Tributaria es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a la 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— para determinar que la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2a de la Ley General Tributaria. Defender lo contrario implicaría entender consumado el presupuesto de hecho de dicho precepto mediante el solo reparto de dividendos que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Por el contrario, se requiere, inexcusablemente, la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.
- 3) No cabe considerar a un sujeto incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2a de la Ley General Tributaria por 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 deudas tributarias concretas a que se refiriera dicha evasión.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Iván Escribano Ruiz

Tel.: (+34) 91 582 91 00
iescribano@ga-p.com

Núria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Adrián Boix Cortés

Tel.: (+34) 96 351 38 35
aboix@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna. Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.