



Roj: **STS 1928/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1928**

Id Cendoj: **28079130022023100142**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/05/2023**

Nº de Recurso: **8053/2021**

Nº de Resolución: **568/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3050/2021,**
ATS 10565/2022,
STS 1928/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 568/2023

Fecha de sentencia: 09/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8053/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8053/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 568/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **8053/2021**, interpuesto por la procuradora doña Lucía Marín Aguado, en nombre y representación de la entidad mercantil **VILLA PEJINA, S.L.**, contra la sentencia de 22 de junio de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1256/2019. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y, en su nombre, el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 22 de junio de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales GEMA AVELLANEDA PEÑA, en nombre y en representación de VILLA PEJINA S.L. contra la resolución procedente del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 30 de Enero de 2019, que estima el recurso de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de 25 de febrero de 2016, dictada en la reclamación nº 1028/2014, sobre acuerdo de declaración de responsabilidad en relación a las deudas de la entidad EXPLOTACIONES NOJA PLAYA por importe de 172.000 € [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora Sra. Marín Aguado presentó escrito de 10 de septiembre de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

- El artículo 9.3 de la Constitución española, que consagra el principio de seguridad jurídica, concretamente, en su vertiente de confianza legítima, pues la sentencia avala el comportamiento de una Administración que:

"[...] por un lado, para determinados procedimientos tributarios (inspección y recaudación al obligado principal) consider[a] que EXPLOTACIONES NOJA PLAYA SL ha actuado en base a una interpretación razonable de la norma y en consecuencia no podía éste saber, razonablemente, que se le iba a generar una deuda y, además, cuando EXPLOTACIONES NOJA PLAYA SL pretende hacer frente a la deuda mediante la modalidad de pago que consideró más ajustada a su situación (aplazamiento de pago) el órgano de recaudación determine que ésta tiene la suficiente solvencia económico-financiera para hacer frente al pago; sin embargo, por otro lado, afirme que los socios de EXPLOTACIONES NOJA PLAYA SL fueron conscientes de que al momento de repartirse los dividendos se estaba realizando un vaciamiento patrimonial de la sociedad, toda vez que tenían que, conocer que se iba a generar una deuda con la Hacienda Pública".

- Los artículos 21 y 42, apartado 2, letra a), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El artículo 108.2 LGT, pues *"[...] la prueba de presunciones [...] se realiza sobre [...] un precio de compra irrisorio [...], además, de que los responsables solidarios no tenían conocimientos fiscales".*

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 21 de octubre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Marín Aguado, en la citada representación, ha comparecido en calidad de recurrente el 19 de septiembre de 2021, y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 14 de octubre de 2021, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de julio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:



"[...] Determinar si el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas -por un accionista que no consta asistiera 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. 42.2.a) LGT, 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, con el fin de exigirle el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad como responsable solidario [...]"

2. La procuradora doña Lucía Marín Aguado en nombre y representación de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 19 de septiembre de 2022, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] en su virtud, me tenga por personada y parte y tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma contra la Sentencia de fecha 7 de octubre de 2020 (sic) dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, previos los trámites procesales procedentes, en su día dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito el 14 de octubre de 2022, donde dentro del plazo concedido y previa autorización, afirma:

"[...] dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades ex 93 LRJCA [...]"

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 3 de mayo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas -por un accionista que no consta asistiera 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. 42.2.a) LGT, 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, con el fin de exigirle el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad como responsable solidario.

SEGUNDO.- Remisión a nuestra sentencia de 14 de febrero de 2023, dictada en el recurso de casación nº 3001/2021 .

Este recurso es idéntico, en lo sustancial, al decidido en la sentencia que se ha mencionado en la rúbrica del fundamento jurídico. La misma doctrina ha quedado establecida, por remisión, en la sentencia de 22 de febrero de 2023, recurso casación nº 3005/2021, en virtud de recurso entablado por otra socia, persona física, minoritaria de la sociedad que era deudor principal.

En este recurso de casación resulta especialmente importante dejar constancia de los hechos acaecidos, en la medida en que sean relevantes para la resolución del recurso de casación, pues las circunstancias que rodean lo sucedido pueden ser decisivas. Al respecto, describe detalladamente, el auto de admisión, los hitos esenciales de la vía administrativa y judicial:

"SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación (los del asunto 3001/2021, similares en lo sustancial a los que aquí se debaten).

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

I. Actuaciones en la vía administrativa.

1º. Constitución de la entidad Explotaciones Noja Playa S.L.

La entidad Explotaciones Noja Playa S.L. se constituyó en escritura de 28 de febrero de 1997 ante el notario de Santoña don..., inscrita en el Registro Mercantil el 21 de abril de 1997, siendo los socios fundadores Doña Eulalia y la compañía Mercantil Turexplotel S.L.

2º. *Nombramiento de administradores.*

Por acuerdo de la Junta General Universal celebrada el 16 de marzo de 2005 y a través de escritura del mismo día ante el notario de Santander don... se cesó a la administradora única y se nombró a tres administradores mancomunados que actuaban conjuntamente y por tiempo indefinido: don Daniel, don Donato y don Enrique, los cuales aceptaron sus cargos.

3º. *Adquisición de participaciones sociales.*

El 1 de noviembre de 2005, Explotaciones Noja Playa S.L., *adquirió 91 participaciones sociales* de valor nominal 2,80 euros cada una y valor nominal total de 254,80 euros, de la empresa rumana Eurobulding Immobiliare SRL, mediante acto autorizado por el abogado d... Notario de Bucarest (Rumanía).

La operación fue contabilizada en el ejercicio 2006, el 01/01/2006, por importe de 256,00 euros, cargo a la cuenta "part. eurobulding immobiliare - 2400000". Esa adquisición suponía la tenencia del 91% del capital social de la entidad rumana.

4º. *Venta de las participaciones sociales.*

En escritura pública de 23 de noviembre de 2007, ante el Notario de Valladolid Explotaciones Noja Playa S.L., vendió a Onage Promociones e Inversiones S.L., las participaciones antes descritas, por 1.753.309,74 euros. El pago, según consta en la precitada escritura pública, se hizo mediante entrega de cheque bancario nominativo que quedó unido a la escritura.

5º. *Reparto de dividendos.*

El 11 de diciembre de 2007, Explotaciones Noja Playa, S.L. repartió un dividendo a cuenta de 1.720.000 euros entre sus nueve socios en proporción a su participación en el capital social, correspondiendo a Sunon, S.A., el 10%, 172.000 euros.

No consta unido a las actuaciones el acuerdo de la Junta de Partícipes en el que se acordó el reparto del dividendo, por lo que no consta que Sunon, S.A., acudiera a la Junta o votara a favor del reparto de dividendos, ni que fuera informada del estado de las cuentas de la sociedad.

En diciembre de 2007, la sociedad Explotaciones Noja Playa S.L., contabiliza el acuerdo y reparto de dividendos con el siguiente detalle:

6º. *Autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.*

El sujeto pasivo **Explotaciones Noja Playa S.L.**, presentó declaración-liquidación por el IS correspondiente al ejercicio 2007, declarando una base imponible de 18.378,24 euros y un importe a devolver de 10.794,87 euros.

En ella se consignó por el concepto de IS ejercicio 2007 **una disminución por exención por doble imposición** (artículos 21 y 22 del TRLIS) del resultado contable por importe 1.753.053,74 euros (diferencia 1.753.309,74 - 256,00), que había sido contabilizado el 26 de noviembre de 2007 por la venta de las participaciones como ingreso financiero en la cuenta 7600000.

7º. *Liquidación provisional efectuada por la AEAT.*

En la liquidación provisional efectuada por la Dependencia de Gestión Tributaria, por el concepto y periodo, resultó a devolver de 751,60 euros.

El interesado no presentó alegaciones, estando conforme con la propuesta de liquidación practicada.

8º. *Posterior procedimiento inspector.*

El 25 de marzo de 2010 se inició un procedimiento inspector que finaliza mediante la incoación de sendas actas de conformidad (IS 2005-06) y disconformidad (IS 2007), el 30 de junio de dicho año. En lo que respecta al ejercicio 2007, se propuso una liquidación de 567.831,62 euros, *por entender la Inspección que no resultaba aplicable a la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones la exención establecida en el artículo 21 TRLIS.*

En el acta de disconformidad el actuario indicó que (fj. 3):

"En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario abajo firmante, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 [LGT]".

La liquidación derivada del acta fue notificada el 28 de septiembre de 2010, interponiéndose reclamación ante el TEAR el 19 de octubre de 2010, desestimada en resolución de 25 de marzo de 2013. Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada ordinario ante el TEAC el 13 de mayo de 2013 que fue, asimismo, desestimado mediante resolución de 2 de julio de 2015.

9º. *Procedimiento en periodo ejecutivo.*

El 3 de marzo de 2011 se denegó a Explotaciones Noja Playa SL el aplazamiento del pago de la deuda relativa al IS del ejercicio 2007, por los siguientes motivos:

- *No se había justificado la existencia de dificultades económico financieras* que le impidieran hacer frente al pago de la deuda en plazo, la imposibilidad de obtener aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de caución, así como la inexistencia de otros bienes que permitan garantizar el pago de la deuda, plan de viabilidad.

- Por no haber quedado subsanados, tras el oportuno requerimiento al efecto, los defectos observados en su solicitud.

10º. *Declaración de fallido.*

El 5 de mayo de 2014 se procedió a declarar a Explotaciones Noja Playa S.L., como deudor fallido.

11º. *Procedimiento de derivación de responsabilidad.*

El 19 de mayo de 2014, el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de Santander acuerda inicio de procedimiento derivación de responsabilidad tributaria. Obran al expediente los siguientes documentos:

(i) Diario 2007, con los siguientes apuntes en el "Haber" (pdf 29):

- Capital social 6010,10 euros.

-Venta de participaciones 1.753.309,74.

-Liquidación de intereses 844.957,79 euros.

-Imposición a plazo fijo en La Caixa 2.600.000 euros.

(ii) Infonor Patrimonial B39413711 Explotaciones Noja Playa S.L. (pdf 45), en el apartado titulado "7.5.- Información sobre tráfico bancario" indica que:

"El contribuyente resulta titular/autorizado en cuentas con abonos superiores a 3.000 €, que en los últimos años han alcanzado 5.530.974,86 €. Las sumas de Importes más importantes por Ejercicio y Tipo de Perceptor son:

Ejercicio	Tipo de Perceptor	Suma	Importe
-----------	-------------------	------	---------

2007	Titular	5.530.974,86"	
------	---------	---------------	--

El 16 de julio de 2014, el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de Santander dictó acuerdo por el que se declaró a Sunon, S.A. responsable solidaria de las deudas tributarias de la entidad Explotaciones Noja Playa S.L., de conformidad con el artículo 42.2.a) LGT, fijándose el alcance de la responsabilidad en el importe de 172.000 euros.

12º. *Reclamación económico-administrativa.*

Contra el citado acuerdo, Sunon, S.A., interpuso la reclamación económico-administrativa nº NUM001 ante el TEAR de Cantabria.

Dicha reclamación fue estimada por resolución de fecha 25 de febrero de 2016. El TEAR estimó la reclamación al considerar que:

"[...] tal y como señalan los reclamantes, no se cumplen los requisitos mencionados, en especial el elemento subjetivo, ya que resulta muy difícil sostener que en los socios -Sunon, S.A., y el resto- existiera intención de colaborar en la ocultación de bienes del deudor principal, cuando ni aquéllos ni éste podían prever el nacimiento de una deuda tributaria como consecuencia de la operación controvertida, o al menos así se deduce del Acta de disconformidad cuando por el actuario se establece que **no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias**, afirmación que sólo puede sostenerse en la aplicación del artículo 179.2.d) de la LGT, que establece como motivo eximente de responsabilidad haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose que se ha procedido de tal modo cuando, entre otros casos, el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma los reclamantes lo explican perfectamente en su reclamación.

Por tanto, si partimos de una actuación al menos diligente del obligado tributario principal que declaró correctamente la operación de compraventa y aplicó, interpretando razonablemente la norma, la exención del artículo 21 del RDL 4/2004, no hay base para determinar que con el reparto de dividendos estaba realizando una ocultación patrimonial y, a partir de aquí, todo el procedimiento, tal y como señalan los reclamantes en su reclamación -argumentos que este Tribunal, con algún matiz irrelevante para la decisión final, hace suyos se cae por "su propio peso".

13º. *Recurso de alzada ante el TEAC.*

El día 7 de abril de 2016, la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada ante el TEAC.

En el trámite de alegaciones Sunon, S.A., adujo que:

"El Acuerdo de derivación se adoptó *sin que la Dependencia de Recaudación acreditara que mi representada acudió a la Junta de Partícipes, ni que votó a favor del acuerdo de reparto, así como tampoco que en la Junta se informó a todos los socios por quienes debían conocer la situación patrimonial y tributaria de la sociedad, -esto es por los administradores de la misma, que no se podría pagar a la AEAT a causa del reparto de dividendos que se acordaba. Tan sólo se declaró responsable a cualquier socio por el mero hecho de serlo*".

El 30 de enero de 2019, el TEAC dictó resolución por la que estimó el recurso de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación contra la resolución del TEAR de Cantabria, de fecha 25 de febrero de 2016, dictada en la reclamación nº NUM001 .

II. Actuaciones en la vía judicial.

1º. No conforme con dicha resolución, Sunon, S.A., interpuso recurso ante la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

En la demanda alegó que:

"Cuarto.- [...] Dicho Acuerdo de derivación de responsabilidad se dictó una vez que en el año 2014, esto es, -siete años más tarde del reparto de dividendos en 2007-, se declaró fallida a EXPLOTACIONES NOJA PLAYA, S.L. (ver Documento nº 13).

Quinto.- El Acuerdo de derivación se adoptó sin que se acreditara que mi representada hubiera acudido a la Junta de Partícipes, ni que votara el acuerdo de reparto de dividendos, así como tampoco que en la Junta se informara a todos los socios por quienes debían conocer la situación patrimonial y tributaria de la sociedad, -los administradores de la misma-, que se generaba una deuda por el Impuesto Sociedades y que la misma no se podría abonar a la AEAT a causa del reparto de dividendos que se acordaba. La AEAT tan sólo DECLARÓ RESPONSABLE A CUALQUIER SOCIO POR EL MERO HECHO DE SERLO".

Añadía que:

"[...] siendo la AEAT quien hace valer su pretendido derecho a derivar responsabilidad a mi representada por la deuda de Explotaciones Noja Playa, S.L, debería haber acreditado en el expediente administrativo, -lo que veremos seguidamente que no hizo-, que concurren todos los requisitos constitutivos del presupuesto fáctico que la habilitaría para la derivación y que hemos analizado.

No le corresponde a mi representada acreditar el hecho negativo de que no se reúnen los requisitos, sino a la Administración la prueba de su concurrencia [...].

Sobre los requisitos de la existencia de una deuda previa y de la producción de un vaciamiento patrimonial en la deudora:

Respecto del vaciamiento patrimonial de la deudora, poco podemos decir al no formar parte mi representada de su órgano de administración e *ignorar, por ello, su situación patrimonial* en el momento de repartir los dividendos y su evolución futura. Ponemos de manifiesto, eso sí, que la AEAT no declaró fallida a la sociedad sino hasta 2014, esto es, 7 años más tarde de dicho reparto, sin que, correspondiéndola probar el vaciamiento patrimonial que invoca (artículo 105 de la LGT)-, haya aportado al expediente administrativo datos acreditativos sobre cuál era la situación patrimonial de la deudora en el momento anterior y posterior al reparto de los dividendos. Obviamente, el que en 2014 la deudora careciera de bienes no es prueba de que tampoco los tuviera en 2007, y menos de que esa pérdida patrimonial se produjera a causa del reparto de dividendos.

Sobre la falta de prueba de la intervención de mi representada como causante o colaboradora: La responsabilidad no puede abarcar a todo socio "por el mero hecho de serlo", sino sólo a quien, siendo conocedor de la existencia de la deuda y del impago que se produciría posteriormente a la AEAT con el reparto de dividendos, participe en la Junta de Partícipes y vote a favor del mismo. La responsabilidad prevista en los



artículos 42.2 de la LGT y 1902 del CC es una responsabilidad subjetiva que debe probarse por quien pretenda exigirla (artículo 105 de la LGT nuevamente)".

2º. La Audiencia Nacional dictó sentencia el 7 de octubre de 2020, desestimando el recurso contencioso-administrativo.

La *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el fundamento de derecho cuarto con el siguiente tenor literal:

"[...] Sin perjuicio de la dificultad de prueba del elemento intencional a través de las presunciones, a nuestro juicio no pueden compartirse los argumentos de la demanda. La falta de actividad empresarial y de otros activos significativos en el patrimonio de la sociedad, según se desprende del libro diario, y la enorme plusvalía generada por la enajenación de las participaciones en la sociedad rumana, cuya adquisición también *suscita dudas en cuanto al precio irrisorio fijado*, unido al hecho de que inmediatamente después se repartiera como dividiendo la práctica totalidad del precio obtenido por la venta, 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. Lo que impide precisamente que se genere una cuantiosa deuda es la aplicación de la improcedente exención por doble imposición internacional, y no teniendo conocimientos fiscales ni habiendo sido informados de la tributación por los beneficios obtenidos en Rumanía, no tiene explicación en que no se dieran por enterados de las consecuencias fiscales de la operación y de la finalidad del reparto de dividendos y vaciamiento patrimonial de la sociedad".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...].

TERCERO.- Argumentos de la recurrente en su escrito de casación.

La parte recurrente, en su escrito de interposición del recurso, analiza los vicios jurídicos que reputa concurren en la sentencia de instancia, en los términos que, seguidamente, quedan reflejados:

"[...] En este sentido, entendemos que las siguientes sentencias del Tribunal Supremo, que a continuación exponemos, son expresivas de la jurisprudencia de la Sala aplicable al supuesto de autos.

1. STS 4 de noviembre de 2013, recurso nº 3262/2012) EBROMYL.

"La Inspección de los Tributos comprobó el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1995 a 1999, ambos inclusive, de Amylum, de la que Tate & Lyle trae causa. El procedimiento culminó con el acta firmada en conformidad A01 número NUM010, en la que se admitió la deducibilidad de los gastos financieros generados a dicha compañía como consecuencia del pago de intereses de préstamos concertados con entidades vinculadas. En concreto, parte de la suma satisfecha a Amycor NV y contabilizada en la cuenta "6690962100 comisión de cancelación préstamo".

En tal acta se analizaron los dos contratos de préstamo que unían a ambas sociedades y, en particular, sus cláusulas 3.4, de idéntica redacción y referidas a los costes de cancelación; a la vista de su contenido y teniendo en cuenta los principios contables del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), así como los artículos 19 y 148 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), se concluyó que correspondía computar, por el concepto de referencia y como gasto deducible en el periodo que discurrió entre el 19 de mayo de 1999 y el 31 de marzo de 2000, una determinada cantidad, resultado de distribuir la suma pagada en los ejercicios correspondientes, linealmente y en forma proporcional al número de días de cada ejercicio.

La Inspección de los Tributos también investigó a Ebromyl, en relación con los ejercicios 1997 a 2000, incluidos los dos, terminando la tarea inspectora con el acta de comprobado y conforme A06 número NUM002, que fue calificada de previa. En este documento, la Inspección, teniendo en cuenta en particular que Ebromyl tributaba como compañía dominante del grupo consolidado 134/00, a partir del ejercicio 1 de abril de 2000 a 31 de marzo de 2001, ejercicio no incluido en la comprobación, declara que no pudo proceder a la calificación del hecho imponible por lo que se refiere a los importes contabilizados como gastos financieros, elementos a los que no se extendía la comprobación y que correspondían a los dos créditos otorgados por Amycor NV.

Iniciada actuación de comprobación del citado grupo consolidado por el impuesto sobre sociedades de los periodos 2000 a 2004, se acordó incoar expediente de fraude de ley en relación con los ejercicios 2000/2001 a 2003/2004, durante los que, en lo que ahora importa, Tate & Lyle era sociedad dominada. La Inspección estimó no deducibles los intereses (gastos financieros) de los préstamos o créditos que Ebromyl tenía concertados con Tate & Lyle, ya analizados en las dos actas citadas, considerándolos ahora realizados en fraude de ley, por lo que en la liquidación del grupo consolidado incrementó la base imponible en el importe correspondiente.



En la vía económico-administrativo, Ebromyl adujo que la propia Inspección, con anterioridad, había admitido la deducibilidad de tales gastos financieros con ocasión de la comprobación realizada cerca de Amylum, causante de Tate & Lyle, y de Ebromyl, así como también al estimar una devolución de ingresos indebidos, por lo que, en aplicación de la doctrina de los actos propios, procedía hacer lo mismo en la investigación del grupo consolidado. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución que se encuentra en el origen de este recurso de casación (FJ 13º), rechazó el alegato.

...El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [...]"

...Al respecto hacemos nuestras las reflexiones que se contienen en el apartado 10 del repetido quinto fundamento jurídico de la sentencia recurrida.

Es decir para justificar la aplicabilidad de la referida sentencia al caso que nos ocupa se debe indicar que la Administración, al inspeccionar al obligado tributario principal exteriorizó, conscientemente, que había actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que su actuación se amparaba en una interpretación razonable de la norma, por tanto, a fecha de devengo del Impuesto razonablemente los socios a los que se reparte el dividendo no podían saber que fruto de un procedimiento inspector se generaría una deuda en EXPLOTACIONES NOJA PLAYA S.L. y, en consecuencia, al momento de distribuírseles no concurría en los socios el elemento volitivo/intencional de ocultar o participar en la ocultación del patrimonio de la obligada principal. Ello, además, en el año 2011 la Administración exteriorizó que EXPLOTACIONES NOJA PLAYA SL tenía unas circunstancias económico-financieras suficientes que le permitían hacer frente a la deuda liquidada.

Ello influye directamente en comportamientos posteriores de la Administración, pues resultaría contrario al principio de confianza legítima derivar por ocultación una deuda liquidada a un obligado principal, después de haberse afirmado que éste había actuado con arreglo a la normativa, toda vez que, el obligado principal, pretendió pagar la deuda liquidada en 2011, mediante la modalidad de aplazamiento de pago, intento frustrado al considerar, la Administración, que éste tenía solvencia suficiente.

Es decir, la Sentencia vulnera el principio de seguridad jurídica y confianza legítima, pues no se espera de una Administración que: **por un lado**, para determinados procedimientos tributarios (inspección y recaudación al obligado principal) considere que EXPLOTACIONES NOJA PLAYA SL *ha actuado con una interpretación razonable de la norma y no podía saber* que se le iba a generar una deuda y, además, cuando pretende afrontar la deuda (aplazamiento de pago) el órgano de recaudación determine que *ésta tiene la suficiente solvencia económico-financiera* para hacer frente al pago; por otro lado, **afirme que los socios de EXPLOTACIONES NOJA PLAYA SL fueron conscientes de que al momento de repartirse los dividendos se estaba realizando un vaciamiento patrimonial de la sociedad**, toda vez que tenían que, razonablemente, conocer que se iba a generar una deuda con la Hacienda Pública.

2. STS Sala Tercera 18 de noviembre 2015, recurso 860/2014 (Martín Timón).

CUARTO: ...debemos partir de que el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece:

"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:

1. 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".

Como se ha dicho en la Sentencia de esta Sala de 20 de junio de 2014 (recurso de casación 2866/2012) son requisitos del supuesto los siguientes:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.



2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación "cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)".

En definitiva, es esencial para el nacimiento tanto de la responsabilidad subsidiaria como de la solidaria que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente".

Al respecto, es evidente que la doctrina impone, para el nacimiento de la responsabilidad solidaria, que la actuación tendente a la ocultación debe ser posterior al nacimiento de la deuda para el deudor principal, es decir, tiene que haberse devengado el Impuesto previamente, cosa que no sucede, en el caso que nos ocupa, hasta el 31 de diciembre de 2007. Es en ese mismo momento que nace la deuda. No obstante, el reparto de dividendos (actividad de ocultación según la sentencia cuya casación se pretende) se produce en un momento anterior al devengo del Impuesto.

3. STS 1421/2016, de 15 junio de 2016, recurso de casación nº 1916/2015.

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso... promovido por Talleres Almo, S.A. (en lo sucesivo, "Talleres Almo"), contra la resolución... que la declaró responsable solidaria de las deudas tributarias de la entidad Prodaemi, S.L.... al amparo del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por un importe de 1.130.000 euros.

Argumenta que "[n]o podemos saber a ciencia cierta el pensamiento y razonamiento de la Sala; nos condena -y con gastos- a pagar 1.130.000 euros pero no sabemos si es por actos propios o por actos ajenos. Por una parte se nos atribuye, sin prueba ni relato circunstanciado, un "aspectos intencional de este comportamiento", "una conciencia" lo que parece aludir a una conducta propia, aunque tropiece con la dificultad ontológica de atribuir intencionalidad a las personas morales [...] y por otra se concluye con que "el deudor ya era conocedor de que debía abonar una importante cantidad a la Administración" y que desde la fecha del devengo "el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito". Es evidente que se está hablando de un tercero no convocado a juicio, que no puede defenderse; el deudor" [sic]. Añade que no se ha explicado en qué pueda consistir la "despatrimonialización", atribuida a Prodaemi, ni se expone conforme a la sana crítica cómo lo posible -"pueda incurrir"- haya pasado de la potencia al acto. Por ello, en su opinión, se infringen los apartados 1 y 3 del artículo 9 de la Constitución, así como el artículo 31.1 en cuanto demanda una legalidad, expresa y reforzada, para la exacción de prestaciones pecuniarias...

CUARTO: La obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (artículo 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 [véase en este punto las citadas sentencias de 20 de junio de 2014 (FJ 5º) y 18 de noviembre de 2015 (FJ 4º)]. Lo que quiere decir por lo que aquí importa: (i) que, como se infiere de los artículos 174.1 y 175.1 de la repetida Ley, la derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el periodo voluntario de pago para el deudor principal y (ii) que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1141 del Código Civil , el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios, no siendo obstáculo las reclamaciones entabladas contra uno para las que posteriormente se dirijan contra las demás, mientras no resulte cobrada por completo la deuda.

...queda acreditado que el reparto de dividendos se había realizado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto para el obligado principal. Toda vez que la responsabilidad solidaria no pudo acordarse porque sencillamente si la Administración afirmó *que frente al obligado principal, éste no pudo conocer razonablemente de la eventual deuda tributaria*, pues la exención que aplicó lo fue en base a una interpretación razonable de la norma, como puede concluirse que el obligado, pretendidamente, solidario actuó a sabiendas de que se estaba retirando dinero de la sociedad en la que participaba y a la que se le iba a generar una cuantiosa deuda con el Fisco, deuda que además, en 2011 trató de hacer frente el obligado principal y cuyo pago se frustró al denegarse la solicitud de aplazamiento planteada al considerar que tenía medios económicos y financieros suficientes para hacer frente a la misma...

En consecuencia la sentencia recurrida infringe jurisprudencia al aplicarse de forma incorrecta las previsiones contenidas en el artículo 42 de la LGT y jurisprudencia que lo interpreta, pues confunde devengo del IS con la realización de un hecho susceptible de generar renta y además, constando que el reparto de dividendos es anterior al devengo, avala la interpretación del TEAC, pues el devengo se toma al momento de realizarse un acto generado de rendimientos y no, como dice la Ley, al momento de cerrar el ejercicio social apartándose



así de la interpretación de la Sentencia nº 1421/2016 de 15 de junio, y conculcando lo previsto en el artículo 21 de la LGT".

CUARTO.- Argumentos exteriorizados por la Administración del Estado recurrida en su escrito de oposición.

No resulta de excesivo interés reseñar con detalle cuanto expresa el escrito de oposición del AE, limitado a copiar partes extensas de la sentencia, del auto de admisión, a transcribir los preceptos legales aplicables y a invocar la práctica identidad del recurso con diversos asuntos ya resueltos por esta Sala, en relación con diversas familias de socios de otra mercantil, sin explicar en qué datos residiría la conexión que, a su juicio, asociaría este asunto y los citados, salvo en el hecho de que la conducta, en unos y otros casos, se puso de manifiesto con ocasión del acuerdo adoptado socialmente de reparto de dividendos, siendo notablemente diferentes en lo demás las circunstancias de unos y otros asuntos, al margen de que los recursos de casación en que el Abogado del Estado encuentra similitud fueron ya resueltos, en sentido estimatorio, por razón de la concurrencia de otras causas, de orden procedimental, distintas de la referida.

Sólo es singular la exposición del escrito de oposición en las conclusiones recapitulatorias finales:

"[...] a) ...[Q]ue el reparto de dividendos se haga con anterioridad a la fecha devengo del Impuesto para el obligado principal no obsta en nada a la conclusión de que es un reparto desmesurado e inusual en el presente caso, dividendo a cuenta adoptado en acuerdo a toda velocidad y que no se plantea, prescinde totalmente de las potenciales obligaciones fiscales derivadas de una tan elevada plusvalía. Precisamente no es un dividendo final del ejercicio (anterior a la obligación fiscal, la que fuera) sino un dividendo meramente "a cuenta".

b) No puede decirse sin más que el obligado principal no pudo conocer razonablemente de la eventual deuda tributaria y que la exención de doble imposición internacional era una interpretación razonable, porque lo determinante aquí es el hecho del acuerdo del dividendo a cuenta (podríamos hablar de un dividendo "express" por la velocidad temporal a que fue adoptado el acuerdo) con la consecuencia de un vaciamiento patrimonial de la sociedad mercantil que hacía imposible el pago de cualquier deuda tributaria. Si el obligado principal no pudo conocer cuál era la deuda tributaria concreta, lo cierto es que imposibilitó con su acuerdo de reparto de dividendo a cuenta el pago de cualquier deuda tributaria potencial.

c) En fin, la cuestión de solicitar en el año 2011 un aplazamiento de pago, que no le fue concedido es indiferente al debate de la responsabilidad derivada precisamente por incurrir la sociedad en fallido patrimonial".

Es decir, que la defensa de la Administración no encuentra problema jurídico alguno en las infracciones aducidas de contrario, a las que no contesta.

QUINTO.- Análisis jurídico que efectúa la Sala.

Este análisis es reproducción íntegra de los razonamientos expresados en la sentencia de 14 de febrero de 2023, casación nº 3001/2021:

1. La cuestión identificada como de interés casacional tiene un contenido muy preciso, pues a través de ella se trata, con un carácter general, de "[...] Determinar 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. 42.2.a) LGT, 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, con el fin de exigirle el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad como responsable solidario".

Esto es, se trata con esa pregunta de indagar en la configuración de los elementos objetivo y subjetivo del tipo establecido en el precepto regulador de la responsabilidad, enunciado normativamente en estos términos:

"[...] 2. 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".

2. Los hechos narrados en el auto de admisión y completados -sin contradicción con los anteriores- en el escrito de interposición, permiten abrir el campo de la pregunta formulada en el auto con otras consideraciones.

De hecho, debe admitirse, como punto de partida, que ambos escritos procesales adolecen de cierta deficiente factura, al menos en la medida en que se desconectan, en cierto modo, de la fórmula contenida en la pregunta



de interés casacional a la que se trata de dar respuesta. El recurrente ha prescindido en buena parte de la pregunta y se ha centrado, en esencia, en otros datos y circunstancias diferentes, alguna de las cuales pueden ser decisivas para resolver el recurso, por conexión, como veremos, pero no se ha debatido sobre la presencia o participación de VILLA PEJINA en la Junta que acordó el reparto de dividendos y, partiendo de esa base elemental, que recoge el auto citado, si su conducta es susceptible de integrarse en el tipo definido en el artículo 42.2.a) LGT y en qué términos y con qué límites y efectos.

3. El Abogado del Estado no dice nada significativo en relación con la cuestión de interés casacional objetivo incorporada al auto de admisión, salvo el pasaje reproducido. Copia la sentencia sin más y minimiza apodóticamente cualquier efecto adverso sobre la procedencia de la responsabilidad solidaria impuesta que surge de la previa actuación de la Administración.

4. Hemos de admitir que el modo de sortear esas dificultades causadas por cierta discordancia de los escritos procesales de las partes con el enfoque que dan a la cuestión que el Tribunal Supremo ha considerado decisiva para, creando doctrina al efecto, resolver el litigio, sería, directamente, el de contestar a la pregunta de interés casacional de un modo directo y frontal, afirmando que no consta la presencia y voto de VILLA PEJINA en la Junta de Accionistas en la que acordó el reparto de dividendos. Aunque se trata de un hecho negativo -la no presencia- y aunque tal hecho no provoca automáticamente un efecto jurídico unívoco e indeclinable (el de la exclusión de la responsabilidad a todo trance), hemos de señalar que habría sido sumamente fácil para la Administración acreditar la participación de la recurrente en la citada Junta.

5. Así lo refleja el propio auto de admisión, como un punto de partida para la formulación de la cuestión de interés casacional, sin que hubiera el menor indicio de lo contrario: la Administración no ha probado esa participación, ni voto, de la recurrente. Y la Sala de instancia pone de manifiesto la dificultad de prueba del elemento intencional a través de las presunciones que presentan estos casos, centrando la responsabilidad, entre otros elementos, en el precio irrisorio de adquisición, comparado con el de venta, así como en indicios y suposiciones que se contienen en su fundamentación jurídica, a los que da implícito valor de plenas presunciones, dando a entender la concurrencia en esos datos *del enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano* (art. 386.1 LEC), sin analizar datos o elementos que operarían en sentido contrario.

6. Ello es así, ciertamente -la gran diferencia de precio entre los de adquisición y venta- pero, de serlo en un sentido patológico, de tratarse de un negocio anómalo, o con un precio de adquisición ficticio, en tal caso estaríamos ante una posible simulación (que no parece concurrir, pues no se niega, por parte de la Administración, que todos los negocios celebrados fueran reales, esto es, que existieron verdaderamente); o ante un fraude de ley -actualmente denominado conflicto en la aplicación de la norma-, iniciativa que no se efectuó, con lo que no cabe presumir otra cosa que la ausencia de razones apreciadas por la Inspección para poner en tela de juicio la existencia de negocios irreales, anómalos, simulados o fraudulentos, puestos de manifiesto como consecuencia de la adquisición y posterior venta de las participaciones.

De ser así, la Administración sin duda habría obrado frente a la sociedad con ocasión de la regularización de su situación fiscal relativa al impuesto sobre sociedades de 2007. En todo caso, acogida esa hipótesis como posible, habría que acreditar que el precio es irreal o falso, teniendo en cuenta que, atendiendo a las fechas, habían transcurrido 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 art. 42.2.a) LGT.

Sí cabe señalar, para salir al paso del razonamiento contenido en el fundamento cuarto de la sentencia *a quo*, que la imputación al socio, por la vía de la responsabilidad solidaria, de hechos atribuibles a la sociedad como tal, encierra un curioso empleo de esta figura de garantía de la deuda como una especie oblicua de cláusula antiabuso a éste, por hechos propios de la sociedad.

7. Prescindiendo de las demás cuestiones que se suscitan al margen de la formulada en el auto de admisión, la respuesta habría de ser que, en principio al menos, 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-, no basta para constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.2.a) LGT.

8. El hecho o acto de voluntad que abstractamente define el precepto 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, en un hacer, precisamente el de ser *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.

Se requiere, por tanto:



a) Un hacer activo: la actitud de *causar o colaborar* (al menos, con la presencia, de modo directo o bajo representación, en la Junta en que se acuerda el reparto de dividendos). Beneficiarse económicamente de los efectos del acuerdo, mediante la percepción de los dividendos no basta, por sí solo, para entender cumplido el elemento normativo cuyo verbo rector es el de *causar o colaborar*.

Ello es así, en principio, a menos que constase positivamente, no por especulaciones o conjeturas, que esa propia abstención o desentendimiento 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, sobre la existencia de ese *pactum scaeleris* al que nos hemos referido, si bien a otros efectos, a la hora de acotar el sentido y finalidad del art. 42.2.a) LGT.

b) Además, se requiere la *conciencia* -probada- de que, con la participación en la Junta (que no consta), no solo 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 -que no presenta dificultad especial, atendido el régimen de publicidad en el Registro Mercantil de los acuerdos sociales- de probar la participación de VILLA PEJINA en la Junta, el voto favorable a las decisiones adoptadas en ella y la concurrencia de los demás elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo, entre otros, la presencia del elemento tendencial o intencional, base de la responsabilidad objetiva, por virtud de la cual la conducta -de aprobar el dividendo- se encamina de modo causal a privar o dificultar que el deudor principal haga frente a sus deudas tributarias, lo que al menos debería suponer una cierta previsión y representación suficiente de la relación causal clara e inequívoca entre el reparto de dividendos y ese designio legal de impedir la actuación de la Administración tributaria, a la vista de las dificultades de cobro de determinadas deudas. No puede ser objeto de presunción en contra del responsable.

9. En el relato de los hechos contenido en el auto de admisión, además, constan estos hechos que podrían ser relevantes para la decisión del litigio (que ya se han reflejado antes):

"[...] 6º. *Autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades ["IS"] del ejercicio 2007.*

El sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el IS correspondiente al ejercicio 2007, declarando una base imponible de 18.378,24 euros y un importe a devolver de 10.794,87 euros.

El obligado tributario, Explotaciones Noja Playa S.L., consignó en su declaración por el concepto de IS ejercicio 2007, una disminución por exención doble imposición (artículos 21 y 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo -"TRLIS"-) del resultado contable por importe 1.753.053,74 euros, (diferencia 1.753.309,74 - 256,00), que había sido contabilizado el 26 de noviembre de 2007 por la venta de las participaciones como ingreso financiero en la cuenta 7600000.

7º. Liquidación provisional efectuada por la AEAT.

Como consecuencia de la liquidación provisional efectuada por la Dependencia de Gestión Tributaria, nº de referencia 2007200413701T9M, por el citado concepto y periodo, resultó un importe a devolver de 751,60 euros.

El interesado no presentó alegaciones, estando conforme con la propuesta de liquidación practicada.

8º. Posterior procedimiento inspector.

El 25 de marzo de 2010, se inició un procedimiento inspector que finaliza mediante la incoación de actas de conformidad (IS 2005-06) y disconformidad (IS 2007), el 30 de junio de dicho año. En lo que respecta al ejercicio 2007, se propuso una liquidación de 567.831,62 euros, por entender la Inspección que no resultaba aplicable a la plusvalía obtenida por la venta de las participaciones la exención establecida en el artículo 21 TRLIS.

En el acta de disconformidad el actuario indicó que (pdf 3):

"En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario abajo firmante, *no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 [LGT]*".

10. Quiere ello decir que la propia Inspección declaró, en el acta de disconformidad extendida, que no apreció indicios de infracción tributaria en el hecho de la deducción por doble imposición aplicada por la sociedad, surgida directamente como consecuencia de la venta de la sociedad rumana y de la percepción de dividendos -de la que surge la doble imposición-.



Ese dato es relevante y no puede ser minimizado como hace el TEAC, al estimar el recurso de alzada del Director del Departamento de Recaudación, así como la sentencia de instancia, máxime cuando, es de reiterar, contrasta la regularización sin sanción de la sociedad en el procedimiento inspector con la decisión de la propia sociedad -a través, obviamente de los socios que la integran- de repartir dividendos, a los efectos exigirles a éstos, al margen de la compañía, el coste económico derivado de la pretendida despatrimonialización.

11. Sin embargo, el tipo subjetivo, intencional, tendencial, descrito en el artículo 42.2.a) LGT, requiere la existencia de dos personas, de dos partes, pues aquélla consiste en *causar o colaborar* -incidiendo sobre el patrimonio del deudor principal-, verbos (y conducta) que suscitan necesariamente la idea de un acuerdo sociedad-socio -en actos como el tenido a la vista- con miras a frustrar la acción recaudatoria. Pues bien, a tales efectos, la conducta de la sociedad ya había sido evaluada por la Administración tributaria y considerada como libre de sospecha a efectos sancionadores.

11. Hay otro dato, además, que en nuestra opinión no es desdeñable:

Dentro del procedimiento seguido en periodo ejecutivo, el 3 de marzo de 2011 -esto es, más de tres años después de celebrada la Junta supuestamente causante de la despatrimonialización de la sociedad Explotaciones Noja Playa S.L., deudor principal-, se le denegó a ésta el aplazamiento del pago de la deuda relativa al IS del ejercicio 2007, por los siguientes motivos:

- *No se había justificado la existencia de dificultades económico financieras* que le impidieran hacer frente al pago de la deuda en plazo, la imposibilidad de obtener aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o seguro de caución, así como la inexistencia de otros bienes que permitan garantizar el pago de la deuda, plan de viabilidad...

Ello significa que, en marzo de 2011, la dependencia de Recaudación correspondiente de la AEAT niega un aplazamiento de una deuda fiscal, directamente relacionada con el periodo en que se produjeron las plusvalías derivadas del reparto de dividendos, aprecia que la sociedad -al menos en principio- *no padece dificultades económicas que le impidieran hacer frente al pago de las deudas en plazo, o careciera de bienes suficientes o no pudiera obtener aval u otra garantía.*

Tal dato, si se observa, es incompatible con la apreciación de que en 2007 se produjo una intencionada descapitalización de Explotaciones Noja Playa ocasionada por la distribución de dividendos, pues al menos, esta vez sí, con valor indiciario, no constaba aún a la Administración que la conducta imputada a SUNON por hechos acaecidos ese mismo año hubiera frustrado o entorpecido la posibilidad de cobro ejecutivo, o evitado o estorbado la práctica de embargos por dicha dependencia, toda vez que se afirma, al menos presuntivamente, que los bienes y derechos del patrimonio del deudor principal parecen incólumes si se deniega un aplazamiento intentado al efecto.

12. Pero es que hay más aún. De hecho, el 5 de mayo de 2014, más de tres años después de la denegación del aplazamiento, y más de seis desde la celebración de la Junta en que se concreta el negocio pretendidamente evasor, se procedió a declarar a Explotaciones Noja Playa S.L. como deudor fallido. Solo semanas más tarde -difícil de negar la conexión causal- al margen de que se trata, la declaración de fallido, de un trámite más propio de la responsabilidad subsidiaria -e innecesario para la solidaria-, tales actuaciones, por sus fechas muy posteriores a los negocios jurídicos, sitúan la insolvencia, formalmente al menos, más de seis años tarde, atendiendo a la fecha de la venta y de la obtención del dividendo.

Esto es, entre el negocio que se dice ilusorio de la responsabilidad del deudor principal (diciembre de 2007) hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad de VILLA PEJINA (mayo de 2014) transcurren más de seis años, lo que enerva sensiblemente la apreciación sobre la concurrencia del elemento intencional o finalista del tipo definido en el artículo 42.2.a) LGT, pues hasta ese momento, no se consideró insolvente a la sociedad y, menos aún, provocada tal insolvencia o fallido por el reparto de dividendos producido con tan dilatada distancia temporal y no por causas distintas.

13. La parte recurrente dedica la mayor parte del recurso a poner de manifiesto que el acuerdo de la Junta de Acreedores se celebró el 11 de diciembre de 2007, momento en que sitúa la Administración el hecho base de la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT, por lo que aún no se había devengado el impuesto sobre sociedades de 2007, que tiene lugar el 31 de diciembre de 2007 (atendiendo a que el ejercicio social coincide con el año natural).

Al efecto cita la sentencia de este Tribunal Supremo nº 1421/2016, de 15 junio, pronunciada en el recurso de casación nº 1916/2015.

"CUARTO: La obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (artículo 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** [véase en este punto las citadas sentencias de 20 de junio de 2014 (FJ 5º) y 18 de noviembre de 2015 (FJ 4º)].

Esta doctrina nuestra se encuentra reflejada en otras varias, que menciona el escrito de interposición y no puede ser interpretada, en sentido inverso al declarado como jurisprudencia, como la posibilidad de que la responsabilidad solidaria nazca a la vida jurídica antes de la principal, pues tal exégesis supone socavar los cimientos de la propia figura de la responsabilidad solidaria, que no deja de ser una obligación vicaria, instrumental o dependiente de una responsabilidad principal a la que acompaña o sustituye, según los casos.

Es verdad que, al margen de que en otras sentencias se haya matizado esta doctrina, conforme a la teoría del *pactum scaeleris*, esto es, ante casos de un probado acuerdo de voluntades que persigue el despojo total del patrimonio del deudor principal sin atender a las concretas deudas fiscales afectadas por los negocios elusorios concertados al efecto. Fuera de tal hipótesis, excepcional y sometida a la necesaria prueba, nuestra jurisprudencia se refiere a la deuda tributaria que surge de una regularización tributaria, de un lado, o al menos del devengo legal del impuesto -es decir, cuando se puede conocer la deuda y su nexo causal con la evasión procurada-, no cuando el acuerdo de reparto de dividendos, como aquí ha ocurrido, en las circunstancias en que se produjo, 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).

En cualquier caso, la interpretación que hace el TEAC, en resolución revocatoria de la del TEAR de Cantabria, que da la razón al director del Departamento de Recaudación, es ciertamente asombros:

a) En primer lugar, parece deducir del primer párrafo transcrito de la STS de 15 de junio de 2016, del recurso nº 1916/2015, que la responsabilidad solidaria puede surgir antes de la responsabilidad fiscal del deudor principal.

b) En segundo lugar, para soslayar el problema del devengo, afirma que el hecho imponible se produjo el 23 de noviembre de 2007, fecha de la transmisión a terceros de las participaciones de la rumana, así como que, de modo implícito, se sostiene que el hecho imponible y el devengo son cosas distintas, que ocurren en momentos diferentes.

De ser ello así, en el IS, también en el IRPF, cada negocio, acto o percepción de renta o fuente de gasto produciría un hecho imponible autónomo de la idea de devengo único, lo que podría afectar también a la prescripción, por ejemplo.

Dice literalmente la resolución del TEAC:

"[...] SÉPTIMO.- Por otra parte, no existe objeción para declarar la responsabilidad ya que el hecho imponible se produjo el día 23 de noviembre de 2007 (sic) mientras que el reparto de dividendos, origen de la ocultación, representativo de la responsabilidad declarada se produjo posteriormente en diciembre de 2007 (no cita fecha) , aunque el devengo se realizara legalmente el 31 de diciembre de 2007.

Tal tesis conlleva la posibilidad, a la que no opone el TEAC objeción o reparo, de que la elusión del embargo o el cobro que se castiga en el art. 42.2.a) LGT incluya deudas tributarias aún no nacidas o, eventualmente, sanciones aún no cometidas, lo que es cualitativamente más grave.

SEXO.- Jurisprudencia que se establece.

Somos conscientes de la dificultad que acarrea un pronunciamiento de alcance general, sin matices, que contestase con un *sí* o con un *no*, para todo caso que se pudiera presentar, a la pregunta planteada en el auto de admisión, porque, como se ha dicho reiteradamente, la tarea de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2.a) LGT y conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta, no sólo es eminentemente circunstancial y casuística, irreductible, casi, a la unidad, sino que también resiste con dificultad la fijación de una doctrina que, rígidamente establecida para todos los eventuales supuestos, pudiera dar lugar a situaciones de injusticia notoria, en un doble sentido o con riesgo de materialización de un doble peligro. Así, por regla general, hemos dicho que la conducta del artículo 42.2.a) LGT precisa de un acuerdo en que se plasme la conducta de la que la ley habla, de causar o colaborar en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Ahora bien, aceptar con carácter indiscriminado el hecho de que basta, en cualquier situación, con ese *mero hecho* al que se refiere el auto de admisión, de verse favorecido por lo acordado en una Junta, en lo tocante a lo allí decidido, al margen de la presencia o de la voluntad del socio y de su posición en la sociedad, favorecería sin duda una interpretación de la norma inclinada a sustituir la responsabilidad subjetiva por otra objetiva, que no es la querida en modo alguno por la ley, en la que el centro de gravedad recayese en la percepción del dividendo,



al margen de las demás circunstancias concurrentes; y, por el contrario, negar *a priori* toda posibilidad de que, a través de una buscada o pactada abstención o *desaparición de la escena* pudieran quedar sin consecuencia verdaderos actos de frustración o entorpecimiento de la acción de cobro, también podría ser una solución maximalista y, asimismo, injusta.

Por tales razones, consideramos inoportuna, por genérica, una respuesta directa y expresa, única en suma, a la cuestión que nos propone el auto de admisión.

No obstante ello, sí pueden establecerse criterios orientadores mínimos, fruto de nuestros razonamientos anteriores, para embridar y someter a control jurisdiccional pleno el ejercicio de la facultad de declarar la responsabilidad solidaria que nos ocupa:

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 artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura con 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 del 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 refiriera dicha evasión.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al sexto de la sentencia reproducida.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad **VILLA PEJINA, S.L.**, contra la sentencia de 22 de junio de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1256/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 1256/2019, deducido por Villa Pejina, S.L. contra la resolución del TEAC de 30 de enero de 2019, que estimó el recurso de alzada de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, contra la resolución del TEAR de Cantabria, de 25 de febrero de 2016, que, a su vez, había estimado la reclamación formulada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por importe de 172.000 euros, actos de revisión y derivación de responsabilidad que se anulan, por contrarios a Derecho.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.