



SUPUESTO DE HECHO MOOT COURT TRIBUTARIO 2024

1. ANTECEDENTES DE HECHO

D. Salazar Carmona (actualmente de 65 años) y su hija Doña Cristina Carmona (actualmente de 30 años) ostentan conjuntamente el 25 por ciento (el 23 y el 2 por ciento, respectivamente) de la sociedad INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (de ahora en adelante, "**Inversiones IA**"), cuyo objeto social consiste en la tenencia de participaciones sociales. D. Salazar es, a su vez, administrador solidario de Inversiones IA.

En fecha 4 noviembre de 2003, Inversiones IA adquirió una serie de terrenos para destinarlos a la construcción de varias promociones inmobiliarias. Debido a que dicha actividad no se correspondía con su objeto social, el 27 de diciembre de 2003 aportó los terrenos a la sociedad de nueva creación PROMOCIONES INMOBILIARIAS LLUCMAJOR, S.L. ("**Promociones IL**"), entidad dedicada a la promoción inmobiliaria.

Sin embargo, debido a determinadas complicaciones con el proyecto y, a la vista de una atractiva propuesta económica, Promociones IL decidió vender los citados terrenos en fecha 9 de abril de 2006 obteniendo por su venta una ganancia por importe de 62.576.369,64 €, sin que la promoción llegase a materializarse.

Debido a que Inversiones IA no llevaba a cabo actividad económica alguna, puesto que se limitaba a ostentar la participación en la sociedad Promociones IL, así como en otras entidades de su propiedad, esta tributaba de acuerdo con el régimen especial de entidades patrimoniales previsto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹ ("**TRLIS**"). En relación con la posibilidad de tributar de acuerdo con dicho régimen, Inversiones IA había consultado con su asesor fiscal, quien le había asegurado que era plenamente aplicable.

¹ Título VII "Regímenes tributarios especiales", Capítulo VI "Sociedades patrimoniales", artículos 61 a 63.



Es más, en el mes de abril de 2006, en orden a asegurar la tributación y el grado de claridad acerca de la tributación de la Sociedad que los administradores deseaban, y ante la cercanía del plazo para presentar la autoliquidación del IS del ejercicio 2005 (en el que la Sociedad tenía que tributar como sociedad patrimonial), se instruyó al asesor fiscal, abogado de reconocido prestigio e Inspector de Hacienda en excedencia para que, debido a su gran relación con el equipo inspector al que la Sociedad estaba adscrito, realizase una consulta informal sobre su opinión acerca de la necesidad de aplicar el régimen de sociedades patrimoniales, quien contestó a la solicitud del asesor fiscal con el envío de la consulta V0094-05, indicando que la misma podría resultar de interés. Dicha consulta concluye que resulta de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales a una sociedad que tenía la intención de realizar una actividad de promoción inmobiliaria, pero que finalmente no llega a realizarse, supuesto similar al de la Sociedad.

Se adjunta como **Anexo 1** la consulta V0094-05.

Sin perjuicio de lo anterior, debido a la complejidad del régimen previsto para este tipo de entidades, y con la intención de repartir dividendos derivados del resultado positivo del ejercicio 2006, D. Salazar, junto con el otro administrador solidario, en nombre de Inversiones IA, planteó una consulta formal a la Dirección General de Tributos ("**DGT**") en fecha 26 de mayo de 2006 en la que preguntaba acerca de la procedencia de la aplicación de dicho régimen, sobre todo a los efectos de conocer si el reparto del citado dividendo debía ir sujeto o no a retención (puesto que el régimen de entidades patrimoniales eximía de retención el reparto de los dividendos a los socios).

El 15 de junio de 2007, todavía a la espera de recibir contestación de la DGT a su consulta, Inversiones IA repartió dividendos por importe de 57.576.369,64 € (previamente repartidos por Promociones IL), recibiendo D. Salazar 13.242.565,02 € y Doña Cristina 1.151.527,39 € de acuerdo con su participación en el capital social de la entidad. La DGT respondió finalmente a la consulta planteada por el obligado tributario en fecha 26 de noviembre de 2008, negando la aplicación del régimen de entidades patrimoniales.

No obstante, la respuesta a la consulta vinculante no había tenido en cuenta determinadas circunstancias que eran relevantes por lo que Inversiones IA solicitó, con fecha 2 de enero de 2009, una aclaración de consulta a la DGT.



2. PROCEDIMIENTO INSPECTOR

En fecha 23 de julio de 2009, antes de la resolución de la aclaración a la consulta de la DGT, Inversiones IA fue notificada en su domicilio social el inicio del procedimiento inspector del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) de los ejercicios 2004-2006, así como en relación con las Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario (“**Retenciones**”) de 2007.

En el marco de las actuaciones de comprobación, la Inspección de los Tributos requirió a Inversiones IA para que aportara determinada documentación contable, así como para que justificase gastos deducidos por esta. Se adjunta como **Anexo 2** la Diligencia emitida por el órgano inspector. Finalmente, Inversiones IA aportó la totalidad de la documentación requerida el día 31 de agosto de 2009.

En fecha 16 de agosto de 2010 la Inspección puso fin al procedimiento inspector notificando a Inversiones IA las liquidaciones correspondientes al IS 2004-2006 (“**Liquidación IS**”) y a Retenciones 2007 (“**Liquidación Retenciones**”). La primera regularización se realizó en base a que Inversiones IA estuvo tributando durante el período comprobado al tipo del 15 por ciento de acuerdo con el régimen de entidades patrimoniales. La Inspección de los Tributos negó la procedencia de la aplicación de dicho régimen en tanto que consideraba que Inversiones IA ejercía la actividad de promoción inmobiliaria indirectamente a través de Promociones IL y, por consiguiente, consideró que Inversiones IA debería haber tributado al tipo general del 35 por ciento (vigente en el momento del trascurso de los hechos). Por consiguiente, la regularización consistió en aplicar a la base imponible del IS de la sociedad de los ejercicios comprobados el tipo que la Inspección consideraba aplicable, minorando el resultado en las cantidades efectivamente satisfechas.

La Liquidación de Retenciones también trajo causa de la eliminación de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales. Este régimen preveía que los dividendos repartidos a los socios de entidades que aplicasen dicho régimen especial no estaban sujetos a retención. Debido a que la Inspección de los Tributos entendía que Inversiones IA debía tributar conforme al régimen general, esta debería haber retenido en el pago de los dividendos satisfechos a sus socios. Como consecuencia de lo anterior, el órgano actuario exigió a Inversiones IA el pago de las retenciones que debería haber practicado en el año 2007 conforme al régimen general.



Asimismo, la Inspección entendió que, a lo largo del procedimiento inspector, tuvieron lugar determinadas dilaciones imputables a la Sociedad que debían excluirse, de acuerdo con el artículo 150 de la Ley General Tributaria ("LGT"), del cómputo de duración del procedimiento inspector. Se adjunta como **Anexo 3** un extracto de la Liquidación IS en el que se motiva dicha cuestión.

En definitiva, la Inspección giró las siguientes liquidaciones:

Liquidación	Períodos afectados	Importe²
Liquidación IS	2004-2006	21.115.273,93 €
Liquidación Retenciones	2007	11.889.510,23 €

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

En fecha 13 de septiembre de 2010 se notificaron a Inversiones IA los acuerdos de inicio del procedimiento sancionador en relación con los citados conceptos y ejercicios. El órgano actuario correspondiente determinó que era Inversiones IA quien llevaba a cabo la actividad de promoción inmobiliaria indirectamente a través de Promociones IL, cuya interposición tenía como única finalidad conseguir la aplicación del régimen de entidades patrimoniales y las consiguientes ventajas fiscales derivadas del mismo, en especial, la aplicación de un tipo de gravamen reducido del 15 por ciento y la no sujeción a retención del reparto de dividendos. El órgano actuario consideró que la actuación de Inversiones IA fue culposa, aplicando de forma consciente un régimen especial que sabía que no le correspondía con el fin de obtener una ventaja fiscal.

Así, el 31 de octubre de 2010 se notificaron los siguientes acuerdos de sanción en concepto de IS ("**Sanción IS**") y de Retenciones e Ingresos a Cuenta sobre los Rendimientos del Capital Mobiliario ("**Sanción Retenciones**"):

² Sin inclusión de los intereses de demora.



Sanción	Períodos afectados	Importe
Sanción IS	2004-2006	12.669.164.36 €
Sanción Retenciones	2007	7.133.706,14 €

El órgano actuario apreció que, en ambos casos, se había cometido la infracción de dejar de ingresar la cuota tributaria contenida en el artículo 191 de la LGT, calificando las conductas como graves, imponiendo de este modo, la sanción de una multa pecuniaria proporcional del 60%.

4. PROCEDIMIENTO SEGUIDO POR INVERSIONES IA

Inversiones IA, disconforme con las liquidaciones practicadas y las sanciones impuestas, interpuso recurso ante el TEAC y, ante el silencio de este, ante la Audiencia Adicional, solicitando la declaración de la procedencia de la aplicación del régimen de entidades patrimoniales y, en consecuencia, la anulación de las liquidaciones y de las sanciones derivadas de estas. Asimismo, alegó que, en todo caso, el ejercicio 2004 había prescrito y que no podía exigírsele el pago de la cuota tributaria y de la sanción referentes al mismo.

Por sentencia firme de la Audiencia Nacional se desestimaron las pretensiones de Inversiones IA en relación con la Liquidación IS y Sanción IS.

En relación con la Liquidación Retenciones y Sanción Retenciones, la Audiencia Nacional, por medio de sentencia de 23 de junio de 2023, confirmó la Liquidación Retenciones, pero anuló la Sanción Retenciones. Esta sentencia ha sido recurrida en casación por el Abogado del Estado y está pendiente de resolución.

5. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

En fecha 26 de enero de 2013, tras el procedimiento de declaración de responsabilidad correspondiente, se notificó la derivación de responsabilidad solidaria a D. Salazar y a su hija Doña Cristina por los siguientes conceptos:

A) En relación con D. Salazar:



El órgano de recaudación estimó que debía derivarse a D. Salazar la responsabilidad solidaria establecida en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT. El primero de ellos en tanto que, en su condición de administrador solidario de Inversiones IA, había colaborado activamente en la comisión de las infracciones tributarias impuestas a la misma y, en consecuencia, se le exigía la responsabilidad del conjunto de la cuota tributaria adeudada por Inversiones IA, alcanzando hasta las sanciones:

Concepto	Importe
Liquidación IS	21.115.273,93 €
Liquidación Retenciones	11.889.510,23 €
Sanción IS	12.669.164,36 €
Sanción Retenciones	7.133.706,14 €
Total:	52.807.654,66 €

Asimismo, el órgano competente entendió que D. Salazar había contribuido en la ocultación de bienes con la finalidad de impedir a la Administración el cobro de la deuda tributaria y, por consiguiente, también le derivó responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT con el límite del dividendo efectivamente satisfecho, esto es, hasta 13.242.565,02 €.

Se adjunta como **Anexo 4** el acuerdo de derivación de responsabilidad notificado a D. Salazar.

B) En relación con Doña Cristina:

A Doña Cristina, menor de edad en el momento de los hechos, también le fue notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero, en su caso, únicamente en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, con el límite de 1.251.527, 23 €, importe equivalente al dividendo que le fue distribuido.

Se adjunta como **Anexo 5** el acuerdo de derivación de responsabilidad notificado a D^a. Cristina.



6. SITUACIÓN ACTUAL

Tanto D. Salazar como Doña Cristina recurrieron en reposición y ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ("**TEARM**") -cuyos procedimientos fueron acumulados-, que estimó íntegramente sus pretensiones mediante una resolución dictada el día 28 diciembre de 2014 (la "Resolución del TEARM") con número de referencia 28/00111/2015), notificada al contribuyente el día 2 de febrero de 2015 y que tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales el día 24 de abril de 2015.

Disconforme con la Resolución del TEARM, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ("**TEAC**") el día 24 de mayo de 2015. Según la Administración, la Resolución del TEARM fue notificada al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria el día 6 de mayo de 2015. A efectos de justificar la fecha de notificación al Director de Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, consta en el expediente el documento adjunto como **Anexo 6**.

Durante el transcurso del procedimiento, para otros socios de Inversiones Inmobiliarias IA el TEAC consideró extemporáneos los recursos de alzada interpuestos por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y, por tanto, devinieron firmes las resoluciones del TEARM que anulaban sus derivaciones de responsabilidad en virtud del artículo 42.2.a.) LGT. Por ello, con fecha 20 noviembre de 2017, D. Salazar presentó alegaciones complementarias instando al TEAC a aplicar la doctrina recogida en las resoluciones respecto de otros socios, también al procedimiento seguido contra él.

Asimismo, también durante el transcurso del procedimiento económico-administrativo, D. Salazar tuvo conocimiento, de que otros socios de Inversiones Inmobiliarias IA, cuyos procedimientos o bien seguían vivos o bien había sido desestimados, habían pagado un total de 9.000.000 €. Por ello, con fecha 2 de diciembre de 2020, D. Salazar volvió a presentar alegaciones complementarias solicitando la minoración de la deuda que podía serle exigida.

Finalmente, el TEAC estimó las pretensiones de la Administración y anuló la Resolución del TEARM mediante resolución dictada el día 25 de mayo de 2023.



D. Salazar y Doña Cristina interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal de Justicia competente. Ante este Tribunal deben dirigirse los escritos de demanda y contestación que se refieren en el apartado siguiente.

7. MOOT COURT TRIBUTARIO

Los equipos admitidos en la fase escrita elaborarán dos escritos sobre el supuesto de hecho descrito, uno de demanda y otro de contestación, que deberán ser remitidos a la secretaría administrativa del Moot Court Tributario, mediante correo electrónico (sa@mootcourt-tributario.es), hasta el 2 de septiembre de 2024.

Los escritos deberán cumplir las especificaciones recogidas en el Anexo del reglamento de la competición.



ANEXO 1

Nº de consulta	V0094-05
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	28/01/2005
Normativa	TRLIS RD Leg 4/2004 art. 61
Descripción de hechos	<p>La sociedad de responsabilidad limitada consultante cuenta en la actualidad como únicos accionistas a dos hermanos y además, a los herederos de un tercer hermano fallecido (dos hijos y su mujer).</p> <p>En un principio, dicha sociedad se constituyó con el ánimo de construir un edificio para su venta. Para ello se reflejo como actividades en su objeto social, entre otras, la promoción, construcción, arrendamiento y compraventa de inmuebles.</p> <p>La sociedad tiene dos solares contiguos, uno de ellos al 50% con otros propietarios. Uno aportado al capital de la sociedad al momento de su constitución, y el otro (propiedad al 50%) adquirido por compra con posterioridad. Sobre ambos solares, se solicitó un proyecto básico (11/1998), una licencia de obras (6/9/2000), así como un informe geotécnico (11/2002).</p> <p>No obstante lo anterior, en el año 2003 y en lo que va del 2004, no se ha realizado trámite alguno distinto de los mencionados, conducente a realizar la promoción.</p> <p>Con fecha 22/6/2004 se ha acordado la disolución de la sociedad. Además, indicar que nunca, desde su constitución, la sociedad ha tenido ingreso alguno, por cualquier concepto (promoción, arrendamiento o venta de inmuebles), ni tampoco ha tenido empleados ni local exclusivamente destinado a llevar la gestión de la empresa.</p>
Cuestión planteada	<ol style="list-style-type: none">1. Si la sociedad debe tributar en el 2004 por el régimen general o por el régimen especial de las sociedades patrimoniales.2. Como debería tributar la sociedad en caso de venta del solar o de ambos (los dos llevan en poder de la sociedad más de un año) a partir de la fecha de la disolución.
Contestación completa	<p>En cuanto a la primera cuestión planteada indicar que el artículo 61 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, establece que:</p> <p>“1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:</p> <p>a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.</p> <p>Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.</p> <p>A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:</p> <p>(...)</p> <p>b) Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge</p>



y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de 90 días del ejercicio social”

Así pues, en el caso planteado, la consultante tendrá la consideración de patrimonial en el ejercicio 2004 si concurren en ella las tres circunstancias siguientes:

Primera. Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Segunda. Que más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar.

Tercera. Que las dos circunstancias anteriores concurren durante más de noventa días del ejercicio social.

Centrando el análisis en la primera de las condiciones expuestas, para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, hay que estar a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante TRIRPF), aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, establece:

“1. Se considerarán como rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

En el caso planteado por la sociedad consultante, ésta pretendía realizar una actividad de promoción inmobiliaria a la que afectó las dos fincas de su propiedad, solicitando los correspondientes permisos e informes técnicos para proceder a la futura edificación.

A este respecto, hay que puntualizar que la promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del apartado 2 del artículo 25 del TRLIRPF, que se refiere a las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles, actividades distintas de la promoción inmobiliaria. Al respecto, la nota del epígrafe 833.2 de la Sección 1ª del Anexo 1 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, establece que dicho epígrafe “comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas”. Por tanto, aunque la construcción se ejecute por los propios medios de la sociedad promotora o se subcontrate la construcción, es decir, se construya por medio de terceros, no significa que se deje de efectuar una actividad económica, la de promoción, ya que se asume el riesgo correspondiente a la venta del inmueble edificado.

No obstante lo indicado anteriormente, la consultante señala en su escrito que en el año 2003 y en lo que va del 2004, no se ha realizado trámite alguno distinto de los mencionados, conducente a



realizar la promoción inicialmente prevista. Por lo tanto, se deduce que nunca hubo un inicio material de la actividad promotora. La mera intención o voluntad de llevarla a cabo no implica su comienzo efectivo. Así, las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad, no supone tampoco su inicio material, más si cabe si como se apunta por la consultante se va a proceder a la disolución de la misma. En definitiva, la entidad no ha realizado una actividad económica, por lo que ningún elemento de su activo ha estado afecto a la misma, y puede concluirse que concurre en ella la primera de las circunstancias indicadas anteriormente.

En cuanto a la segunda de las circunstancias señaladas, la relativa a la composición de su accionariado, la consultante manifiesta de forma expresa que el 100 por 100 del capital social pertenece a un grupo familiar, por lo que se entiende que concurre en este caso.

Por último, que ambas circunstancias concurren durante más de noventa días del ejercicio social, también se entiende cumplido de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

En definitiva, la sociedad tiene la consideración de patrimonial en el periodo impositivo correspondiente al año 2004, habrá de tributar con arreglo a este régimen especial.

Respecto a la segunda cuestión planteada, indicar que, de conformidad con el artículo 109 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada:

“1. La disolución de la sociedad abre el periodo de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión «en liquidación».

3. Durante el periodo de liquidación continuarán aplicándose a la sociedad las normas previstas en esta Ley que no sean incompatibles con las establecidas en esta Sección.”

Por consiguiente, durante el periodo de liquidación la sociedad seguirá sujeta al Impuesto sobre Sociedades y deberá tributar de acuerdo con el régimen especial que le fuera aplicable con anterioridad al acuerdo de disolución, es decir, como sociedad patrimonial. En este sentido el apartado 3 del artículo 61 del TRLIS establece que la base imponible de la sociedad se dividirá en dos partes, la general y la especial, y se cuantificará según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), con las limitaciones y condiciones que en dicho apartado se indican, en especial, que en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena del TRLIRPF. El tipo de gravamen será del 40 por 100 para la parte general de la base imponible y la parte especial de la base imponible tributará al 15 por 100.

Así, en el caso planteado, la renta procedente de la transmisión de los solares se calificará como ganancia o pérdida patrimonial y, puesto que el periodo de tenencia es superior a un año, se integrará en la parte especial de la base imponible, tributando al tipo del 15 por 100.

ANEXO 2

Equipo Regional de Inspección Nº U4

Delegación Especial de Madrid

DILIGENCIA ÚNICA

Obligado Tributario	Razón Social: Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.		N.I.F.: B-87654321
	Domicilio Fiscal: C/ Amaniel, 2	Municipio: Madrid	Código Postal: 28015

En Madrid, a 14 de agosto de 2009, constituida la Inspección de Hacienda en la calle Guzmán el Bueno, 139, planta 11ª, donde existe oficina de la Inspección de los Tributos, comparece D. Salazar Carmona, N.I.F.: 12345678-X, en su calidad de representante del obligado tributario, cuyo nombre y domicilio fiscal se indican en el recuadro de la cabecera, se extiende la presenta diligencia para hacer constar los siguientes hechos, manifestaciones y circunstancias:

1º.- Por comunicación recibida por la entidad en fecha 23 de julio de 2009 se iniciaron las actuaciones de comprobación general del obligado tributario referidas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, y en concepto de Retenciones e Ingresos a Cuenta de Rendimientos del Capital mobiliario del período 2007.

2º.- En dicha comunicación se requirió al obligado tributario para que compareciera en las oficinas de la Inspección el día 6 de agosto de 2009, y aportara una serie de información y documentación con trascendencia tributaria en los períodos objeto de comprobación.

3º.- Se aporta la siguiente documentación:

- Un CD que contiene los libros diarios del 2004, 2005 y 2006 en formato texto y en hoja de cálculo.
- Copia del balance de aportación del patrimonio de la entidad a la ampliación de capital realizada por la sociedad Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.

Se han aportado los justificantes solicitados en la comunicación, a excepción de los siguientes, cuya petición se reitera:

Relación de gastos pendientes de aportar:

Fecha	Subcuenta Descripción	Importe
07/04/2004	60102000 – Servicios Técnicos Solar	13.006,89 €
05/06/2005	60102000 – Servicios Técnicos Solar	19.234,12 €
13/09/2005	60106000 – Gasto Financiero	447.910,52 €
23/03/2006	66201001 – Intereses Préstamos	62.425,75 €



4º.- Se solicita la aportación de los siguientes justificantes:

- Documentación justificativa del precio por metro cuadrado de 742,98 € fijado para determinar el valor de la transmisión de 62.576.369,64 €, correspondientes a los terrenos aportados a Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.; si se dispone de ello, se aportará informe o tasación pericial, acuerdo tomado en junta de socios, o cualquier otro documento del que disponga la entidad en la que se haya determinado dicho valor.

5º.- La próxima visita tendrá lugar el día 31 de agosto de 2009 a las 11.30 horas en la oficina de la Inspección C/ Guzmán el Bueno, 139, planta 11ª.

Se advierte al interesado que la no aportación de la documentación solicitada en su totalidad o la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados se considerará como dilación no imputable a la Administración de conformidad con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT, por tanto, no se computará en el plazo establecido en los artículos 104.2 y 150 de la vigente Ley General Tributaria 58/2003.

Puesto que no ha sido objeto de aportación la totalidad de los documentos requeridos en la comunicación, el tiempo que transcurra entre esta diligencia y el momento de aportación de esos documentos, se considera como dilación no imputable a la Administración.

Esta diligencia tiene el carácter de documento público y, por tanto, hace prueba del contenido anteriormente consignado, salvo que acredite lo contrario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En prueba de todo lo cual se extiende la presente diligencia por duplicado, firmando el compareciente ambos ejemplares, y recibiendo uno de ellos.

EL COMPARECIENTE

LA INSPECCIÓN

Fdo.: D. SALAZAR CARMONA

Fdo: EL INSPECTOR

INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L.



ANEXO 3

Equipo Regional de Inspección Nº U4

Delegación Especial de Madrid

ACUERDO DE LIQUIDACIÓN IS

Obligado Tributario	Razón Social: Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.		N.I.F.: B-87654321
	Domicilio Fiscal: C/ Amanuel, 2	Municipio: Madrid	Código Postal: 28015

I. ANTECEDENTES DE HECHO

[...]

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

[...]

SEGUNDO: CÓMPUTO DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES.

En aplicación de lo dispuesto en los artículos 150 y 104.2 de la Ley 58/2003, las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al sujeto pasivo del inicio de las mismas. A los efectos de dicho plazo, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente ni los periodos de interrupción justificada.

El artículo 150 de la LGT establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contados desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley". (...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse."

De acuerdo al artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.



Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Como se describió en los antecedentes de hecho, la notificación al contribuyente del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación tuvo lugar el día **23 de julio de 2009**. El acta de disconformidad fue firmada el **10 de agosto de 2010** con la presencia del representante autorizado del obligado tributario.

La Oficina Técnica, como se indicó en los antecedentes de este acuerdo, ha examinado meticulosamente la totalidad de los documentos que obran en el expediente, mostrándose a continuación un breve resumen del contenido de los más representativos en lo que aquí interesa destacar:

23/07/2009: Inicio de actuaciones de comprobación e investigación: Se comunica el inicio del procedimiento inspector al contribuyente en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, y en concepto de Retenciones e Ingresos a Cuenta de Rendimientos del Capital mobiliario del período 2007. En dicha comunicación se solicitaba al contribuyente que aportara cierta documentación y se le indicaba que la próxima visita tendría lugar en fecha 6 de agosto de 2009.

06/8/2009: Comunicación de incomparecencia de la Inspección mediante correo electrónico de la Inspección: Se le indica que no ha comparecido en la fecha señalada en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, se le reitera la petición de aportación de documentación, y se le informa de la dilación.

14/08/2009: Diligencia única: El contribuyente aporta cierta documentación, pero no la totalidad, informándosele de que la dilación por el retraso no es imputable a la Administración tributaria. Además, se le solicita la aportación de nuevos documentos, y se le cita para el 31/08/2009.

31/08/2009: Entrega de documentación pendiente: El contribuyente aporta la documentación restante.

05/07/2010: Actas: Firma de las actas en disconformidad.

•

De dicha labor, y del contenido mismo de los documentos examinados, la Oficina Técnica ha determinado que, en referencia al cómputo del plazo de doce meses, y según lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, se han producido, como mínimo, los siguientes periodos de interrupción justificada, así como las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria:

1. **Del 06/08/2009 al 14/08/2009: 8 días:** Falta de aportación de toda la documentación pendiente.
2. **Del 15/08/2009 al 31/08/2009: 16 días:** Falta de aportación de toda la documentación pendiente.

Estos plazos suman 24 días, que no deben contarse a efectos del cómputo de los plazos previstos para la instrucción y terminación del procedimiento. Por tanto, habiéndose notificado el inicio de actuaciones el día **23 de julio de 2009**, el plazo de 12 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, no ha sido superado.

[...]

Fecha: 16 de agosto de 2010.



ANEXO 4

Equipo Regional de Inspección Nº U4

Delegación Especial de Madrid

ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL CURSO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR POR CAUSANTE O COLABORADOR EN LA REALIZACIÓN DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA Y POR COLABORACIÓN EN LA TRANSMISIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS DE ACUERDO CON LOS ARTÍCULOS 42.1.a) y 42.2 a) DE LA LEY 58/2003, GENERAL TRIBUTARIA.

Obligado Tributario	Apellidos y nombre: Carmona, Salazar		N.I.F.: 12345678-X
	Domicilio Fiscal: Ruiz de Alarcón, 23	Municipio: Madrid	Código Postal: 28014

Obligado Tributario	Nombre	NIF
Sujeto Pasivo	Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.	B-87654321
Responsable Tributario	D. Salazar Carmona	12345678-X
Domicilio Fiscal del Resp. Tributario	C/ Ruiz de Alarcón, 23, Madrid, 28014	

Supuestos de Responsabilidad	Causante o colaborador en la comisión de la infracción tributaria y en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria tendente al cobro de la deuda
Precepto legal	Art. 42.1. a) y 42.2.a) Ley 58/2003, General Tributaria
Alcance de la responsabilidad art. 42.1.a) Ley 58/2003	52.807.654,66 €
Alcance de la responsabilidad art. 42.2.a) Ley 58/2003	13.242.565,02 €

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- RESULTADO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DESARROLLADO CON EL OBLIGADO TRIBUTARIO INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (B-87654321).

La Dependencia Regional de Inspección de Madrid, en relación con el obligado tributario INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (B-87654321), realizó actuaciones de comprobación e investigación por los siguientes conceptos y períodos:



- Impuesto sobre Sociedades - Períodos 2004, 2005 y 2006.
- Retenciones e Ingresos a Cuenta del Capital Mobiliario - Período 2007.

Dichas actuaciones finalizaron con la incoación de las siguientes actas:

Concepto	Período	Importe	Fecha
Impuesto sobre Sociedades	2004-2006	21.115.273,93 €	05/07/2010
Retencs. E Ingrs. Cta. Cap. Mob.	2007	11.889.510,23 €	05/07/2010

SEGUNDO.- RESULTADO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEGUIDO CON EL OBLIGADO TRIBUTARIO INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (B-87654321).

El correspondiente órgano competente, en relación con el obligado tributario INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (B-87654321), realizó actuaciones de comprobación e investigación por los siguientes conceptos y períodos en el marco de un procedimiento inspector:

- Impuesto sobre Sociedades - Períodos 2004, 2005 y 2006.
- Retenciones e Ingresos a Cuenta del Capital Mobiliario - Período 2007.

Dichas actuaciones finalizaron con la incoación de las siguientes actas:

Concepto	Período	Importe	Fecha
Impuesto sobre Sociedades	2004-2006	12.669.164.36 €	31/10/2010
Retencs. E Ingrs. Cta. Cap. Mob.	2007	7.133.706,14 €	31/10/2010

[...]

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

A) JUSTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD AL AMPARO DEL ARTÍCULO 42.1. A) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

La LGT (Ley 58/2003) en su artículo 42.1 a) establece que:

“Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”.

La actual LGT en su art. 42.1 a) exige para la declaración de esta responsabilidad, en cumplimiento de dos presupuestos de hecho: la comisión de una infracción por el sujeto pasivo, y la participación y/o colaboración activa del responsable en la comisión de dicha infracción tributaria del sujeto pasivo o deudor principal.

1) Comisión de una infracción por el sujeto pasivo:



El primero de los presupuestos es la comisión de una infracción tributaria por el propio sujeto pasivo, circunstancia que ha quedado acreditada en un apartado anterior, al que nos remitimos.

2) Ser causante o colaborador activo en la comisión de la infracción.

El segundo de los presupuestos necesarios para la exigencia de esta responsabilidad es la participación y/o colaboración activa del responsable en la comisión de la infracción tributaria del obligado tributario. Por tanto, para declarar responsable solidario de las deudas tributarias y sanciones de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. descritas anteriormente a D. Salazar Carmona (NIF 12345678-X), es preciso determinar su grado de participación en los actos que han dado lugar a la misma.

Con efectos de delimitar qué supone una participación o colaboración activa paralela a la cualificación como sujeto infractor en la comisión de una infracción tributaria, se puede establecer cierto paralelismo con el análisis de las distintas figuras de la imputabilidad penal recogidas en los artículos 28 y 29 del Código penal (Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre) y desarrollados por la jurisprudencia:

Artículo 28. [Concepto de «autor»] Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.

También serán considerados autores:

- a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.
- b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

Artículo 29. [Concepto de «cómplice»] Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

En conclusión puede efectuarse la siguiente caracterización en función del nivel de participación en la comisión de la infracción tributaria:

- Todos aquellos que hayan tomado parte directamente en la realización de la infracción tributaria, que lo serán en concepto de coautores, cuando no coincidan, en este caso, con el sujeto infractor.
- Las personas que fuercen a los autores materiales de la infracción tributaria, así como aquellos que inducen o instigan la realización de los hechos constitutivos de la infracción, como autores mediáticos e inductores, respectivamente.
- Aquellos que realizan hechos sin los cuales la infracción tributaria no hubiera podido ser cometida, como cooperadores necesarios.
- Aquellos que realizan otros hechos, anteriores, simultáneos o posteriores, que cooperan a la realización de la infracción tributaria, sin que puedan tipificarse como cooperadores necesarios.

Conviene examinar en este momento, la concurrencia de los aspectos subjetivos de su conducta:

D. Salazar Carmona (12345678-X) es administrador solidario de la entidad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., desde su constitución, sin que conste que se haya producido la revocación en su designación al cargo, ni la renuncia al mismo por aquél.

No pueden apreciarse causas justificativas o eximentes de su responsabilidad; no sólo era administrador solidario de la entidad infractora sino también de otras numerosas sociedades, en algunas coincidentes, por lo que cabe concluir su carácter profesional en su actuar de administrador, siendo un empresario experimentado y de notorio prestigio, por lo que le es exigible, sin duda alguna, la diligencia de un ordenado comerciante y presumible el conocimiento de las consecuencias de sus actos.

Conducta voluntaria, libre, consciente y control de los hechos determinantes de la acción típica de las infracciones tributarias.



La sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., adquirió y comenzó las actuaciones dirigidas a la urbanización efectiva de ciertos terrenos, habiendo tributado hasta entonces por el régimen general del impuesto sobre sociedades.

Sus administradores solidarios, solicitaron informes a asesores jurídicos y tributarios, de "prestigio", a los efectos de pasar de tributar por el régimen general al especial de sociedades patrimoniales en el impuesto sobre sociedades y reducir su tributación efectiva de forma muy sustancial, tanto en el seno de la sociedad como en el de sus socios personas físicas.

Para ello no dudan en crear la apariencia formal de que Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. es una sociedad susceptible de tributar por el régimen especial del impuesto sobre sociedades.

Dichos actos no pueden considerarse frutos de un error involuntario, una falta de cuidado ocasional o una simple negligencia en su actuación como administradores.

Para ello se toman decisiones relevantes, que implican formalidades complejas, con asesoramiento jurídico, y durante un desarrollo continuo y prolongado en lo temporal.

- Se solicita el asesoramiento de "prestigiosos" asesores jurídicos y tributarios según alega el interesado (pero cuyos informes no han sido exhibido en el procedimiento de inspección).

- Se escinden los activos y pasivos inmobiliarios que se aportan a una filial que se crea ex profeso para ello y en la que se participa en el 100 por cien su capital.

- Se formula una consulta tributaria a la DGT pocas semanas antes del vencimiento del plazo voluntario de declaración del ejercicio 2005 y a la vista de su ulterior respuesta, que no es del agrado y sentido esperado, se persiste en la tributación por el régimen especial, en lugar de presentar declaraciones complementarias.

- Se aprueba la distribución de la casi totalidad de activos de la sociedad como dividendos a cuenta en junio de 2007.

De lo anterior se desprende que los administradores solidarios se plantearon la posibilidad de que la tributación procedente para Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. no fuera la correspondiente al régimen de sociedades patrimoniales que pretendieron y que tras recibir la respuesta, indicando que correspondía la tributación por el régimen general decidieron:

- Persistir en la tributación en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 por el régimen de sociedad patrimonial (obsérvese que la declaración por el ejercicio 2006 se presentó conociendo ya la respuesta a la Consulta formulada) y optaron por no presentar declaraciones complementarias al conocer el criterio de la DGT.

- Pese a las dudas que el régimen de sociedad patrimonial les planteaba, además acordaron proponer a la Junta General el repartir la mayor parte de los beneficios obtenidos como dividendos (sin retención a las personas físicas), sin retener en la sociedad los recursos suficientes para afrontar las eventuales declaraciones complementarias a auto liquidar si su régimen tributario era finalmente el general, como ha sido declarado en los Acuerdos de liquidación; propiciando o al menos despreocupándose del vaciamiento patrimonial en perjuicio de la Hacienda Pública.

Teniendo en cuenta la propia naturaleza de la persona jurídica, es evidente que **el origen de las infracciones que dicha persona jurídica puede cometer se encuentra en las acciones u omisiones de las personas físicas que la administran.**

En el presente caso, **D. Salazar Carmona (12345678-X)**, como ya se ha señalado, ostenta el cargo de administrador solidario de la entidad desde la constitución de la entidad (junto con otras personas físicas). En este sentido, a ellos les correspondía la gestión y dirección del tráfico mercantil de la empresa, sociedad en la que además no consta la existencia de empleados.

La entidad carecía, en los ejercicios en los que se cometieron los hechos determinantes de las infracciones tributarias y en los que se presentaron las declaraciones tributarias por dichos conceptos impositivos, de una estructura administrativa que gestionase los asuntos sociales distinta de la administración ejercida por, entre otros, D. Salazar Carmona. No constando la existencia de empleados o apoderados con poder jurídico suficiente (ni su ejercicio de hecho) ni estructura administrativa de complejidad bastante para que pudiera existir indicio alguno de que la participación en los ilícitos de los administradores solidarios no se hubiera producido o hubiera sido puramente formal.



En el presente caso, los administradores solidarios conocen las operaciones de la sociedad (de gran entidad económica), participan activa y personalmente en las Juntas Generales de la entidad, firman las declaraciones tributarias, conocen la existencia de la consulta tributaria a la DGT y su respuesta desfavorable para las intenciones de su entidad; y participan activamente en el Consejo de Administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (entidad filial al 100 % utilizada para gestionar su actividad de promoción inmobiliaria). Siendo además los que propusieron el pago de los dividendos a cuenta en enero de 2007, despatrimonializando a Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., y dificultando sino impidiendo casi totalmente la actuación de la Administración tributaria dirigida al cobro de las deudas tributarias devengadas.

En definitiva, no sólo participan en los hechos determinantes de los ilícitos tributarios, sino que puede afirmarse que tuvieron en todo momento el control de la acción en los hechos determinantes de la comisión de las infracciones tributarias y que actuaron libre, consciente, voluntariamente.

De acuerdo con todo lo anterior, se estima que la conducta de D. Salazar Carmona fue voluntaria, en el sentido de que tal comportamiento responde a la finalidad de eludir la tributación, por lo que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se ha apreciado el concurso de la culpabilidad necesaria en la comisión de la infracción para ser sancionada.

Teniendo en cuenta la propia naturaleza de la persona jurídica, es evidente que el origen de las infracciones que dicha persona jurídica puede cometer se encuentra en las acciones u omisiones de las personas físicas que la administran.

Por todo ello ha quedado acreditado que D. Salazar Carmona conocía o estaba en situación de conocer que las operaciones realizadas por Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. habían determinado o iban a determinar la realización de una infracción tributaria, siendo su actuación causa de la misma o colaboradora de su realización.

En consecuencia, tal y como ha quedado acreditado por los hechos anteriores, D. Salazar Carmona fue causante o colaborador activo en la comisión de las infracciones tributarias de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.

En este sentido, parecen concurrir los requisitos y las circunstancias previstos en el artículo 42.1 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, para exigir a D. Salazar Carmona (12345678-X) el pago de las deudas tributarias derivadas de la comisión de las infracciones tributarias de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. como causante o colaborador en la comisión de una infracción tributaria.

B) JUSTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD AL AMPARO DEL ARTÍCULO 42.2. A) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

La responsabilidad solidaria establecida en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria antes transcrito, no puede ser considerada como uno más de los supuestos de responsabilidad tributaria regulados en el artículo 42 de la Ley General Tributaria. Esta responsabilidad no deriva de la interferencia de un tercero en la génesis de la obligación tributaria sino en la ejecución forzosa de la deuda, de modo que su presupuesto no opera en la fase declarativa de la obligación sino en la de su cobro.

Se trata, más bien, de un tipo de responsabilidad por actos ilícitos que encuentra su fundamento en lo establecido por el artículo 1902 del Código Civil, que obliga a quien, por acción u omisión, mediando culpa o negligencia, causa daño a otro, a reparar el daño causado. En el caso de esta responsabilidad del artículo 42.2 LGT, tal daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se ve imposibilitada –o al menos obstaculizada– por el desarrollo de alguna de las conductas tipificadas en el presupuesto de la responsabilidad, generándose por ello un deber de indemnización que se concreta en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.

Así, los supuestos necesarios para poder apreciar la existencia de la responsabilidad a que se refiere el **apartado a) del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria** (que afecta 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”*), son los siguientes:

- a) La existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión/ocultación.
- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar a esa ocultación/transmisión de manera que tal conducta impide la actuación de la Administración Tributaria.



c) Que se pueda apreciar en la conducta del presunto responsable la intención de colaborar con el deudor en impedir la actuación de la Administración tributaria.

d) Que como consecuencia de la ocultación/transmisión de los bienes el deudor haya dificultado las actuaciones de cobro a desarrollar por la Administración.

Por tanto, para la concurrencia de esta responsabilidad se requiere que un tercero realice determinadas conductas que permiten al deudor dificultar las actuaciones administrativas destinadas al cobro, estando los resultados perseguidos con la acción administrativa dirigidos a garantizar el cobro de la deuda, sujetando a la misma los bienes de la persona o entidad que es declarada responsable.

a) La existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión/ocultación:

La ocultación/transmisión de bienes, no exige la existencia de una actuación de cobro administrativa previa; basta que la ocultación se realice en previsión a una actuación previsible.

En este sentido se manifiesta la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que si bien referida a las acciones rescisoria y revocatoria o pauliana en el caso de negocios celebrados en fraude de acreedores, son perfectamente aplicables al supuesto de responsabilidad por ocultación. Así:

- **Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1268/2001 (Sala de lo Civil), de 28 de diciembre.** En el fundamento de derecho tercero se señala lo siguiente: *“En todo caso, y con independencia de la determinación del momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, resulta incuestionable que el sujeto pasivo del impuesto tenía conocimiento anticipado de que, con toda seguridad, resultaría a favor de la Hacienda Pública un crédito por una importante cantidad, y en atención a ello realizó los actos dispositivos, con la finalidad de que no se pudiera hacer efectiva la deuda tributaria sobre los bienes objeto de los mismos. Y si bien es cierto que la doctrina de esta Sala exige para que pueda prosperar la acción revocatoria o pauliana, encaminada a la rescisión de los contratos celebrados en fraude de acreedores, que el crédito a favor del actor, que le legitima para entablarla, sea anterior o preexistente a la fecha de los actos de disposición patrimonial tildados de fraudulentos (Sentencias, entre otras, de 13 de octubre de 1911, 27 enero 1962, 15 noviembre 1995 [RJ 1995, 9203], 15 septiembre 1997 [RJ 1997, 6452] y 30 de julio 1999 [RJ 1999, 5724]), e incluso en algunas resoluciones se hace referencia explícita a la liquidez y exigibilidad del crédito (SS. 10 diciembre 1948 y 13 febrero 1992 [RJ 1992, 844]), sin embargo la propia doctrina de la Sala considera que se trata de una doctrina general (SS. 14 junio 1958, 11 noviembre 1993 [RJ 1993, 8959], 28 junio 1994 [RJ 1994, 5990], 28 noviembre 1997 [RJ 1997, 8430], 29 marzo [RJ 2001, 4774] y 11 octubre 2001) o como hipótesis ordinaria (S. 17 febrero 1986), pues, por excepción, cabe la posibilidad de abarcar créditos cuya exigibilidad, e incluso nacimiento, es posterior a la enajenación, aunque de evidente previsión con anterioridad al acto dispositivo, de ahí el propósito fraudulento que generó su realización. La aplicación de esta doctrina, como indica entre otras la Sentencia de 28 de junio de 1994 (RJ 1994, 5990), ha de hacerse mediante un estudio concreto; pero existe ya una clara línea jurisprudencial, con precedente en las Sentencias de 18 de marzo de 1929 y de 7 de enero de 1958, y que se desarrolla a partir de la Sentencia de 14 de junio de 1958, siendo de destacar las Sentencias de 2 de marzo 1981 (RJ 1981, 882), 17 febrero 1986 (RJ 1986, 684), 24 noviembre 1988 (RJ 1988, 8705), 11 noviembre 1993 (RJ 1993, 8959), 28 junio 1994 (RJ 1994, 5990), 5 de mayo y 28 noviembre 1997 (RJ 1997, 8430), 16 junio 1999 (RJ 1999, 4475), 29 marzo (RJ 2001, 4774) y 11 octubre 2001, de la que cabe resumir la aplicación de la acción pauliana a créditos existentes pero no exigibles al tiempo de la enajenación fraudulenta, o incluso a los de próxima y segura o muy probable existencia, constituyen este previsible futuro el determinante de la actuación torticera del deudor, que mediante los actos dispositivos se coloca en situación de insolvencia en perjuicio de su acreedor”.*

- **Sentencia del Tribunal Supremo num. 10/2005 (Sala de lo Civil), de 21 de enero.** En el fundamento de derecho quinto se señala lo siguiente: *“La sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8959) declara que respecto al requisito de la preexistencia del crédito, si bien la doctrina jurisprudencial exigía en algunos supuestos que el crédito en que se funda la acción rescisoria sea anterior al acto rescindible, ello ha de entenderse en términos generales, y se hace preciso que se estudie cada caso en sus particularidades, especialmente cuando la intención defraudatoria resulta bien manifiesta, como en el supuesto de venir determinada por la próxima y segura existencia posterior del crédito, a lo que cabe añadir cuando ocurre que se tiene pleno conocimiento de la existencia de los débitos tributarios y se adopta posición de no atenderlos y más bien eludirlos, desvalijando el deudor su patrimonio”.*

En este mismo sentido en relación con la responsabilidad solidaria, **Sentencia de 8 de junio de 2009 de la Audiencia Nacional:** *“Y esas evidencias indudables son desde la fecha en la que se produce la transmisión, que es un momento en que la deudora principal conoce el alcance de su deuda tributaria”.*



En el presente caso, las obligaciones consisten en las deudas tributarias y sanciones indicadas en los **ANTECEDENTES DE HECHO**.

En cuanto a los **actos de transmisión**, como señala la Jurisprudencia anteriormente expuesta, éstos se produjeron con anterioridad a que la deuda frente a la Hacienda Pública estuviera liquidada, cuando era previsible su nacimiento, como lo demuestra la ordenación cronológica de los hechos acaecidos que se exponen a continuación, esto es, que **la despatrimonialización de la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. se realizó mediante:**

- La venta, por Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., de su participación del 100 por cien en la entidad Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. en el año 2006; con la tesorería obtenida por la venta de las participaciones sociales (el principal activo de la sociedad y única unidad de negocio) proceden al pago de unos dividendos a cuenta por 57.576.369,64 € el 15 de junio de 2007, sin practicar retención a cuenta del IRPF a los socios personas físicas.

- Los administradores solidarios al acordar el pago del dividendo a cuenta no reservaron bienes suficientes en la entidad para el ingreso de la retención a cuenta del IRPF ni para ajustar su tributación por el impuesto sobre sociedades al régimen general del impuesto, mediante la presentación de declaraciones complementarias, por si hubiera sido necesario.

- Mediante Juntas Generales Universales se aprueba la distribución del dividendo pagado a cuenta en enero por unanimidad de los socios que, presentes o representados, representan la totalidad del capital social.

- Los socios conocen dichas operaciones jurídicas, constan en las Cuentas Anuales de 2004, 2005 y 2006 y conocen también que la única operación relevante de la sociedad era la promoción de los terrenos, que ahora se realizó primero directamente y desde el año 2004 a través de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (entidad creada por Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., a la que aportó toda su unidad de negocio de promoción inmobiliaria y para gestionar su participación en ella, y crear la apariencia de no ser una entidad holding, contrató la gestión de su participación con una entidad participada en el 99,99 % por los administradores solidarios de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., y estos mismos son los que representa a la entidad que dicen gestiona la participación en el Consejo de administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.). A través de las cuentas anuales conocen que la sociedad tributa en el impuesto sobre sociedades en el régimen especial de sociedad patrimonial (es decir con un tipo de gravamen, más favorable, del 15 por ciento en lugar del 35% del régimen general).

- En particular, los socios que asistieron personalmente a las Juntas Generales, conocen también la duda de la entidad acerca de su régimen tributario, la petición de informes a un asesor fiscal, el contenido de las dos actas del Consejo de Administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (del que son miembros) acerca de la estrategia fiscal de la entidad y socios, etc.

- Que por tanto, tanto los administradores solidarios, como los socios que asistieron a las Juntas generales, conocían que las deudas tributarias a las que se refiere este acuerdo estaban devengadas y eran de previsible liquidación, así como que se impusieran sanciones sobre las cuotas no autoliquidadas, dada la incorrecta aplicación de la Ley realizada por la sociedad en la auto liquidación de los tributos .

- Que la sociedad quedó descapitalizada a partir del momento de la distribución del dividendo.

- En definitiva, **los socios de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., decidieron mediante sus actos y acuerdos (cobro de los dividendos a cuenta pagados por la sociedad y aprobación de los acuerdos de distribución de resultados en las Juntas generales) libre, voluntaria y conscientemente, limitar la tributación efectiva de dicha sociedad y de los beneficios que se repartirían a lo establecido para las sociedades patrimoniales, al dejar sin recursos patrimoniales a la entidad para hacer frente a eventuales reclamaciones de la Hacienda Pública.**

- Es por ello que **se aprecia una unidad en la conducta que lleva a concluir que con la transmisión de la casi totalidad de los activos o bienes se evitó, de hecho, tanto la tributación efectiva por el régimen general del impuesto sobre sociedades como por las retenciones a cuenta de las personas físicas por la distribución del dividendo.**

De los hechos anteriores se deduce que la transmisión de los bienes de la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. mediante el reparto a **D. Salazar Carmona (NIF 12345678-X)** de los dividendos a cuenta por importe de 13.242.565,02 € euros (el 15 de junio de 2007), se produjo ante el previsible nacimiento de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, Retenciones a cuenta del Capital Mobiliario del primer trimestre de 2007 y las sanciones



derivadas de dichos conceptos tributarios resultante de una eventual y previsible comprobación inspectora, dada la relevancia tributaria de las operaciones inmobiliarias realizadas

b) La acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar a esa ocultación/transmisión de manera que tal conducta impida la actuación de la Administración Tributaria.

La conducta del tercero responsable ha de ser “causante” o “colaboradora” en la ocultación o transmisión del activo del obligado al pago. Tal y como señala la **Audiencia Nacional en Sentencia de 8 de marzo de 2010**, el comportamiento de responsable tiene que ser “*colaboracionista, de cooperación con el deudor principal para intentar ocultar o transmitir bienes o derechos de dicho obligado al pago con la finalidad de impedir que la Hacienda Pública...*”.

En el presente caso, la ocultación/transmisión es clara y se materializa en:

Los actos de transmisión de bienes de la entidad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., que determinan que esta quede sin recursos patrimoniales suficientes para atender las deudas tributarias liquidadas por la Administración se producen en los siguientes momentos temporales:

- 1) Pago de un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2006 por importe de 57.576.369,64 € el **15 de junio de 2007**.
- 2) Junta General Universal de Socios de la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., celebrada el **30 de junio de 2007** que aprueba las cuentas anuales y la propuesta de aplicación de resultados del ejercicio 2006, que incluye “*a dividendos a cuenta del ejercicio 2006 ya repartidos 57.576.369,64 €*”.

La vinculación entre la entidad transmitente Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. y los destinatarios de los bienes transmitidos (el dinero percibido en los dividendos a cuenta) es manifiesta por ser estos últimos los socios partícipes de la entidad; por lo que mediante la transmisión de los recursos financieros no solo se impide una ulterior y eficaz actuación administrativa para el cobro de las deudas tributarias citadas sino que además se traslada a los socios los beneficios de la entidad.

Mediante el dividendo a cuenta, se produce una transmisión de bienes, el dinero (bien mueble) de la entidad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., a sus socios partícipes, que lo reciben a título de dueños (y no como depósito regular u otra figura jurídica), por tanto adquieren la propiedad de dicho dinero y puede hablarse plenamente de una transmisión de bienes.

Como consecuencia de la operación que origina este procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria se impide o dificulta la traba de bienes integrantes del patrimonio de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., obstaculizando la responsabilidad que como obligado tributario principal pudiera serle exigida por parte de la Administración Tributaria.

Dicha operación (distribución de la casi totalidad de los activos de la entidad mediante el pago de dividendos a cuenta), viene a culminar una indebida aplicación del régimen especial en sus autoliquidaciones, que en los expedientes sancionadores se ha calificado como de culpable.

Con la distribución de dividendo, culmina dicha conducta por cuanto, de haberse mantenido recursos financieros suficientes en la entidad, en lugar de distribuir la casi totalidad de activos, la entidad presuntamente infractora hubiera podido afrontar el pago de la deuda tributaria o de una parte sustancial de la misma; por el contrario, ante la carencia de dichos recursos, la entidad ha presentado solicitud de concurso de acreedores.

De este modo se ha transmitido a los socios la tesorería disponible por la entidad, dificultando o impidiendo la actuación de la Administración tributaria.

c)- Que se pueda apreciar en la conducta del presunto responsable la intención de colaborar con el deudor en impedir la actuación de la Administración tributaria.

Deberá ser una participación en la transmisión consciente con la finalidad de impedir la actuación administrativa; una participación tendente a imposibilitar o dificultar la efectividad del crédito.

La vinculación existente y su participación en los hechos antes indicados permite presumir el conocimiento de la existencia de previsible deudas tributarias y por tanto la colaboración con el deudor en impedir la actuación de la Administración Tributaria.



En este sentido se manifiesta el TEAC en Resolución **00/2512/2007**:

“para que concurra el presupuesto de hecho previsto en la letra a) del artículo 131.5 de la LGT no es necesario que la relación entre el deudor principal y el responsable sea ilícita, puede tratarse de un negocio jurídico lícito, pero que existan indicios y circunstancias que permitan deducir que ese negocio se ha realizado con la finalidad de impedir a la Administración tributaria la traba de los bienes del deudor. Tampoco es necesario que el presunto responsable sea el destinatario final de los bienes o derechos cuya traba se ha tratado de impedir, basta con que haya realizado actuaciones que permitan que dichos bienes o derechos se oculten o dejen de ser de titularidad del deudor y no puedan ser objeto de embargo.”

a) En el presente caso, la distribución de los dividendos a cuenta se realiza en unas circunstancias reveladoras:

- No proceden de los beneficios ordinarios y recurrentes de una sociedad que los obtiene un año tras otro (motivo común de distribución de dividendos a cuenta comúnmente irreprochables).

- Ni existe una pluralidad muy elevada de socios sin vinculación familiar alguna, como sucede en las sociedades cotizadas en mercados secundarios organizados (hemos visto que hay unos pocos grupos familiares que controlan la sociedad y participan en el Consejo de administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.).

- La sociedad cambió su régimen tributario del impuesto sobre sociedades en el año 2004 desde el régimen general (tipo impositivo del 35 %) al especial de sociedades patrimoniales (tipo impositivo del 15%), mediante una artificiosa operativa por la que continuaba ejerciendo su actividad de promoción inmobiliaria a través de una filial dominada al 100 % y aparentando la cesión de la gestión de su participación (para no ser considerada sociedad holding).

- Al distribuir los dividendos a cuenta la sociedad no reservó bienes suficientes para cumplir sus obligaciones tributarias; por lo que cabe concluir que la sociedad, sus administradores y socios, se despreocuparon completamente del perjuicio que pudieran ocasionar a la Hacienda Pública, para el caso, tal como ha sucedido, que el régimen tributario aplicado por la Administración Tributaria no fuera el deseado por la entidad.

b) La **participación activa** del responsable tributario queda manifestada en el cobro del dividendo, y en la aprobación con su voto de las Cuentas Anuales de 2006 y distribución de resultados.

c) Puede ser que con su voto en contra no se hubiere evitado la distribución del dividendo; pero en todo caso lo que procede valorar son los hechos que sucedieron y no es controvertido su voto a favor y ello le hace partícipe en el acto de transmisión con todas sus consecuencias.

d) Todos estos hechos son reveladores de que un socio con una diligencia ordinaria hubiera tenido una duda relevante sobre la procedencia del régimen especial aplicado o, cuando menos, que se hubiera planteado que pudiera ser de aplicación el régimen general, determinante de una tributación adicional.

e) Por tanto, según las normas de la experiencia y a las reglas de la lógica del criterio humano habituales, para cualquier persona de una diligencia ordinaria e incluso poco cuidadosa, era previsible que existían o podían materializarse contingencias fiscales por el régimen por el que estaba tributando la sociedad y que resultaba exigible a la persona menos cuidadosa que se reservaran bienes en la sociedad o prestaran garantías los socios (si aún así decidían distribuir los recursos de la sociedad en dividendos) para atender las eventuales contingencias fiscales (por el impuesto sobre sociedades y las retenciones a cuenta del dividendo satisfecho, intereses de demora y demás conceptos de la deuda tributarios). En su lugar decidieron y consintieron la distribución como dividendos de la casi totalidad de los recursos patrimoniales de la sociedad, con total despreocupación de los derechos de la Hacienda Pública.

f) En diversos pronunciamientos del TEAC y en particular en la Resolución de 27 de enero de 2009 (8216/2008), que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se aborda la consideración de la malicia requerida en el anterior art 131.5 de la Ley 230/1963 (antigua LGT) y en el elemento subjetivo del nuevo art. 42.2.a), de la nueva LGT 58/2003, concluyendo que *“No exige la norma una actividad dolosa (animus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis)”*, conocimiento que se estima acreditado; por tanto, no exige tampoco la norma que la finalidad del acto buscada sea exclusivamente impedir la actuación de la administración (por cuanto en tal caso se requería un ánimo doloso), bastando que esta se produzca o se vea dificultada su actuación.



g) Finalmente hay que señalar que no cabe duda sobre el conocimiento, por parte de los socios, de las consecuencias del cobro de los dividendos en perjuicio de la Hacienda Pública: *Res ipsa loquitur* (las cosas hablan por sí mismas), en este sentido, el Tribunal Supremo ha venido en sus sentencias (entre ellas la que se cita 1146/1998 de 9 de diciembre de de la sala de lo Civil) admitiendo "...*la doctrina sobre el daño desproporcionado, del que se desprende la culpabilidad del autor... que corresponde a la regla res ipsa loquitur (la cosa habla por sí misma) que se refiere a una evidencia que crea una deducción de negligencia y ha sido tratada profusamente por la doctrina angloamericana y a la regla del Anscheinsbeweis (aparición de prueba) de la doctrina alemana y, asimismo, a la doctrina francesa de la faute virtuelle (culpa virtual); lo que requiere que se produzca un evento dañoso de los que normalmente no se producen sino por razón de una conducta negligente, que dicho evento se origine por alguna conducta que entre en la esfera de la acción del demandado aunque no se conozca el detalle exacto y que el mismo no sea causado por una conducta o una acción que corresponda a la esfera de la propia víctima*".

Requisitos que concurren en el presente caso: Evento dañoso (deuda tributaria muy relevante no pagada debida a la insolvencia del deudor principal), producido por conducta negligente (la sociedad tenía una importante solvencia antes de la distribución de los dividendos y la pierde por dicho motivo), la conducta (distribución del dividendo) entre en la esfera del responsable y socio de la sociedad (se benefició de los dividendos y colaboró en su aprobación y distribución), aunque se puede discutir el nivel de colaboración que aportó y por tanto la concurrencia de un grado mayor o menor de culpa; en este caso la víctima es la Hacienda Pública y especialmente el bien jurídico protegido por la Constitución en su artículo 33, al establecer la obligación de todos de contribuir a los gastos públicos según la capacidad económica.

h) Por último conviene hacer una referencia al **principio de presunción de inocencia**, (en la que la cuestión de la carga de la prueba también subyace), y a su aplicación en este supuesto. El Tribunal Supremo ha consolidado una doctrina (en Sentencias de la Sala de lo Penal de 9 de mayo de 1989, 9 de febrero, 12 de mayo y 30 de septiembre de 1993 y 29 de marzo y 30 de septiembre de 1994 entre otras) acerca del alcance de la presunción de inocencia, en particular en su Sentencia de 30 de septiembre de 1994 dice: "*La presunción de inocencia, en cuanto garantía fundamental del acusado, abarca, como reiteradamente ha señalado esta Sala..., el aspecto fáctico de la existencia del hecho ilícito imputado y la intervención en el mismo del acusado, esto es, el aspecto de la culpabilidad, en el sentido anglosajón del término, como responsabilidad por la realización del presunto delito y no en el normativo de reprochabilidad jurídico-penal por la ejecución voluntaria o negligente del mismo (véase Sentencia de 30 de septiembre de 1993).*

Por lo mismo caen fuera del ámbito de esa presunción garantizadora tanto la valoración técnico-penal de la conducta reconocida como existente por el propio acusado y la determinación de su tipicidad, que pertenecen al terreno de la legalidad ordinaria en el que ejercen plenamente su potestad jurisdiccional los Jueces y tribunales..., como ***la existencia de hechos impositivos, cuya mera alegación no puede ampararse en la presunción de inocencia sino que se hace precisa su prueba por quien los invoque***, pues al igual que a la acusación corresponde la carga de probar los hechos incriminadores al acusado compete probar aquellos otros que, demostrado el hecho y su participación, excluirían la tipificación legal o la responsabilidad penal, ya que de otro modo carecería de sentido el derecho fundamental a producir prueba de descargo y se originaría un desequilibrio entre las partes, obligada la acusación a probar hechos constitutivos y relevado el acusado de probar también los hechos impositivos por él alegados...".

En el presente caso de responsabilidad tributaria exigida al amparo del art. 42.2.a) de la LGT hay que reseñar que está acreditado el ilícito tributario, el daño causado (obligaciones tributarias pendientes de pago) y la participación del socio (como beneficiario de la distribución de los dividendos a cuenta y como colaborador en su pago, cobro y aprobación de su distribución cuando menos), la desproporción del dividendo respecto a lo habitual en una sociedad (no suelen descapitalizarse para pagar dividendos a cuenta las sociedades con voluntad de continuidad o de atender sus obligaciones con terceros) y que el socio pudo conocer las circunstancias más relevantes (con la simple lectura de las Cuentas Anuales podía apreciar la magnitud y relevancia del dividendo sobre sus activos y la aplicación de un régimen especial en el impuesto sobre Sociedades mucho más favorable que el general y que dicho impuesto estaba pendiente de comprobación y no prescrito).

i) **En el caso de D. Salazar Carmona (NIF 12345678-X)**, a pesar de que éste no participó personalmente en las Juntas Generales Universales en las que se aprobó por unanimidad la distribución de resultados del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2006, no salvó su voto teniendo la oportunidad de hacerlo.

Adicionalmente, tanto D. Salazar Carmona como los restantes administradores solidarios, en calidad de administradores solidarios de la entidad, son los que formularon y aprobaron el reparto de los dividendos a cuenta de enero de 2007 y formularon las cuentas anuales y la propuesta de distribución de beneficios a la Junta General Universal de socios que la aprobó. En dichas Juntas se aprobaron también las cuentas anuales y por tanto, los socios eran conocedores de que con su decisión al aprobar el dividendo citado se producía una reducción muy relevante de los activos de la sociedad hasta dejarla



sin posibilidad de atender los eventuales pasivos de naturaleza tributaria que pudieran ser objeto de liquidación por la administración tributaria, o la posibilidad de presentar declaraciones complementarias con ingreso por la entidad.

El consejero delegado informó: *“... sobre la problemática fiscal derivada del cambio de la normativa fiscal que supone la desaparición del régimen de las sociedades patrimoniales, con el consiguiente pago de impuestos respecto de la distribución de dividendos desde Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L a sus accionistas al 18 %. Este cambio normativo supone la necesidad de vender los terrenos y disolver o absorber a Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. antes de que finalice el ejercicio 2006, con independencia de si el dividendo se paga o no antes de dicha fecha. El Consejo se da por enterado de esta situación”.*

En ambas reuniones, dado que Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. era una sociedad unipersonal, y a la vista de la coincidencia parcial entre miembros de Consejo de Administración de dicha entidad y de los socios de la entidad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., resulta evidente que el Consejero delegado se refería a la tributación de los accionistas de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., y de dicha esta última entidad.

Por tanto, hay que concluir que tuvo una participación activa en la transmisión de los bienes del obligado tributario principal mediante la distribución del dividendo, que conocía los pasivos fiscales contingentes, y que con el reparto de dividendos se descapitalizaba la compañía impidiendo la efectividad de una actuación posterior de la Administración tributaria para conseguir el cobro de la deuda.

d) -En relación a las dificultades generadas a las actuaciones de cobro a desarrollar por la Administración.

La deuda tributaria determinada en los acuerdos de liquidación asciende a 33.004.784,16 €, mientras que el importe de las sanciones es de 19.802.870,50 €, ascendiendo el importe total a 52.807.654,66 €.

De las actuaciones realizadas no se conoce la existencia de bienes ni derechos suficientes de titularidad de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., con los que cubrir los débitos liquidados por la Administración tributaria.

En definitiva, concurren los requisitos y las circunstancias previstos en el artículo 42.2. a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, para declarar a D. Salazar Carmona (NIF: 12345678-X) responsable solidario como causante o colaborador en la transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.



ANEXO 5

Equipo Regional de Inspección Nº U4

Delegación Especial de Madrid

ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR COLABORACIÓN EN LA OCULTACIÓN O TRANSMISIÓN DE LOS BIENES Y DERECHOS DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 42.2 a) DE LA LEY 58/2003, GENERAL TRIBUTARIA.

Obligado Tributario	Apellidos y nombre: Carmona, Cristina		N.I.F.: 98765432-Z
	Domicilio Fiscal: Ruiz de Alarcón, 23	Municipio: Madrid	Código Postal: 28014

Obligado Tributario	Nombre	NIF
Sujeto Pasivo	Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L.	B-87654321
Responsable Tributario	Dª. Cristina Carmona	98765432-Z
Domicilio Fiscal del Resp. Tributario	C/ Ruiz de Alarcón, 23, Madrid, 28014	

Supuestos de Responsabilidad	Colaborador en la comisión de la infracción tributaria y en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria tendente al cobro de la deuda
Precepto legal	Art. 42.2.a) Ley 58/2003, General Tributaria
Alcance de la responsabilidad art. 42.2.a) Ley 58/2003	1.251.527,23 €

I. ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- RESULTADO DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DESARROLLADO CON EL OBLIGADO TRIBUTARIO INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (B-87654321).

La Dependencia Regional de Inspección de Madrid, en relación con el obligado tributario INVERSIONES INMOBILIARIAS ALCUDIA, S.L. (B-87654321), realizó actuaciones de comprobación e investigación por los siguientes conceptos y períodos:

- Impuesto sobre Sociedades - Períodos 2004, 2005 y 2006.
- Retenciones e Ingresos a Cuenta del Capital Mobiliario - Período 2007.



Dichas actuaciones finalizaron con la incoación de las siguientes actas:

Concepto	Período	Importe	Fecha
Impuesto sobre Sociedades	2004-2006	21.115.273,93 €	05/07/2010
Retencs. E Ingrs. Cta. Cap. Mob.	2007	11.889.510,23 €	05/07/2010

[...]

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

A) JUSTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD AL AMPARO DEL ARTÍCULO 42.2. A) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

La **responsabilidad solidaria establecida en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003**, General Tributaria antes transcrito, no puede ser considerada como uno más de los supuestos de responsabilidad tributaria regulados en el artículo 42 de la Ley General Tributaria. Esta responsabilidad no deriva de la interferencia de un tercero en la génesis de la obligación tributaria sino en la ejecución forzosa de la deuda, de modo que su presupuesto no opera en la fase declarativa de la obligación sino en la de su cobro.

Se trata, más bien, de un tipo de responsabilidad por actos ilícitos que encuentra su fundamento en lo establecido por el artículo 1902 del Código Civil, que obliga a quien, por acción u omisión, mediando culpa o negligencia, causa daño a otro, a reparar el daño causado. En el caso de esta responsabilidad del artículo 42.2 LGT, tal daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se ve imposibilitada –o al menos obstaculizada– por el desarrollo de alguna de las conductas tipificadas en el presupuesto de la responsabilidad, generándose por ello un deber de indemnización que se concreta en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.

Así, los supuestos necesarios para poder apreciar la existencia de la responsabilidad a que se refiere el **apartado a) del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria** (que afecta 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”*), son los siguientes:

- a) La existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión/ocultación.
- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar a esa ocultación/transmisión de manera que tal conducta impide la actuación de la Administración Tributaria.
- c) Que se pueda apreciar en la conducta del presunto responsable la intención de colaborar con el deudor en impedir la actuación de la Administración tributaria.
- d) Que como consecuencia de la ocultación/transmisión de los bienes el deudor haya dificultado las actuaciones de cobro a desarrollar por la Administración.

Por tanto, para la concurrencia de esta responsabilidad se requiere que un tercero realice determinadas conductas que permiten al deudor dificultar las actuaciones administrativas destinadas al cobro, estando los resultados perseguidos con la acción administrativa dirigidos a garantizar el cobro de la deuda, sujetando a la misma los bienes de la persona o entidad que es declarada responsable.

a) La existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión/ocultación:

La ocultación/transmisión de bienes, no exige la existencia de una actuación de cobro administrativa previa; basta que la ocultación se realice en previsión a una actuación previsible.



En este sentido se manifiesta la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que si bien referida a las acciones rescisoria y revocatoria o pauliana en el caso de negocios celebrados en fraude de acreedores, son perfectamente aplicables al supuesto de responsabilidad por ocultación. Así:

- **Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1268/2001 (Sala de lo Civil), de 28 de diciembre.** En el fundamento de derecho tercero se señala lo siguiente: *“En todo caso, y con independencia de la determinación del momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, resulta incuestionable que el sujeto pasivo del impuesto tenía conocimiento anticipado de que, con toda seguridad, resultaría a favor de la Hacienda Pública un crédito por una importante cantidad, y en atención a ello realizó los actos dispositivos, con la finalidad de que no se pudiera hacer efectiva la deuda tributaria sobre los bienes objeto de los mismos. Y si bien es cierto que la doctrina de esta Sala exige para que pueda prosperar la acción revocatoria o pauliana, encaminada a la rescisión de los contratos celebrados en fraude de acreedores, que el crédito a favor del actor, que le legitima para entablarla, sea anterior o preexistente a la fecha de los actos de disposición patrimonial tildados de fraudulentos (Sentencias, entre otras, de 13 de octubre de 1911, 27 enero 1962, 15 noviembre 1995 [RJ 1995, 9203], 15 septiembre 1997 [RJ 1997, 6452] y 30 de julio 1999 [RJ 1999, 5724]), e incluso en algunas resoluciones se hace referencia explícita a la liquidez y exigibilidad del crédito (SS. 10 diciembre 1948 y 13 febrero 1992 [RJ 1992, 844]), sin embargo la propia doctrina de la Sala considera que se trata de una doctrina general (SS. 14 junio 1958, 11 noviembre 1993 [RJ 1993, 8959], 28 junio 1994 [RJ 1994, 5990], 28 noviembre 1997 [RJ 1997, 8430], 29 marzo [RJ 2001, 4774] y 11 octubre 2001) o como hipótesis ordinaria (S. 17 febrero 1986), pues, por excepción, cabe la posibilidad de abarcar créditos cuya exigibilidad, e incluso nacimiento, es posterior a la enajenación, aunque de evidente previsión con anterioridad al acto dispositivo, de ahí el propósito fraudulento que generó su realización. La aplicación de esta doctrina, como indica entre otras la Sentencia de 28 de junio de 1994 (RJ 1994, 5990), ha de hacerse mediante un estudio concreto; pero existe ya una clara línea jurisprudencial, con precedente en las Sentencias de 18 demarzo de 1929 y de 7 de enero de 1958, y que se desarrolla a partir de la Sentencia de 14 de junio de 1958, siendo de destacar las Sentencias de 2 marzo 1981 (RJ 1981, 882), 17 febrero 1986 (RJ 1986, 684), 24 noviembre 1988 (RJ 1988, 8705), 11 noviembre 1993 (RJ 1993, 8959), 28 junio 1994 (RJ 1994, 5990), 5 de mayo y 28 noviembre 1997 (RJ 1997, 8430), 16 junio 1999 (RJ 1999, 4475), 29 marzo (RJ 2001, 4774) y 11 octubre 2001, de la que cabe resumir la aplicación de la acción pauliana a créditos existentes pero no exigibles al tiempo de la enajenación fraudulenta, o incluso a los de próxima y segura o muy probable existencia, constituyen este previsible futuro el determinante de la actuación torticera del deudor, que mediante los actos dispositivos se coloca en situación de insolvencia en perjuicio de su acreedor”.*

- **Sentencia del Tribunal Supremo num. 10/2005 (Sala de lo Civil), de 21 de enero.** En el fundamento de derecho quinto se señala lo siguiente: *“La sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8959) declara que respecto al requisito de la preexistencia del crédito, si bien la doctrina jurisprudencial exigía en algunos supuestos que el crédito en que se funda la acción rescisoria sea anterior al acto rescindible, ello ha de entenderse en términos generales, y se hace preciso que se estudie cada caso en sus particularidades, especialmente cuando la intención defraudatoria resulta bien manifiesta, como en el supuesto de venir determinada por la próxima y segura existencia posterior del crédito, a lo que cabe añadir cuando ocurre que se tiene pleno conocimiento de la existencia de los débitos tributarios y se adopta posición de no atenderlos y más bien eludirlos, desvalijando el deudor su patrimonio”.*

En este mismo sentido en relación con la responsabilidad solidaria, **Sentencia de 8 de junio de 2009 de la Audiencia Nacional:** *“Y esas evidencias indudables son desde la fecha en la que se produce la transmisión, que es un momento en que la deudora principal conoce el alcance de su deuda tributaria”.*

En el presente caso, las obligaciones consisten en las deudas tributarias y sanciones indicadas en los **ANTECEDENTES DE HECHO**.

En cuanto a los **actos de transmisión**, como señala la Jurisprudencia anteriormente expuesta, éstos se produjeron con anterioridad a que la deuda frente a la Hacienda Pública estuviera liquidada, cuando era previsible su nacimiento, como lo demuestra la ordenación cronológica de los hechos acaecidos que se exponen a continuación, esto es, que **la despatrimonialización de la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. se realizó mediante:**

- La venta, por Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., de su participación del 100 por cien en la entidad Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. en el año 2006; con la tesorería obtenida por la venta de las participaciones sociales (el principal activo de la sociedad y única unidad de negocio) proceden al pago de unos dividendos a cuenta por 57.576.369,64 € el 15 de junio de 2007, sin practicar retención a cuenta del IRPF a los socios personas físicas.



- Los administradores solidarios al acordar el pago del dividendo a cuenta no reservaron bienes suficientes en la entidad para el ingreso de la retención a cuenta del IRPF ni para ajustar su tributación por el impuesto sobre sociedades al régimen general del impuesto, mediante la presentación de declaraciones complementarias, por si hubiera sido necesario.
- Mediante Juntas Generales Universales se aprueba la distribución del dividendo pagado a cuenta en enero por unanimidad de los socios que, presentes o representados, representan la totalidad del capital social.
- Los socios conocen dichas operaciones jurídicas, constan en las Cuentas Anuales de 2004, 2005 y 2006 y conocen también que la única operación relevante de la sociedad era la promoción de los terrenos, que ahora se realizó primero directamente y desde el año 2004 a través de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (entidad creada por Inversiones Inmobiliarias Alcedia, S.L., a la que aportó toda su unidad de negocio de promoción inmobiliaria y para gestionar su participación en ella, y crear la apariencia de no ser una entidad holding, contrató la gestión de su participación con una entidad participada en el 99,99 % por los administradores solidarios de Inversiones Inmobiliarias Alcedia, S.L., y estos mismos son los que representa a la entidad que dicen gestiona la participación en el Consejo de administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.). A través de las cuentas anuales conocen que la sociedad tributa en el impuesto sobre sociedades en el régimen especial de sociedad patrimonial (es decir con un tipo de gravamen, más favorable, del 15 por ciento en lugar del 35% del régimen general).
- En particular, los socios que asistieron personalmente a las Juntas Generales, conocen también la duda de la entidad acerca de su régimen tributario, la petición de informes a un asesor fiscal, el contenido de las dos actas del Consejo de Administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L. (del que son miembros) acerca de la estrategia fiscal de la entidad y socios, etc.
- Que por tanto, tanto los administradores solidarios, como los socios que asistieron a las Juntas generales, conocían que las deudas tributarias a las que se refiere este acuerdo estaban devengadas y eran de previsible liquidación, así como que se impusieran sanciones sobre las cuotas no autoliquidadas, dada la incorrecta aplicación de la Ley realizada por la sociedad en la auto liquidación de los tributos .
- Que la sociedad quedó descapitalizada a partir del momento de la distribución del dividendo.
- En definitiva, **los socios de Inversiones Inmobiliarias Alcedia, S.L., decidieron mediante sus actos y acuerdos (cobro de los dividendos a cuenta pagados por la sociedad y aprobación de los acuerdos de distribución de resultados en las Juntas generales) libre, voluntaria y conscientemente, limitar la tributación efectiva de dicha sociedad y de los beneficios que se repartirían a lo establecido para las sociedades patrimoniales, al dejar sin recursos patrimoniales a la entidad para hacer frente a eventuales reclamaciones de la Hacienda Pública.**
- Es por ello que **se aprecia una unidad en la conducta que lleva a concluir que con la transmisión de la casi totalidad de los activos o bienes se evitó, de hecho, tanto la tributación efectiva por el régimen general del impuesto sobre sociedades como por las retenciones a cuenta de las personas físicas por la distribución del dividendo.**

De los hechos anteriores se deduce que la transmisión de los bienes de la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcedia, S.L. mediante el reparto a **D^a. Cristina Carmona (NIF 98765432-Z)** de los dividendos a cuenta por importe de 1.251.527, 23 € euros (el 15 de junio de 2007), se produjo ante el previsible nacimiento de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, Retenciones a cuenta del Capital Mobiliario del primer trimestre de 2007 y las sanciones derivadas de dichos conceptos tributarios resultante de una eventual y previsible comprobación inspectora, dada la relevancia tributaria de las operaciones inmobiliarias realizadas

b) La acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar a esa ocultación/transmisión de manera que tal conducta impida la actuación de la Administración Tributaria.

La conducta del tercero responsable ha de ser “causante” o “colaboradora” en la ocultación o transmisión del activo del obligado al pago. Tal y como señala la **Audiencia Nacional en Sentencia de 8 de marzo de 2010**, el comportamiento de responsable tiene que ser “*colaboracionista, de cooperación con el deudor principal para intentar ocultar o transmitir bienes o derechos de dicho obligado al pago con la finalidad de impedir que la Hacienda Pública...*”.

En el presente caso, la ocultación/transmisión es clara y se materializa en:



Los actos de transmisión de bienes de la entidad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., que determinan que esta quede sin recursos patrimoniales suficientes para atender las deudas tributarias liquidadas por la Administración se producen en los siguientes momentos temporales:

- 1) Pago de un dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio 2006 por importe de 57.576.369,64 € el **15 de junio de 2007**.
- 2) Junta General Universal de Socios de la sociedad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., celebrada el **30 de junio de 2007** que aprueba las cuentas anuales y la propuesta de aplicación de resultados del ejercicio 2006, que incluye “a dividendos a cuenta del ejercicio 2006 ya repartidos 57.576.369,64 €”.

La vinculación entre la entidad transmitente Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L. y los destinatarios de los bienes transmitidos (el dinero percibido en los dividendos a cuenta) es manifiesta por ser estos últimos los socios partícipes de la entidad; por lo que mediante la transmisión de los recursos financieros no solo se impide una ulterior y eficaz actuación administrativa para el cobro de las deudas tributarias citadas sino que además se traslada a los socios los beneficios de la entidad.

Mediante el dividendo a cuenta, se produce una transmisión de bienes, el dinero (bien mueble) de la entidad Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., a sus socios partícipes, que lo reciben a título de dueños (y no como depósito regular u otra figura jurídica), por tanto adquieren la propiedad de dicho dinero y puede hablarse plenamente de una transmisión de bienes.

Como consecuencia de la operación que origina este procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria se impide o dificulta la traba de bienes integrantes del patrimonio de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., obstaculizando la responsabilidad que como obligado tributario principal pudiera serle exigida por parte de la Administración Tributaria.

Dicha operación (distribución de la casi totalidad de los activos de la entidad mediante el pago de dividendos a cuenta), viene a culminar una indebida aplicación del régimen especial en sus autoliquidaciones, que en los expedientes sancionadores se ha calificado como de culpable.

Con la distribución de dividendo, culmina dicha conducta por cuanto, de haberse mantenido recursos financieros suficientes en la entidad, en lugar de distribuir la casi totalidad de activos, la entidad presuntamente infractora hubiera podido afrontar el pago de la deuda tributaria o de una parte sustancial de la misma; por el contrario, ante la carencia de dichos recursos, la entidad ha presentado solicitud de concurso de acreedores.

De este modo se ha transmitido a los socios la tesorería disponible por la entidad, dificultando o impidiendo la actuación de la Administración tributaria.

c)- Que se pueda apreciar en la conducta del presunto responsable la intención de colaborar con el deudor en impedir la actuación de la Administración tributaria.

Deberá ser una participación en la transmisión consciente con la finalidad de impedir la actuación administrativa; una participación tendente a imposibilitar o dificultar la efectividad del crédito.

La vinculación existente y su participación en los hechos antes indicados permite presumir el conocimiento de la existencia de previsible deudas tributarias y por tanto la colaboración con el deudor en impedir la actuación de la Administración Tributaria.

En este sentido se manifiesta el TEAC en Resolución **00/2512/2007**:

“para que concurra el presupuesto de hecho previsto en la letra a) del artículo 131.5 de la LGT no es necesario que la relación entre el deudor principal y el responsable sea ilícita, puede tratarse de un negocio jurídico lícito, pero que existan indicios y circunstancias que permitan deducir que ese negocio se ha realizado con la finalidad de impedir a la Administración tributaria la traba de los bienes del deudor. Tampoco es necesario que el presunto responsable sea el destinatario final de los bienes o derechos cuya traba se ha tratado de impedir, basta con que haya realizado actuaciones que permitan que dichos bienes o derechos se oculten o dejen de ser de titularidad del deudor y no puedan ser objeto de embargo.”

- a) En el presente caso, la distribución de los dividendos a cuenta se realiza en unas circunstancias reveladoras:



- No proceden de los beneficios ordinarios y recurrentes de una sociedad que los obtiene un año tras otro (motivo común de distribución de dividendos a cuenta comúnmente irreprochables).

- Ni existe una pluralidad muy elevada de socios sin vinculación familiar alguna, como sucede en las sociedades cotizadas en mercados secundarios organizados (hemos visto que hay unos pocos grupos familiares que controlan la sociedad y participan en el Consejo de administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L.).

- La sociedad cambió su régimen tributario del impuesto sobre sociedades en el año 2004 desde el régimen general (tipo impositivo del 35 %) al especial de sociedades patrimoniales (tipo impositivo del 15%), mediante una artificiosa operativa por la que continuaba ejerciendo su actividad de promoción inmobiliaria a través de una filial dominada al 100 % y aparentando la cesión de la gestión de su participación (para no ser considerada sociedad holding).

- Al distribuir los dividendos a cuenta la sociedad no reservó bienes suficientes para cumplir sus obligaciones tributarias; por lo que cabe concluir que la sociedad, sus administradores y socios, se despreocuparon completamente del perjuicio que pudieran ocasionar a la Hacienda Pública, para el caso, tal como ha sucedido, que el régimen tributario aplicado por la Administración Tributaria no fuera el deseado por la entidad.

b) La **participación activa** del responsable tributario queda manifestada en el cobro del dividendo, y en la aprobación con su voto de las Cuentas Anuales de 2006 y distribución de resultados.

c) Puede ser que con su voto en contra no se hubiere evitado la distribución del dividendo; pero en todo caso lo que procede valorar son los hechos que sucedieron y no es controvertido su voto a favor y ello le hace participe en el acto de transmisión con todas sus consecuencias.

d) Todos estos hechos son reveladores de que un socio con una diligencia ordinaria hubiera tenido una duda relevante sobre la procedencia del régimen especial aplicado o, cuando menos, que se hubiera planteado que pudiera ser de aplicación el régimen general, determinante de una tributación adicional.

e) Por tanto, según las normas de la experiencia y a las reglas de la lógica del criterio humano habituales, para cualquier persona de una diligencia ordinaria e incluso poco cuidadosa, era previsible que existían o podían materializarse contingencias fiscales por el régimen por el que estaba tributando la sociedad y que resultaba exigible a la persona menos cuidadosa que se reservaran bienes en la sociedad o prestaran garantías los socios (si aún así decidían distribuir los recursos de la sociedad en dividendos) para atender las eventuales contingencias fiscales (por el impuesto sobre sociedades y las retenciones a cuenta del dividendo satisfecho, intereses de demora y demás conceptos de la deuda tributarios). En su lugar decidieron y consintieron la distribución como dividendos de la casi totalidad de los recursos patrimoniales de la sociedad, con total despreocupación de los derechos de la Hacienda Pública.

f) En diversos pronunciamientos del TEAC y en particular en la Resolución de 27 de enero de 2009 (8216/2008), que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se aborda la consideración de la malicia requerida en el anterior art 131.5 de la Ley 230/1963 (antigua LGT) y en el elemento subjetivo del nuevo art. 42.2.a), de la nueva LGT 58/2003, concluyendo que *“No exige la norma una actividad dolosa (animus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis)”*, conocimiento que se estima acreditado; por tanto, no exige tampoco la norma que la finalidad del acto buscada sea exclusivamente impedir la actuación de la administración (por cuanto en tal caso se requería un ánimo doloso), bastando que esta se produzca o se vea dificultada su actuación.

g) Finalmente hay que señalar que no cabe duda sobre el conocimiento, por parte de los socios, de las consecuencias del cobro de los dividendos en perjuicio de la Hacienda Pública: *Res ipsa loquitur (las cosas hablan por sí mismas)*, en este sentido, el Tribunal Supremo ha venido en sus sentencias (entre ellas la que se cita 1146/1998 de 9 de diciembre de de la sala de lo Civil) admitiendo *“...la doctrina sobre el daño desproporcionado, del que se desprende la culpabilidad del autor...que corresponde a la regla res ipsa loquitur (la cosa habla por sí misma) que se refiere a una evidencia que crea una deducción de negligencia y ha sido tratada profusamente por la doctrina angloamericana y a la regla del Anscheinsbeweis (apariencia de prueba) de la doctrina alemana y, asimismo, a la doctrina francesa de la faute virtuelle (culpa virtual); lo que requiere que se produzca un evento dañoso de los que normalmente no se producen sino por razón de una conducta negligente, que dicho evento se origine por alguna conducta que entre en la esfera de la acción del demandado aunque no se conozca el detalle exacto y que el mismo no sea causado por una conducta o una acción que corresponda a la esfera de la propia víctima”*.

Requisitos que concurren en el presente caso: Evento dañoso (deuda tributaria muy relevante no pagada debida a la insolvencia del deudor principal), producido por conducta negligente (la sociedad tenía una importante solvencia antes de la



distribución de los dividendos y la pierde por dicho motivo), la conducta (distribución del dividendo) entre en la esfera del responsable y socio de la sociedad (se benefició de los dividendos y colaboró en su aprobación y distribución), aunque se puede discutir el nivel de colaboración que aportó y por tanto la concurrencia de un grado mayor o menor de culpa; en este caso la víctima es la Hacienda Pública y especialmente el bien jurídico protegido por la Constitución en su artículo 33, al establecer la obligación de todos de contribuir a los gastos públicos según la capacidad económica.

h) Por último conviene hacer una referencia al **principio de presunción de inocencia**, (en la que la cuestión de la carga de la prueba también subyace), y a su aplicación en este supuesto. El Tribunal Supremo ha consolidado una doctrina (en Sentencias de la Sala de lo Penal de 9 de mayo de 1989, 9 de febrero, 12 de mayo y 30 de septiembre de 1993 y 29 de marzo y 30 de septiembre de 1994 entre otras) acerca del alcance de la presunción de inocencia, en particular en su Sentencia de 30 de septiembre de 1994 dice: “ *La presunción de inocencia, en cuanto garantía fundamental del acusado, abarca, como reiteradamente ha señalado esta Sala..., el aspecto fáctico de la existencia del hecho ilícito imputado y la intervención en el mismo del acusado, esto es, el aspecto de la culpabilidad, en el sentido anglosajón del término, como responsabilidad por la realización del presunto delito y no en el normativo de reprochabilidad jurídico-penal por la ejecución voluntaria o negligente del mismo (véase Sentencia de 30 de septiembre de 1993).*”

Por lo mismo caen fuera del ámbito de esa presunción garantizadora tanto la valoración técnico-penal de la conducta reconocida como existente por el propio acusado y la determinación de su tipicidad, que pertenecen al terreno de la legalidad ordinaria en el que ejercen plenamente su potestad jurisdiccional los Jueces y tribunales..., como la existencia de hechos impositivos, cuya mera alegación no puede ampararse en la presunción de inocencia sino que se hace precisa su prueba por quien los invoque, pues al igual que a la acusación corresponde la carga de probar los hechos incriminadores al acusado compete probar aquellos otros que, demostrado el hecho y su participación, excluirían la tipificación legal o la responsabilidad penal, ya que de otro modo carecería de sentido el derecho fundamental a producir prueba de descargo y se originaría un desequilibrio entre las partes, obligada la acusación a probar hechos constitutivos y relevado el acusado de probar también los hechos impositivos por él alegados...”.

En el presente caso de responsabilidad tributaria exigida al amparo del art. 42.2.a) de la LGT hay que reseñar que está acreditado el ilícito tributario, el daño causado (obligaciones tributarias pendientes de pago) y la participación del socio (como beneficiario de la distribución de los dividendos a cuenta y como colaborador en su pago, cobro y aprobación de su distribución cuando menos), la desproporción del dividendo respecto a lo habitual en una sociedad (no suelen descapitalizarse para pagar dividendos a cuenta las sociedades con voluntad de continuidad o de atender sus obligaciones con terceros) y que el socio pudo conocer las circunstancias más relevantes (con la simple lectura de las Cuentas Anuales podía apreciar la magnitud y relevancia del dividendo sobre sus activos y la aplicación de un régimen especial en el impuesto sobre Sociedades mucho más favorable que el general y que dicho impuesto estaba pendiente de comprobación y no prescrito).

i) **En el caso de D^a. Cristina Carmona (NIF 98765432-Z)**, cobró los dividendos a cuenta y concurrió representada (al ser menor de edad en dicho momento) a las Juntas Generales del año 2007 citadas votando a favor de los acuerdos de distribución de los resultados y aprobando las cuentas anuales y que en virtud de su participación en las Juntas Generales Universales representado, **los actos de su representante en las Juntas Generales Universales citadas, produce efectos jurídicos en el representado, en virtud de los artículos 45 y 46 de la Ley 58/2003, General tributaria y en los artículos 1259 y 1725 del Código Civil y de la doctrina mayoritaria; como si hubieran sido realizados directamente por el interesado, que además se benefició personalmente los dividendos a cuenta distribuidos; que conocía la existencia de las dudas sobre el régimen especial de sociedad patrimonial aplicado (que resulta de las propias cuentas anuales de 2004, 2005 y 2006 y de la información obtenida por su representante (su padre) en las Juntas generales Universales, que era también miembro del Consejo de administración de Promociones Inmobiliarias Lluçmajor, S.L) y de la lectura de las Cuentas Anuales resulta evidente que conocía la notable reducción del patrimonio de la sociedad a consecuencia de los dividendos distribuidos.** Hay que tener en cuenta el elevado importe que el interesado percibió como dividendo que asciende a 1.251.527, 23 € sin que se le practicase retención a cuenta del IRPF.

Por tanto, hay que concluir que tuvo una participación activa en la transmisión de los bienes del obligado tributario principal mediante la distribución del dividendo, que conocía los pasivos fiscales contingentes, y que con el reparto de dividendos se descapitalizaba la compañía impidiendo la efectividad de una actuación posterior de la Administración tributaria para conseguir el cobro de la deuda.

En definitiva, concurren los requisitos y las circunstancias previstos en el artículo 42.2. a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, para declarar a D^a. Cristina Carmona (NIF: 98765432-Z) responsable solidario como causante o colaborador en la transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.



d) -En relación a las dificultades generadas a las actuaciones de cobro a desarrollar por la Administración.

La deuda tributaria determinada en los acuerdos de liquidación asciende a 33.004.784,16 €, mientras que el importe de las sanciones es de 19.802.870,50 €, ascendiendo el importe total a 52.807.654,66 €.

De las actuaciones realizadas no se conoce la existencia de bienes ni derechos suficientes de titularidad de Inversiones Inmobiliarias Alcudia, S.L., con los que cubrir los débitos liquidados por la Administración tributaria.

En consecuencia, en opinión de esta Dependencia Regional de Inspección resulta probado que **D^a. Cristina Carmona (98765432-Z)** a través sus actos (cobro del dividendo) y acuerdos (aprobación definitiva de los acuerdos de distribución de resultados en Juntas Generales de 2007) ha tenido una participación activa en la transmisión de los bienes del obligado tributario, ya que en el momento de la aprobación definitiva del dividendo distribuido a cuenta ya tiene conocimiento de que el régimen de tributación de la sociedad era incorrecto e improcedente y que con el reparto de dividendos se estaba produciendo un vaciamiento patrimonial de la entidad, sin adoptar ningún tipo de medida para hacer frente a las posibles contingencias tributarias, impidiendo así la efectividad de una actuación posterior de la Administración tributaria para conseguir el cobro de la deuda. **Es por esto que concurren en el presente caso las circunstancias de hecho previstas en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria y que permiten dictar acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria a D^a. Cristina Carmona (98765432-Z).**



MOOT COURT
TRIBUTARIO

ANEXO 6



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

25 6

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
CENTRAL

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
REGIONAL DE MADRID

Sello de Registro de Salida

Salida número: 28/0088825/2015

Fecha: 04/05/2015

A.E.A.T.
Dpto. Inspección Financiera y Tributaria

Dpartamento Inspección Financiera y
Tributaria
CL. Infanta Mercedes 37
28020 - MADRID
(MADRID)

**Registro General de la AEAT**
RGTO. CENTRAL AEAT

 28150306120458656
HOJAS: 10 (APROXIMADO)

TRIBUNAL EC-ADMINISTRATIVO REG. MADRID

Número de Registro: 28/008825/2015
Fecha 06/05/2015 Hora 12:04



ASUNTO: REMISIÓN COPIA FALLO MODIFICANDO ACTOS IMPUGNADOS

NÚMERO DE REFERENCIA: 28/15540/2013 y siguientes (según relación adjunta)

Concepto: Procedimiento Recaudatorio-declaración responsabilidad y derivación de responsabilidad y derivación acción de cobro.

Tengo el honor de elevar a V.I. copia de fallo dictado por este Tribunal con fecha 20 de diciembre de 2014 en la relación promovida por: Grandes Áreas Comerciales de Mallorca, S.A. a los efectos establecidos en los artículos 241, 242 y 243 de la Ley 58/03 de 17 de diciembre General Tributaria.

AGENCIA ESTADAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIAS
DEPARTAMENTO DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA
SUBDIRECCION GRAL. DE ORDENACION ECONOMICA Y ASISTENCIA JURIDICA

9 mayo 2015

ENTRADA 148

Fdo. María Petra Jurado
EL ABOGADO DEL ESTADO SECRETARIO