



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LV Semana de Estudios de Derecho Financiero[®]
(Sesión plenaria 17 de noviembre de 2010
en Madrid en el Auditorio del BBVA)
**“RÉGIMEN de INFRACCIONES
y SANCIONES TRIBUTARIAS”**

PRIMERA PONENCIA

“Prueba de la conducta dolosa o culposa II”

D. ÁNTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

(Socio Director Durán-Sindreu. Asesores Legales y Tributarios.

Profesor de la UPF)

Muchas gracias. Buenos días.

En primer lugar, mi agradecimiento a los organizadores por haberme invitado. Es para mí un verdadero privilegio estar aquí, y un agradecimiento muy especial a Enrique Giménez-Reyna que fue quien cursó la invitación. Voy a procurar ser breve para facilitar que el coloquio sea lo más amplio posible.

Básicamente reflexionaré sobre la materia probatoria con relación a negocios jurídicos en concreto.

La calificación de la conducta como culposa o dolosa que es de lo que trata la Ponencia, normalmente es como consecuencia de una actuación administrativa previa de comprobación, es decir, de verificación de la veracidad de los hechos, actos, o negocios declarados, o puede ser también, como ustedes conocen mejor que yo, consecuencia de una investigación, es decir, de descubrir hechos no declarados u ocultos por la Administración.

c/ Caleruega, 18 – 28033 Madrid

Tlf.: 91 302 02 64

www.fundef.org - email: info@fundef.org



Si nos centramos en la fase de comprobación -las actuaciones de comprobación son las más habituales-, creo que hay que distinguir necesariamente entre la obligación que tiene el contribuyente de aportar todos los datos e información, que sea necesaria y que soporte la declaración que ha presentado, de aquellos otros datos o hechos que tiene obligación la Administración de aportar en el caso que pretenda rectificar la declaración presentada por el contribuyente. De alguna forma, reflejo de ello es el artículo 108 de la Ley General Tributaria cuando proclama la presunción de veracidad de la declaración tributaria, que no significa otra cosa que la obligación para mí del contribuyente a aportar esa documentación que decía, y que por tanto, como determina el artículo 106 de la Ley General Tributaria, y el propio 108, en el caso de que se pretenda rectificar esa declaración, quien haga valer su derecho le corresponde a él la carga de la prueba. En este caso, si la Administración pretende rectificar esa declaración es a la Administración en ese caso a quien corresponde esa carga de la prueba, de acuerdo con las normas y procedimientos del artículo 106, y de acuerdo también con las normativas de las presunciones como medio probatorio.

Si la finalidad de las actuaciones de comprobación, estaremos todos de acuerdo, es la de verificar la veracidad de hechos, actos y negocios, en mi modesta opinión el sentido de la prueba, o la prueba, se centra precisamente en esos hechos, actos o negocios, que es una fase previa a la calificación fiscal de esos hechos, actos o negocios, como después veremos.

Si nos centramos propiamente en los negocios, no solo en los hechos en concreto, creo que el objeto de la prueba ha de ser precisamente los negocios tal y como la norma tributaria los concibe en el momento de configurar el hecho imponible. Eso es importante porque hay que distinguir entre aquellos negocios jurídicos que la norma tributaria subsume como tal de Derecho Privado, sin darles



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

una calificación o darles unas connotaciones o características especiales, un plus distinto del Derecho Privado que incorpora el Derecho Tributario de aquellos negocios, insisto, que no tiene ningún plus: una donación onerosa no tiene ningún plus. Para saber lo que es una donación onerosa hemos ido al Derecho Privado, y ya veremos en función de los hechos si estamos frente a esa realidad negocial, si estamos ante la escisión subjetiva, hay que características particulares que la norma tributaria añade a ese negocio jurídico de la escisión, y que no habrá una remisión plena en el momento de calificar al Derecho Privado, porque hay que tener en cuenta esas particularidades propias del Derecho Tributario.

En ese sentido, y eso es importante en mi modesta opinión, como les decía, salvo regulación expresa por parte de la norma tributaria, para interpretar y por tanto en materia probatoria, pero para interpretar los negocios tendremos que remitirnos al Derecho Privado, insisto una vez más, salvo regulación expresa o particularidades recogidas en las normas tributarias. Ello nos conduce de forma inapelable al principio de calificación jurídica del artículo 13 de la Ley General Tributaria, y como ustedes ya saben dice, y cito literalmente: “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados hubieren dado, y prescindiendo los efectos que pudieran afectar a su validez”. Es decir, aplicación plena del principio de calificación jurídica, es decir, de calificar en función de la verdadera naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios, o si prefieren, aplicación plena del principio de prevalencia del fondo sobre la forma, que no tiene nada que ver con el principio de interpretación de acuerdo con criterios económicos, que es la antítesis del criterio de naturaleza jurídica, y no tiene nada que ver con el principio de calificar de acuerdo con la finalidad que se persigue, o con la realidad práctica conseguida, que son situaciones distintas, porque una cosa es el área negocial, y la otra cosa es, como veremos después, el motivo subjetivo que se persigue, y el objeto de la prueba no



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

está en la finalidad que se persigue, sino en el negocio en sí mismo –insisto- principio de fondo sobre la forma, del que luego voy a entrar un poco en ello.

Por lo tanto, si eso es así, es imprescindible analizar todos los hechos coetáneos anteriores y posteriores al contrato, de acuerdo como dispone el Código Civil en materia de interpretación de los contratos, porque solo de esa forma, determinando hechos coetáneos anteriores y posteriores, podremos determinar efectivamente si el negocio realizado responde o no a la realidad negocial que está amparando el Derecho Privado. En ese sentido, insisto, en mi opinión, que es absolutamente irrelevante la finalidad que se persigue, y les voy a poner un ejemplo, permítame lo infantil de ejemplo, pero para que se entienda: un empresario individual que no tiene absolutamente nada de patrimonio, no tiene deudas, solo tiene el beneficio que genera en su pequeña actividad empresarial, en su pequeño negocio, decide, por razón de las diferencias de tipos en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aportar su negocio a la sociedad. Su única finalidad es ahorrarse impuesto. La única finalidad que abiertamente le dice, incluso a la inspección, por la cual ha constituido una sociedad, o ha aportado su negocio es para pagar el 30%, el 25% en lugar de pagar el 43% que está pagando. Esa finalidad que persigue el contribuyente, en este caso no defrauda a los acreedores, no defrauda a la Hacienda Pública, no defrauda a la Seguridad Social, no tiene patrimonio, no delimita su patrimonio personal del patrimonio de la sociedad. Esta finalidad que persigue en este y en cualquier caso, en este ejemplo que es muy sencillo para ilustrar, ¿esa finalidad es relevante? No, lo relevante es saber si realmente ha realizado un contrato societario o no ha realizado un contrato societario. Lo relevante es saber si la realidad que subyace del negocio que ha hecho, responde al negocio hecho. Lo importante es, en definitiva, un tema causal, la prueba de la causa. Les puede parecer realmente que es un ejemplo que no sirve, pero lo voy a ligar directamente con el ejemplo de *lease back*, tenía otro también, pero lo cito con el de *leaseback*.



En el tema de *leaseback*, lo irrelevante no es como en muchos casos la Audiencia Nacional ha dicho y el Supremo, de que lo que se pretendía por parte del contribuyente es tener una ventaja fiscal ilícita. Eso no es relevante. Lo relevante, como la propia Audiencia Nacional en sus fundamentos anteriores, antes de concluir dice “es que no estamos ante un verdadero contrato de *leaseback*, estamos ante un negocio jurídico distinto, porque el negocio del *lease back* se caracteriza en generar tesorería a la empresa, anticipándole tesorería para disponer de ella e irla reintegrando, como préstamo financiero, a la entidad bancaria. Si la empresa lo que ha hecho es una operación en la que no se le genera tesorería, porque acompasa cobros con pagos, lo que la Audiencia dice acertadamente es que no estamos ante un contrato de *leaseback*, estamos ante una realidad negocial distinta”. Por lo tanto, lo importante no es que se pretendía eludir impuestos, lo determinante es que el negocio analizado no es un negocio del *leaseback*, y por lo tanto no se podrá aplicar las consecuencias jurídico tributarias de un negocio del *leaseback*, que es la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento, y en definitiva la amortización anticipada desde el punto de vista fiscal como gasto deducible. En mi opinión, en este sentido, este ejemplo ilustra para mí de forma importante de que el énfasis no lo debemos de poner, como desgraciadamente se está poniendo, en la frialdad de ahorrar impuesto, si no en el vehículo que se utilizar para conseguir esa finalidad, porque la finalidad en sí misma es inocua, lo que es ilícito o lícito es el vehículo utilizado para conseguir esa finalidad. Por lo tanto, la importante materia aprobatoria, en nuestra opinión, es ver realmente qué es lo que se esconde detrás de aquel negocio aparentemente realizado.

Les pongo también un ejemplo sencillo que tenía preparado para ligar con los aspectos que voy a comentar a continuación, el ejemplo que todos hemos conocido y que todos han calificado de forma distinta: A, tiene dinero, aporta dinero a la sociedad; B, tiene inmuebles, aporta inmuebles a la sociedad, e



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

inmediatamente después se disuelve la sociedad, el que aporó el inmueble se lleva el dinero, el que aporó el dinero se lleva el inmueble, es decir, se decía en este caso, de que lo que se perseguía era eludir, en su momento, el pago del 7% como compraventa, y en lugar de ello se paga el 1% de constitución, y el 1% de disolución. Ese supuesto se ha calificado en diferentes años de forma distinta: unos años, como fraude, otros como estipulación, sin que haya faltado la calificación como conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En mi opinión, estamos ante un supuesto de simulación negocial. Evidentemente, que las partes querían realizar un contrato de sociedad, por supuesto. Era el vehículo que debían utilizar para aportar y disolver, y no han ocultado lo que querían hacer. No digo que no haya ocultación, lo que digo es que no han ocultado cuál era su verdadera intención, era realizar la sociedad para conseguir las consecuencias propias y querían disolver para conseguir las consecuencias típicas de la disolución. Pero, ¿qué han hecho? Para saber lo que han hecho, si nos fijamos en los hechos coetáneos anteriores y posteriores: A tenía dinero, B tenía el inmueble, y a los dos días el que tenía el dinero tiene el inmueble, y el que tiene el inmueble tiene el dinero, y la sociedad no existe hasta estar activa. Está claro que del análisis de estos hechos hay que deducir que la realidad negocial que está presente es una compraventa. Por lo tanto, lo que ha habido es una simulación de contrato societario para encubrir un contrato realmente querido, que es el contrato de compraventa.

En mi opinión, aquí hay aquí hay infracción, culpa, dolo. Y no basta el que se haya declarado la constitución de la sociedad, que haya declarado la ganancia patrimonial en renta, o que haya ingresado en la Comunidad Autónoma correspondiente el tributo procedente. Hay ocultación porque hay simulación negocial. Y hay simulación, insisto, sin perjuicio de cualquiera que sea la causa, y siempre digo lo mismo. ¿Qué ocurre si después de ir al notario el socio fallece? Y la viuda dice: yo no quiero continuar con la sociedad. Las circunstancias cambian. Habría que analizar qué ocurre en función de aquellos hechos. Siempre los



hechos coetáneos, anteriores y posteriores para poder verificar la verdadera realidad negociante, en la que estamos y si lo que formalmente ha realizado el contribuyente, responde o no responde a esa verdadera realidad negocial.

Por lo tanto, el objeto de la prueba, en mi modesta opinión, es verificar la realidad negocial, la verdadera realidad negocial, y en ese sentido lo importante no son tan solo los hechos, sino las consecuencias jurídicas en el ámbito del Derecho Privado de los hechos, y posteriormente la calificación jurídica que corresponda. En ese sentido, esa interpretación de los negocios jurídicos, no hablo de hechos o actos, de negocios jurídicos, siempre en ese caso que el negocio responda a lo que está regulado en Derecho Privado, y no haya ninguna particularidad fiscal que no nos permita la remisión plena al Derecho Privado. En esos casos de interpretar el acuerdo de la traza jurídica Existe en mi opinión preocupante empeño en calificar en función de los motivos económicos que persigue el contribuyente, o en ese empeño que a veces se tiene en recalificar actuaciones lícitas, aunque sin duda no deseadas por el legislador, pero que ha de rectificar el legislador.

Somos conscientes que hay fugas de rentas a sociedades. Eso no se soluciona recalificando determinados comportamientos, se soluciona modificando la ley, y evitando que se constituyan sociedades para ejercer actividades no productivas desde el punto de vista tributario, pero no se soluciona mediante teorías de levantamiento del velo, recalificando, o asumiendo funciones que habían de ser propias del legislador. Ayer estaba en el País Vasco, y quedé gratamente sorprendido, bueno, sorprendido y gratamente desorientado, porque tiene un sentido común mucho más práctico que el Territorio común, por dos razones: en materia desde la reestructuración empresarial, en materia de motivos económicos, la normativa foral de Vizcaya se remite directamente a la simulación o al conflicto de la norma tributaria. Con motivo económico válido, o hay simulación o hay conflicto de aplicación de norma tributaria. No es un concepto



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ambiguo, distinto, extraído en el ámbito comunitario, o simulación negocial o conflicto de aplicación de la norma tributaria. Pero es que dice más la normativa foral. La normativa foral regula expresamente el llegar a acuerdos previos con la Administración, sobre cualquier tipo de negocio que quiera realizar el contribuyente, con lo cual se garantiza de una forma importante, creo yo, la seguridad jurídica en la medida que frente a determinadas operaciones, al menos realizada por determinadas empresas. En caso de duda se puede en el País Vasco, que era el caso que allí nos llevaba, a poder comentar con la Administración, debatir y consensuar en su caso cuáles son las consecuencias tributarias antes de analizar aquel negocio, con lo cual significa celeridad en el tráfico económico, seguridad en el tráfico económico, y seguridad desde el punto de vista jurídico. Es más, la norma foral también dice que en caso de duda, la interpretación razonable, será la más favorable al contribuyente. ¡La más favorable al contribuyente!

En definitiva, y como conclusión, es a la Administración -en el caso que pretenda rectificar la declaración presentada por el contribuyente, siempre en el ámbito que yo me refiero, que es el de negocios jurídicos en los que hay una revisión para delimitar las consecuencias fiscales, hay una remisión al Derecho Privado para saber si estamos frente a ese negocio en concreto- es a quien corresponde la carga de la prueba, obviamente, y el objeto de prueba habrá de ser el averiguar la verdadera realidad negocial a través de los hechos coetáneos anteriores y posteriores al contrato, sin, como he dicho, tener en cuenta cuál es el resultado práctico conseguido, si es un resultado práctico equivalente o similar al de otro negocio, pero con menor tributación de este otro negocio, sin tener en cuenta los motivos económicos, sin tener en cuenta la oportunidad económico empresarial de realizar o no el negocio, es decir, sin tener en cuenta conceptos extraños al mundo del Derecho, a la interpretación de los contratos de acuerdo con el Código Civil, e insisto, en aquellos casos en los que haya una subsunción plena de ese concepto negocial.



Voy a concluir con una cita de un reciente Auto del Juzgado de Instrucción Número 6 de Madrid que dice literalmente “que el objeto de la potestad calificadora de la Administración no es otro que exigir el tributo con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, y para ello, el legislador autoriza a la Administración para que investigue y compruebe la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado. Ahora bien, la Administración tributaria no puede desconocer que el presupuesto de hecho cuya naturaleza jurídica corresponde calificar, no puede ser otro que el definido por la ley, no el reconstruido por la Inspección, atendiendo a razones de oportunidad, conveniencia o voluntarismo selectivo, que conducirían a tratar de maximizar a toda costa el gravamen, o a tratar de criminalizar vía penal el supuesto incumplimiento de obligaciones tributarias legalmente inexistentes y fiscal y penalmente inexigibles. Desconocer lo que se argumenta, conducirla a atribuir a la Administración potestad para articular una contrariedad jurídica, alternativa reflejada y expuesta a la documentación mercantil, fiscal y contable de relaciones negociales y societarias, y en las autoliquidaciones tributarias presentadas de modo transparente”. El Auto se refiere al caso de interposición de sociedades profesionales, que insisto, yo no entro en si comparto o no esa afirmación en cuanto a esa situación en concreto que amenizaba el auto, sino que hago una abstracción objetiva, la saco del contexto, y como tal yo creo que es acertada.

Yendo a ese supuesto en concreto les diría también que en mi modesta opinión hay un error importante en la Administración al pretender recalificar, y por teoría el levantamiento del velo, pretender que no hay sociedad. El tema es mucho más sencillo. Estamos ante un problema de valoración de las operaciones realizadas por el socio profesional, persona física, con la sociedad, y ante un problema de valoración de la prestación profesional de la sociedad a otra sociedad. Si evidentemente, damos por bueno que yo facturo a cincuenta a la



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

sociedad, y la sociedad factura a trescientos, evidentemente, lo que el sentido común nos dice es que vayamos hacia lo societario, pero es que a lo mejor el valor de mercado de mi prestación como persona física a la sociedad habría de ser trescientos, igual que la que yo luego cobro a la otra sociedad. Con lo cual, efectivamente, la intervención de una sociedad es nula y la incidencia se traslada a mi declaración de renta que habré de tributar a mi 43% de los trescientos no de los cincuenta. Querer transformar esa realidad, acudir a la teoría del levantamiento del velo, pretendiendo que la sociedad no ha existido sino bajo una forma de amparar, una forma de eludir la tributación del impuesto sobre la renta, es algo así como subrogarse en lo que solo le corresponde al legislador.

Aparte, insisto, es mucho más sencillo. Si calificamos por valor de mercado llegamos a la misma conclusión, a la misma que llega la Administración pero sin llevar un expediente por vía penal, y sin ninguna complicación. Entonces, creo que estamos obviando realmente lo que es objeto verdadero de la prueba en materia negocial, que es la causa de los negocios, y lo estamos centrando en el motivo de la finalidad de ahorro de impuestos, causalizando como ilícito el ahorro de impuestos, cuando el ahorro de impuestos en sí mismo es inocuo, ni positivo, ni negativo. Y decía, aunque lo habrán visto en mi exposición me he centrado sobre los negocios jurídicos, y he obviado cualquier comentario en materia de prueba sobre otros aspectos como es la carga de la prueba en materia de hechos, de actos u otras circunstancias distintas.

Muchísimas gracias por su atención.