



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2016-2017

LA SIMULACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

SIMULATION IN THE TAX LAW

EDUARDO GARMENDIA PÉREZ

DIRECTOR/A: JOSÉ CARLOS DE PABLO VARONA

INDICE

LA SIMULACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

RESUMEN.....	3
1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. CONCEPTO CIVIL.....	6
2.1. DEFINICIÓN Y REQUISITOS	6
2.2. CLASES DE SIMULACIÓN.....	8
2.3. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN.....	10
3. CONCEPTO TRIBUTARIO.....	13
3.1. DEFINICIÓN	13
3.2. REQUISITOS.....	15
3.3. CLASES DE SIMULACIÓN.....	16
3.4. ELEMENTOS DONDE SE DA LA SIMULACIÓN.....	18
3.5. PRUEBA DE LA SIMULACION.....	21
3.6. CONSECUENCIAS DE LA SIMULACIÓN.....	22
4. FRAUDE DE LEY.....	23
4.1. CONCEPTO Y REQUISITOS.....	23
4.2. DIFERENCIA ENTRE FRAUDE DE LEY Y SIMULACIÓN.....	26
5. ECONOMÍA DE OPCIÓN.....	29
6. EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL TS.....	31
7. CONCLUSIONES.....	36
8. BIBLIOGRAFÍA.....	37

RESUMEN

Este trabajo recoge una breve exposición de los postulados más significativos de la simulación tributaria. A través de un estudio de la doctrina civil y tributaria, y de la jurisdicción ordinaria y constitucional, apreciamos que pese a que parezca que en el plano teórico se fijan con claridad los límites entre la simulación y los demás negocios anómalos, en la práctica aparecen importantes inconvenientes de deslinde entre estas figuras, lo que genera un grave problema en la seguridad jurídica de los contribuyentes.

SUMMARY

This project includes a brief presentation of the most important postulates of the tributary simulation. Through the survey of the civilian and tributary doctrine, and the ordinary and constitutional jurisdiction, we appreciate that it seems that at the theoretical level they have clearly fixed the limits between the simulation and the anomalous business. However, in practice there are important problems with the differences of these figures, and it creates a serious injury in the legal certainty for the taxpayers.

1. INTRODUCCIÓN

El término simulación es definido por la Real Academia Española como la “acción y efecto de simular”, siendo a su vez la definición del verbo anterior “Representar algo, fingiendo o imitando lo que no es”. Ambas palabras provienen del latín *Similis*, que significa parecido, y evolucionan, respectivamente, en *simulatio* y *simulare*, cuyo significado es el de fingir, hacer aparecer una cosa distinta de la realidad. Por lo tanto, el origen etimológico de la palabra respalda el significado de que se intenta hacer o parecer otra cosa que no se corresponde con la realidad. La simulación forma parte de nuestra vida cotidiana, dándose en muchos ámbitos de gran magnitud como puede ser el plano científico, a través de experimentos que buscan simular ciertas situaciones, el mundo del cine o incluso en determinados deportes.

En el ámbito de los actos o negocios jurídicos la simulación aparece con gran frecuencia y es muy recurrente. La propia Real Academia da una acepción de esta palabra relacionada con el mundo del Derecho: “Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato”.

La simulación supone una contradicción entre la voluntad interna de una persona y la voluntad declarada y los actos llevados a cabo por ella, lo que constituye un negocio o acto jurídico calificado como aparente. Ello tiene lugar cuando ambas partes, de común acuerdo, con la finalidad de engañar a un tercero, llevan a cabo un acto o negocio jurídico, que nada tiene que ver con la realidad que efectivamente desempeñan; o incluso lo ocultan bajo una apariencia. Pueden darse dos posibilidades, la primera de ellas consiste en dar a entender una situación completamente falsa e inexistente. La segunda posibilidad es la idea de esconder o camuflar la situación real, bajo otra que es la situación simulada y que no se quiere llevar a cabo. Tiene lugar un acuerdo simulatorio entre ambas partes, con dos declaraciones diferentes: una interna, que se mantiene en secreto entre los contratantes, ya que es la voluntad real y no quieren que salga a la luz; y otra externa, en la que dan publicidad a la situación simulada o aparente.

Podríamos concluir que el fin buscado no es el de la mera ocultación, sino la voluntad de engañar a los terceros con la situación o apariencia creada, por ello va contra la buena fe y la seguridad jurídica en el trato.

El origen de esta figura proviene claramente del derecho privado. Por ello mismo, como casi todas las figuras de este derecho en nuestro país, tiene su base y sus primeras regulaciones en el derecho romano. Era muy poco probable la simulación ya que los negocios estaban sujetos a estrictas fórmulas y a rituales ya fijados, los cuales hacían casi imposible que se ocultase un negocio bajo la forma de otro. Aun así, los jurisconsultos se ocuparon de ello y establecieron la distinción entre simulación absoluta, que es la apariencia de un negocio (*sicuto corpus sine spiritu, quia consensus est remotus*) y la simulación relativa, esconder un negocio bajo la forma externa de otro (*contractos figurarus, depictus, coloratus*)¹.

Dejando atrás el *Ius Civile*, el pretor y la jurisprudencia comprendieron la necesidad de regular el negocio simulado, sancionándolo con su nulidad y estableciendo la diferencia entre simulación absoluta y simulación relativa. El principio general consideraba no válido el acto simulado, sólo tenía valor el acto real y secreto. La simulación absoluta iba contra las normas o principios jurídicos, por lo que era nula frente a las propias partes y además frente a los terceros relacionados con el negocio. Respecto a la simulación relativa, si el fin buscado era ilícito, el acto disimulado era nulo; sin embargo, el acto disimulado era válido si el fin que se buscaba era lícito.

En épocas posteriores también aparece esta institución en textos básicos de nuestra historia como en las Partidas de Alfonso X el Sabio, donde la simulación se denomina engaño. Además la Novísima Recopilación declara nulas las donaciones en fraude de las contribuciones reales.

Por ello, tiene mucha importancia en el ámbito civil, y podemos resumir que a falta de causa o si esta es ilícita o falsa no habrá contrato o negocio. Respectivamente, hablamos de simulación absoluta si no existe causa y de simulación relativa si lo que ocurre es que la causa es falsa o ilícita. La simulación civil puede consistir tanto en una simulación negocial como afectar al objeto o a los sujetos del negocio. Podemos comprobar la importancia de esta figura en la acción de simulación, acción declarativa destinada a que la realidad material y la formal coincidan.

Basándose en la regulación civil de esta figura, el legislador la incorpora al ordenamiento tributario en la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria.

¹ BRUGI, Biagio, *Instituciones de Derecho Civil*, trad. de la cuarta ed. Italiana por Jaime Simo Borafull, Mexico, 1946, pág. 133.

A pesar de una serie de críticas y problemas, como puede ser el anclaje en la figura de la simulación civil o la adopción de su propia línea evolutiva, la simulación tributaria consigue sobrevivir y perdura en la reforma de la LGT del año 2003, aunque con importantes modificaciones. A partir de esta ley la simulación puede darse en actos, hechos y negocios jurídicos, tanto en la causa como en los elementos materiales del acto.

Además dentro del propio ordenamiento tributario, la ley introduce la diferencia entre el, antiguamente llamado, fraude de ley y la propia simulación tributaria. Ambas figuras tienen una alternativa aún muy reconocida: la economía de opción. La economía de opción suele ser la variante legal que la mayoría de los investigados por estas dos actuaciones alega, afirmando que es una posibilidad que la ley permite y no se elude ninguna norma ni ningún tributo. La concepción general es que la jurisprudencia califica con demasiada facilidad las actividades de los contribuyentes como fraude o simulación, cuando debería ser tratada de una forma más tolerante, considerando en muchas ocasiones las actuaciones de los contribuyentes como economía de opción.

Incluso en el ámbito penal aparece la simulación, como uno de los subtipos de la estafa, el artículo 251.3 del Código Penal, que señala que "será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años el que otorgare en perjuicio de otro un contrato simulado."

Esto nos indica la gran importancia y presencia que tiene esta figura en la mayoría de los campos del derecho.

2. CONCEPTO CIVIL

2.1 DEFINICIÓN Y REQUISITOS

Como hemos afirmado anteriormente, la simulación tiene su origen en el derecho privado.

Debemos comenzar con una remisión a alguna de las definiciones que dan ciertos autores. Lacruz Berdejo, define la simulación como "divergencia entre lo que las partes contratantes declaran externamente y lo que quieren" ². Por otra parte, De Castro afirma que la simulación será la realización de un hecho imponible artificial con una apariencia que se decida a esconder lo que la realidad muestra" ³. Un referente clásico

² ALBALADEJO GARCÍA, M., *La simulación*, Edisofer, Madrid, 2005, pág. 17.

³ DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 292.

en esta materia, como es el italiano Ferrara, agrega que el negocio simulado es aquel que tiene una apariencia contraria a la realidad, porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece.⁴ Acudiendo a otra clase de fuentes, el Diccionario del Español Jurídico define la simulación contractual como la representación de un contrato fingido con el fin de defraudar a otra persona. Por su parte nuestro Tribunal Supremo, en la STS de 25 de marzo de 2013 (RJ 2013/4596), define el negocio simulado como *"aquel en el que las partes, puestas de acuerdo entre sí, emiten una declaración no coincidente con la voluntad interna, con el fin de engañar a los terceros. Esa creación consciente y bilateral de una apariencia negocial puede ocultar un negocio distinto - "colorem habet substantiam vero alteram " - o puede no ocultar nada - "colorem habet, substantiam vero nullam "»*.

Nos encontramos ante una de las figuras más importantes de la evasión o elusión, junto al fraude de ley, plasmado este en el artículo 6.4 del Código Civil. Se trata, como dijimos anteriormente, de una simulación estrictamente de negocios, actos o hechos de carácter negocial, mayoritariamente de contratos, cuyo matiz fundamental, extraído de las definiciones anteriores, es la ocultación de manera intencionada para engañar o perjudicar a un tercero, por la que ambas partes exteriorizan una manifestación de su voluntad diferente de la que han pactado internamente entre ellos.

Los contratos necesitan de tres requisitos esenciales para su validez: el consentimiento de los contratantes, el objeto cierto que es materia del contrato y la causa de la obligación que se establece, como refleja el artículo 1261 del Código Civil. De los tres requisitos citados es la causa la que se encuentra viciada en los casos de simulación contractual, bien por no existir o adolecer de ella, bien por ser ilícita, o por corresponder a otra finalidad jurídica distinta, y se define por parte de Díez-Picazo como el propósito de alcanzar un determinado resultado empírico con el negocio, aunque la dificultad radica en destacar cuál de los propósitos que se dan en el seno del querer interno de las partes va a poseer aquella cualidad.⁵

Vistas las definiciones y que los vicios pueden afectar tanto a la causa como a otros elementos del contrato, como la fecha o los intervinientes, deben cumplirse una

⁴ FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, Luigi Cariota Ferrara: Il negozio giuridico nel Diritto Privato italiano. Morano Editore, Napoli, 1926, pág 74.

⁵ DIEZ-PICAZO Y GULLÓN, *Sistema de derecho civil*, vol.II, tomo I, Tecnos, Madrid, 11ª ed., año 2016, pág. 37.

serie de requisitos para que podamos calificar un negocio o contrato como simulado:

a) Diferencia o disconformidad entre la voluntad real de la persona, y la voluntad manifestada hacia el exterior. Se trata de un dato muy difícil de probar, ya que la carga de la prueba recae en la parte que lo alega, que solamente podrá basarse en la prueba indiciaria o de presunciones en su búsqueda de indicios que prueben la existencia de la simulación. Como reconoce la STS Sala de lo Civil de 4 de abril de 2012 (nº 225/2012, Rec. 149/2009) *"El problema de la simulación es la prueba de la misma; las propias partes, al ir de común acuerdo, no siempre dejan pruebas o, al menos, indicios claros de su presencia, por lo que normalmente será preciso acudir a la prueba de presunciones (así lo expresa la Sentencia de 11 de febrero de 2005)."*

b) Disconformidad consciente y deliberada, comprobándose que no se trata de un error de las partes al manifestar o hacer público su contrato y que además se lleva a cabo una ocultación de datos o de otro tipo de circunstancia que no se quiere que salga a la luz.

c) Acuerdo simulatorio de las partes en el que certifican ambas partes que la manifestación o declaración que realizan no es el acuerdo veraz y querido por ellos, sino que se trata de un mero disfraz. Por ello, podemos apreciar dos acuerdos diferentes: el acuerdo simulado y que las partes manifiestan y comunican a los terceros, y el acuerdo real que es el que adoptan ambos pero guardan en secreto. En este apartado aparece el problema de la simulación de los negocios unilaterales, dado que si consideramos este acuerdo como un elemento esencial de la simulación en sentido técnico jurídico quedaría descartado. Sin embargo, al tratarse no sólo de una simulación negocial, sino que además hay simulaciones de actos y hechos, podría darse el caso de una simulación unilateral, en los actos recepticios, dónde el sujeto oculte datos o hechos a la otra parte, la cual los soporta.

d) Intención de perjudicar a terceros o fin de engañar: con la apariencia externa que le dan al contrato o negocio, las partes simulantes obtendrán un beneficio, o por el contrario, el tercero resultará perjudicado o engañado.

2.2 CLASES DE SIMULACIÓN

La simulación puede ser de dos clases: absoluta y relativa, reguladas, respectivamente, en los artículos 1275 y 1276 del Código Civil, y cuyas diferencias son

explicadas simple y claramente por el Tribunal Supremo en la STS de 11 de febrero de 2016 (54/2016) en su Fundamento Jurídico II: "*La simulación no es otra cosa que la apariencia negocial. Bajo ésta se oculta un caso inexistente -simulación absoluta- o bien otro negocio jurídico distinto -simulación relativa-. Lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa. En el primer caso, se aplica el artículo 1275 en relación con el 1261. 3º, del Código civil y en el segundo no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado conforme al artículo 1276 del Código Civil.*"⁶

La simulación absoluta se define en la STS Sala de lo Civil (nº 225/2012, de 04/04/2012, Rec. 149/2009, fundamento jurídico segundo) como la: "*apariencia de negocio jurídico; las partes, de común acuerdo, constituyen lo que no es más que uno aparente, que carece de causa. No existe negocio alguno; cae en la categoría de inexistencia; es un negocio que no existe, aunque parezca que sí lo hay*". A continuación, el propio Tribunal cita una sentencia de 21 de septiembre de 1998 que dice: "*La ciencia jurídica afirma mayoritariamente que la figura de la simulación está basada en la presencia de una causa falsa y que la simulación absoluta se produce cuando se crea la apariencia de un contrato, pero, en verdad, no se desea que nazca y tenga vida jurídica*".

Por su parte, la simulación relativa viene definida en la STS 989/2011, 29 de diciembre (RJ 2012/170, Fundamento jurídico III): "*La simulación relativa ("simulatio non nuda") constituye un supuesto de anomalía de la causa; es decir, comporta la expresión de una causa falsa cuando en realidad el resultado contractual querido y ocultado se funda en otra causa verdadera, suficiente y lícita (artículo 1276 del Código Civil), de modo que, descubierta la simulación, cambia la efectividad de la presunción sobre la causa, pues ya no se presume su existencia y licitud ni recae sobre el deudor la carga de probar su inexistencia (artículo 1277). En tal caso, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1276 del Código Civil , demostrada la simulación, ésta se presume absoluta y frente a dicha presunción legal habrá de*

⁶ La jurisprudencia se ha pronunciado mucho sobre ambas clases de simulación. Así cita el Alto Tribunal en el mismo fundamento jurídico anterior, que sobre la simulación absoluta se pronuncia en las sentencias 31 de diciembre de 1999, 17 de febrero de 2005, 20 de octubre de 2005, 22 de febrero de 2007 y 18 de marzo de 2008 entre otras. Refiriéndose a la simulación relativa, sienta doctrina en las sentencias de 7 de julio de 2005, 28 de enero de 2009 y 29 de diciembre de 2011.

probarse la existencia del negocio disimulado y que su causa es verdadera y lícita."

2.3 EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN

A continuación, y una vez desvelados los entresijos de ambos tipos de simulación, debemos observar los efectos que tiene, sobre las partes, la declaración de simulación. Estos efectos serán totalmente diferentes dependiendo si se califican los hechos como simulación absoluta o simulación relativa.

En primer lugar, debemos estudiar los efectos que origina en las partes la declaración de un contrato o negocio como simulación absoluta. El artículo 1275 del Código Civil declara que *"Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral"*. No da lugar a dudas que al realizarse únicamente un negocio, y ser este simulado, nos conduce a la nulidad absoluta. Como indican Díez-Picazo y Gullón, los casos más relevantes e indiscutidos de nulidad absoluta son el traspaso de los límites de la autonomía de la voluntad (la ley, moral y orden público) del artículo 1255 del Código Civil, la falta en el contrato de los requisitos esenciales del artículo 1261 del Código Civil y por último que el contrato tenga causa ilícita, refiriéndose al artículo 1275 del Código Civil ⁷. A continuación añaden que *"La nulidad impide que el contrato despliegue los efectos correspondientes a su tipo ab initio, y no puede subsanarse por la convalidación ni por el transcurso del tiempo"*. Por ello, hay que tener en cuenta los efectos de la nulidad absoluta, expresados en el artículo 1303 del Código Civil: *"Declarada la nulidad de una obligación, los contratantes deben restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus frutos, y el precio con sus intereses"*. Por lo tanto, entendemos que si aún no se cumplió con el contrato, al ser un contrato inexistente no produce efecto alguno, y las partes no están obligadas a su cumplimiento.

Surge un pequeño debate doctrinal respecto a la ilicitud de la causa, y el Tribunal Supremo, aprovechando un recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona por incongruencia en los términos utilizados, viene a decir que puede haber también simulaciones absolutas con causa lícita en la STS 265/2013, de 24 de abril (RJ 2013/3692, Recurso de Casación núm. 2108/2010): *"Lo expuesto puede explicar que en ocasiones las propias sentencias de esta Sala han considerado que*

⁷ DIEZ-PICAZO Y GULLÓN, *Sistema de derecho civil*, ob. cit., pág. 92.

cuando existe una simulación negocial absoluta motivada porque se persigue un propósito ilícito, se da una causa ilícita determinante de la nulidad del contrato, si bien en otros casos se ha diferenciado claramente la simulación absoluta, que da lugar a un negocio meramente aparente y sin causa, y la causa ilícita, que presupone un negocio no aparente pero con una causa teñida de ilicitud . Puede considerarse que en los casos en que existiendo una simulación absoluta la jurisprudencia hace referencia a la "causa ilícita" se está refiriendo no a la causa del negocio, inexistente justamente por ser absolutamente simulado y como tal meramente aparente, sino a la causa de la simulación. Dado que pueden existir móviles determinantes de una simulación absoluta que no sean ilícitos o inmorales (la jactancia, la discreción, la confianza), pueden distinguirse simulaciones absolutas con causa lícita y con causa ilícita, por más que la simulación absoluta sea siempre una patología determinante de la nulidad absoluta del negocio, pues "los contratos sin causa... no producen efecto alguno" según prevé el art. 1275 del Código Civil ."

Otro punto controvertido es el tema de los terceros de buena fe. Diez-Picazo y Gullón vienen a decir que el tercero verá consolidados sus derechos si está protegido por el artículo 34 de la Ley Hipotecaria, es decir, si ha adquirido de titular aparente, de buena fe y a título oneroso.⁸

En segundo lugar, la simulación relativa, como bien dice el artículo 1276 del Código Civil, dará lugar a la nulidad cuando exista causa falsa, a no ser que se pruebe que estaban fundados en otra causa verdadera y lícita, como refleja nuestro Tribunal Supremo en innumerables ocasiones, por ejemplo en la STS 34/2012, de 27 de enero (Recurso número 1660/2008, RJ 2012/3658): *"se aplica la doctrina general de la simulación relativa. En ésta se produce la expresión de una causa que no existe (así, la del contrato oneroso de compraventa) y sí hay otra causa que se oculta, disimula (así, la del contrato de préstamo). Aquél el aparente, no existe, pero sí existe el disimulado, siempre que éste reúna los elementos que le son propios."*

Efectivamente, esta coetilla final nos indica que deben concurrir una serie de requisitos necesarios para que este negocio disimulado tenga validez y eficacia, siempre que tengan causa verdadera y lícita. El ejemplo prototípico es el de la compraventa para esconder una verdadera donación. En un primer momento, el Tribunal Supremo aceptó

⁸ DIEZ-PICAZO Y GULLÓN, *Sistema de derecho civil*, ob. cit., pág 95.

la donación por el animus donandi de los sujetos, pero más adelante, al no cumplirse determinados requisitos formales de la donación del artículo 633 del Código Civil, no ha entendido válido el negocio disimulado. Si no se cumplen estos requisitos, será declarada la nulidad.

Señala en este sentido la STS de 26 de marzo de 2012 (RJ 2012/4583) que *"En esta línea, durante mucho tiempo esta Sala vino entendiendo que la nulidad de una compraventa por simulación relativa de la causa no priva per se de eficacia jurídica a la donación encubierta, en cuanto la auténtica voluntad de constituir un negocio, disimulada bajo la apariencia de una compraventa sin precio, encuentra su causa verdadera y lícita en la liberalidad del donante. Sin embargo la posición actual de la jurisprudencia de esta Sala es contraria a la anterior interpretación, [...].*

»Esta Sala considera que la nulidad de la escritura pública de compraventa impide que se considere válida la donación de inmuebles que se dice encubría. Aunque se probase que hubo animus donandi del donante y aceptación por el donatario del desplazamiento patrimonial, lo evidente es que esos dos consentimientos no constan en la escritura pública sino en los autos del pleito seguido sobre la simulación. El artículo 633 del Código Civil, cuando hace forma sustancial de la donación de inmuebles la escritura pública no se refiere a cualquier escritura, sino a una específica en la que deben expresarse aquellos consentimientos, y ello es totalmente diferente de que se extraigan de los restos de una nulidad de la escritura de compraventa como resultado de una valoración de la prueba efectuada por el órgano judicial. En consecuencia, una escritura pública de compraventa totalmente simulada no cumple los requisitos del artículo 633, pues el negocio disimulado de donación que se descubra no reúne para su validez y eficacia aquéllos."

La acción de simulación no es más que una especialidad de la acción de nulidad, que por su naturaleza es declarativa. El objeto de la acción será diferente si estamos ante una simulación absoluta, dónde se trata de obtener la declaración judicial de inexistencia o nulidad del negocio aparente; o ante una simulación relativa, dónde será declarar la nulidad del negocio aparente o exteriorizado, y posteriormente, declarar la validez o nulidad del negocio disimulado, en función de si cumple todos los requisitos del negocio o no.

3. CONCEPTO TRIBUTARIO

3.1 DEFINICIÓN

Como hemos referido anteriormente, nuestro legislador no aborda la simulación en el ámbito tributario de manera expresa y directa hasta la reforma de la Ley General Tributaria del año 1995. Sin embargo, afirma J. Zornoza Pérez, la jurisprudencia ha venido entendiendo que las reglas de calificación del artículo 25.2 de la antigua LGT de 1963 permitían subsumir en ese precepto los supuestos en los que se apreciara simulación (artículo basado en el Impuesto de Derechos Reales, que más adelante pasó a ser el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y de Sucesiones y Donaciones, como dice la STS 19 de Diciembre de 2011) ⁹. Continúa Zornoza Pérez diciendo que se entendía que la habilitación para calificar los hechos imponible que consistiesen en actos o negocios jurídicos "conforme a su verdadera naturaleza jurídica", cualquiera que fuese la forma o denominación utilizada por los interesados, autorizaba para aplicar el tratamiento correspondiente a esa verdadera naturaleza, la que se intentó disimular, prescindiendo de las formas o apariencias del negocio simulado. Esto conecta con el actual artículo 13 LGT, que nos dice que la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios es el único parámetro para poder exigir esas obligaciones tributarias y debe haber una correspondencia entre los hechos reales acaecidos y el presupuesto abstracto dado por las partes. En caso de diferencia o discrepancia, el artículo 13 señala que se debe prescindir de la denominación empleada y atender al contenido real. Además añade el artículo 13 en su apartado final que la calificación debe hacerse sin tener en cuenta los defectos que puedan afectar a la validez del acto o negocio celebrado.

La regulación de manera expresa de esta figura, fue realizada con la reforma introducida por la Ley 25/1995 y sobrevivió a la última reforma con la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre. Se trata del artículo 16 donde se encuentra la figura de la simulación:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos

⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. "La simulación en derecho tributario", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo I, Aranzadi 2010, Navarra, pag. 563.

que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."

García Berro enlaza el concepto de la simulación con el principio de calificación del artículo 13. Afirma que si existen evidencias suficientes de que el contenido público de la situación jurídica declarada es una mera apariencia, la calificación se basará en los hechos auténticos que las partes intentaron ocultar. Por ello, es necesario tener constancia de que los contratos deben calificarse basándonos en la intención de los contratantes y en el contenido obligacional previsto en ellos, sin que se vincule a la denominación que las partes indican, ya que, más adelante, podría tener trascendencia en la producción del hecho imponible, en la cuantificación de la base imponible, en la aplicación de una exención fiscal, etc.¹⁰

Lo que queda suficientemente claro es la vinculación de la simulación tributaria con el mismo concepto civil. Zornoza Pérez admite que la simulación a que se refiere el art. 16 de la LGT, para prever su corrección a los efectos tributarios, debe entenderse en el sentido de la doctrina y jurisprudencia civiles.¹¹ El punto en el que se cruzan ambas ramas es el artículo 12.2 de la LGT en el que se indica que los conceptos empleados en las normas tributarias deben entenderse en sentido técnico jurídico con el que se emplea en el sector del ordenamiento en el que ha sido acuñado, por lo que la base y el sustento del concepto de simulación será el ámbito civil.

Al igual que hace la sala de lo civil del Tribunal Supremo, la sala de lo contencioso hace lo propio y define de forma muy similar el concepto de la simulación: *«la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquélla puede ser absoluta, lo que sucede cuando tras la apariencia creada no existe causa alguna, o relativa, que se da cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, esto es, cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005\8361) , F. Quinto].*

¹⁰ GARCIA BERRO, F., *Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario*, Instituto de Estudios Fiscales año 2011, pág 331.

¹¹ ZORNOZA PEREZ J, «La simulación ...», ob. cit., pág. 565.

Por lo tanto, llevado al ámbito tributario el concepto teórico es el mismo: el acto o negocio que las partes dicen haber realizado no tiene lugar, sino que únicamente se declara para crear una apariencia cuyo fin es ocultar o disfrazar el negocio o acto que efectivamente se lleva a cabo. Debemos añadir los conceptos tributarios en la definición, como pueden ser el gravamen o el hecho imponible, y como dice García Berro en el artículo anteriormente citado, "al calificar los hechos, el órgano administrativo debe valorar si se da o no esa divergencia y, en caso afirmativo, exigir el gravamen atendiendo a la situación jurídica real oculta tras el negocio simulado.", es decir, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes (art. 16.1). Previamente a la exigencia del gravamen, también se debe comprobar si los actos o negocios celebrados, son los ideales para conseguir los resultados que se alcanzan, o podría haberse hecho uso de otro negocio o acto que encajara mejor con lo que realmente buscaban las partes, estamos ante el conocido antiguamente como fraude de ley, la otra gran figura de los negocios anómalos. Para ello "ha de determinarse si las normas jurídicas empleadas constituyen el cauce natural que el derecho brinda para la producción del resultado obtenido o, por el contrario, se ha hecho de ellas un uso artificioso o impropio con la consecuencia aparente de eludir de manera total o parcial el gravamen." En este caso, la Administración actuará de forma similar a la simulación en la calificación y se aplicará el gravamen propio de los actos que habrían tenido el mismo resultado si las partes hubiesen elegido los cauces o mecanismos naturales o más recurrentes.

3.2 REQUISITOS

Una vez expuesta la relación con el concepto civil y su definición, debemos observar los requisitos que debemos encontrar en un acto o negocio antes de tratarlo como simulación, los cuales coinciden con los de la simulación en el derecho común. La STS 19 de diciembre de 2011 (Sala Tercera, FJ VI) indica que "*para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.*"

Además de estos dos requisitos, la simulación sin un acuerdo simulatorio entre las partes no se llega a producir, ya que es la forma en que las partes muestran su deseo de realizar lo que se hace y de los efectos que lograrán. Por lo tanto, sin este acuerdo no se consigue el engaño a la Hacienda Pública, que nos posibilita el obtener una ventaja económica de ese negocio no realizado o que hemos realizado con el fin de ocultar otro. Sin embargo, en el ámbito tributario cobra más importancia la simulación unilateral de los actos o actuaciones ficticias, ya que una persona puede fingir o simular una situación, de cara a la Hacienda Pública, con la finalidad de reducir el hecho imponible de algún tributo, como podría ser fingir la residencia en un pueblo dónde se tiene en propiedad una vivienda. Por lo tanto a la hora de venderlo, no tendrá que pagar la plusvalía, que sí hubiese ingresado si fuese residente de otro pueblo o ciudad.

3.3 CLASES DE SIMULACIÓN

Del mismo modo que en la simulación civil, también encontramos la distinción entre la simulación absoluta y relativa por la Sala de lo contencioso del Tribunal Supremo. En la STS de 19 de diciembre de 2011, la Sala tercera afirma que "*En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil.*"

El propio J. Zornoza Pérez diferencia ambos tipos de simulación. Respecto a la simulación absoluta, afirma que la repercusión más habitual se halla en el ámbito de la recaudación, dónde la simulación suele servir para generar la apariencia de insolvencia que dificulta o impide la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública¹². O un ejemplo más concreto "*a la sustracción de un procedimiento de apremio de determinados bienes sujetos a embargo como integrantes del patrimonio del apremiado.*" (STS de 28 de mayo de 1990 (RJ 1990,4092). La STS de 11 de marzo de 2013, nos otro ejemplo de una simulación absoluta, en la que se emiten facturas falsas, las cuales no se

¹² ZORNOZA PÉREZ J., «La simulación ...», ob. cit., pág. 569.

corresponden con un servicio real y por lo tanto no son deducibles fiscalmente.

Respecto a la simulación relativa, el supuesto típico del artículo 16 de la LGT es la simulación de un negocio cuyo propósito es encubrir la voluntad real de celebrar un negocio distinto. La solución a esta situación es la exigencia del impuesto correspondiente al negocio realmente querido por las partes. Esta solución suele ser sencilla y no genera muchos problemas. Encontramos un ejemplo en la RTEAC 21-3-2013, en la que cinco abogados, todos ellos socios y como personas físicas prestan servicios jurídicos. Utilizan sociedades en las que participan todos los socios, y una vez que ellos cobran por sus actividades, envían las retribuciones del despacho a esas sociedades, con las que simulan llevar a cabo los servicios profesionales y así pagar un menor tipo impositivo, ya que se gravarán las rentas como obtenidas por personas jurídicas. Otro ejemplo dónde se utilizan sociedades interpuestas es también el de la STS 6 de octubre de 2012, en la que se llevan a cabo aportaciones no dinerarias a estas sociedades, para poder deducir una pérdida patrimonial.

Sin embargo, las simulaciones relativas suelen suscitar grandes controversias, sobre todo en la delimitación con el fraude de ley, ya que en un mismo negocio pueden producirse diversas anomalías, las cuales tienen formas de resolución muy diferentes, aunque no sean dos realidades totalmente separadas, como evidencian las STS de 4 de marzo de 2015 (2015/1098) y 27 de noviembre de 2015 (2015/5767): "*Sin cuestionar lo dificultoso que es delimitar los conceptos de simulación y fraude de ley, mucho más cuando entendemos que no tienen perfiles definidos sino que se interconectan -gráficamente hemos dicho que no son figuras tangentes sino secantes-...*". La posibilidad de que se produzcan estas anomalías a la vez, la confirma tanto la doctrina como la jurisprudencia. En primer lugar, De Castro afirma que "las distintas anomalías negociales no se excluyen entre sí, sino que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio."¹³

Esta versión la corrobora la jurisprudencia. La STS 8 de julio de 2008 (RJ 2008/3910 Recurso casación unificación de doctrina 3/2005, FJ V) afirma que "*los diferentes negocios anómalos no tienen por qué ser considerados de manera excluyente entre sí, toda vez que sobre un mismo negocio jurídico puede concurrir una pluralidad de anomalías que, individualmente consideradas, configurarían los diferentes tipos de*

¹³ DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, ob. cit., pag. 330.

negocios anómalos (simulados, indirectos, fiduciarios y en fraude de ley). [...] Con frecuencia los vicios de los negocios subyacentes pueden ser calificados de modo diverso, pero esta diversidad no implica contradicción, pues en los negocios analizados es posible apreciar la concurrencia simultánea de vicios diversos". Tiene una gran importancia la delimitación y diferenciación de todas esas figuras, ya que ni los mecanismos de resolución ni las sanciones son los mismos, pero, sin embargo, todas se basan en el respeto al sistema tributario y el reparto de las cargas a la hora de contribuir a la Hacienda Pública como sostiene nuestro más alto tribunal en la STS sala tercera 19 diciembre de 2011 (FJ VI): *" nos movemos en un círculo (se inició con el fraude de ley y acaba en el mismo punto) donde únicamente se persigue que cada cual contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo (artículo 31, apartado 1, de la Constitución) y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa que artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida."*

3.4 ELEMENTOS DONDE SE DA LA SIMULACIÓN

Respecto a los elementos, la simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; por tanto podrá afectar a los sujetos, al objeto o a la causa.¹⁴ En sentido técnico, la simulación puede referirse al tipo de negocio celebrado, lo que consideramos como la causa, y dentro del propio negocio a alguno de sus elementos, como la fecha, la identidad de los sujetos, el precio, que pueden existir o ser simulados en cuanto al contenido o la cantidad. Según el artículo 16 de la LGT también debemos tener en cuenta la simulación en los actos. Como hemos ejemplificado

¹⁴ ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pág 556.

anteriormente con las actuaciones ficticias, estas se equiparan a la simulación de los negocios. Zornoza Pérez da una serie de ejemplos reales, que han sido analizados por nuestros tribunales.

En primer lugar, cuando se simula el negocio celebrado, nuestros tribunales han visto casos como simular la constitución de un derecho de superficie unido a una opción de venta, para disimular la transmisión de un inmueble (SAN de 23 de abril de 2009); o la simulación de la renuncia a un derecho de suscripción para encubrir una donación (STS de 22 de junio de 2009). La idea de esta actividad simulatoria es la de ocultar un negocio que está fuertemente gravado, o tiene un tipo de gravamen más alto, mientras que el negocio que se hace público tiene ciertas ventajas fiscales o la presión es menor.

En segundo lugar, la fecha podrá simularse a la hora de tributar en un ejercicio u otro, con lo que se pueda reducir el hecho imponible de un ejercicio por ejemplo.

En tercer lugar, la identidad de los sujetos que intervienen en el negocio, también denominada simulación subjetiva. Aquí aparece un caso analizado por la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de julio de 1999, donde se aprecia la simulación debido a que la subrogación en la explotación de un negocio se considera exclusivamente nominal, ya que el titular físico de la sociedad y su administrador, que será el futuro titular, coinciden en la misma persona. La idea de estos negocios es que el intermediario ficticio que intervenga en el negocio solamente coopera de forma aparente, sin intervenir en el contrato de manera real. Por consiguiente, los efectos del contrato surtirán efecto en el tercero o persona que colocó al intermediario, mientras que este únicamente participa en la realización del negocio. Este supuesto, como afirma Juan Zornoza, es el que suele plantear mayores problemas desde la perspectiva tributaria. Ello se debe a que la Administración tributaria guarda cierto recelo a las actuaciones a través de personas interpuestas y con frecuencia suele tratar como supuestos de simulación a casos de interposición real de personas, actuación que puede llegar a suponer un grave perjuicio a las partes que lleven a cabo el negocio.

Por último, la simulación en el precio. Aquí aparece la típica simulación en una compraventa donde el precio es inexistente o ridículo, cuyo único fin es el de encubrir una donación y verse beneficiado de las exenciones y ventajas del impuesto de sucesiones y donaciones, como ocurre en la STS de 29 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7921) y la STS de 29 de marzo de 1993 (RJ 1993, 2532). Este caso no suele provocar

grandes controversias, debido a que el precio tiene el carácter de elemento esencial para la calificación del negocio y entonces si no existe este precio no será tratado el contrato como una compraventa sino como una donación. Por lo tanto, aunque el elemento con el que se intenta engañar es el precio, estaríamos ante una simulación en la causa. Sin embargo, se suele dar otra situación más dificultosa en la que el precio existe y es veraz, pero se aleja del precio de mercado o real del bien. Estaríamos ante la conocida como simulación parcial, en la que únicamente dará lugar a la modificación o rectificación de ese elemento, pero no cambiará unilateralmente la calificación del negocio en su conjunto para conducirlo a otra figura como en el caso anterior. Esto se debe a que el precio no tiene el carácter de esencial y la única solución es la rectificación de estos valores, a través de presunciones como la de onerosidad de ciertos negocios, o de vínculos afectivos entre las partes en la operación. Por otro lado, a veces las compraventas dan lugar a una simulación absoluta, en las que falta el precio y sólo se conciben para buscar artificiosamente una insolvencia simulada en los procesos de embargo.

Además, existe la posibilidad de que los negocios formalmente cumplan todos los requisitos y lo que no llegue a tener lugar nunca es la entrega en el caso de las donaciones o el desplazamiento patrimonial con la consiguiente prestación y contraprestación en los demás negocios. Por ello la STS de 10 junio de 2008 (RJ 2008/3899 Recurso de casación para unificación de doctrina 131/2005 FJ VIII) señala *"Que cuando una Sala de Justicia, afirma que unos negocios son reales material y formalmente, pero que en su conjunto no ha existido el desplazamiento patrimonial que estos exigen, lo que, en realidad, está diciendo es que estos negocios aunque formalmente celebrados, individualmente considerados no han existido. Por todo ello, y aceptando las presunciones de las resoluciones impugnadas hemos de concluir en la simulación de todos los negocios subyacentes"*.

Por lo tanto, podemos concluir que "el artículo 16 contempla el tratamiento tributario de los actos y negocios simulados que afecten a la existencia o cuantía de todo tipo de obligaciones tributarias, principales, accesorias o a cuenta." ¹⁵

¹⁵ ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pag. 567-568.

3.5 PRUEBA DE LA SIMULACIÓN

La prueba de la simulación tributaria es un tema más enrevesado. En palabras de J. Zornoza Pérez "el negocio simulado normalmente cumple todos los requisitos externos de legalidad y seriedad, y el acuerdo simulatorio suele permanecer oculto a terceros".¹⁶ Esto nos da muestras de la dificultad que conlleva probar y demostrar que en un determinado negocio o acto ha habido simulación por las partes.

Previamente, debemos atender a dos realidades básicas en la simulación tributaria. La carga de la prueba recae en la Administración tributaria, y la valoración de las pruebas casi siempre lo lleva a cabo, únicamente, el tribunal de instancia. Afirma la STS 19 de diciembre de 2011 (FJ VI) que "*las cuestiones de hecho se imponen sobre las de derecho y "la causa simulandi" debe acreditarla quien la alega, en este caso la Administración Tributaria. La simulación o el negocio jurídico simulado tiene, por tanto, un componente fáctico sometido a la apreciación o valoración de los tribunales de instancia. [...] El resultado de esa valoración es como se tiene declarado por la jurisprudencia una cuestión de hecho, y su constatación es facultad de los Tribunales de instancia y no es revisable en casación salvo que se demuestre que es ilógica.*"

La jurisprudencia aborda este tema en varias sentencias, diciendo claramente que la única posibilidad de descubrir esta simulación parte de las presunciones de hecho o indicios, al igual que en el ámbito civil. Nuestro más alto Tribunal admite este medio de prueba desde hace muchos años, y es jurisprudencia consolidada. Por ejemplo, la STS de 14 de abril de 1984 (RJ 1984, 1967) afirma que la simulación se descubre "*por pruebas indiciarias que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad*". Estas presunciones son positivizadas en la ley en el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria, donde se declara que deberá ser indispensable para ser admitida como prueba, que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Aclara J. Zornoza Pérez, "siempre que concurren los requisitos de seriedad, precisión y concordancia exigibles en la prueba de presunciones, respecto a cuya concurrencia es exigible un especial rigor cuando la apreciación de la simulación haya de producir consecuencias en el orden

¹⁶ ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pág. 574.

sancionador." ¹⁷

En base al artículo 16.2 Ley General Tributaria, la existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria. Para esta declaración no es necesario ningún procedimiento especial, sino que valdrá el correspondiente acto de liquidación, donde se regularice la situación tributaria del sujeto pasivo, en el que se aplique el régimen fiscal al que están sujetos los hechos disimulados.

3.6 CONSECUENCIAS DE LA SIMULACIÓN

Por último, como dice el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria, en la regularización se exigirán los intereses de demora y la sanción pertinente. La ocultación, elemento fundamental en los casos de simulación, suele conllevar en muchos casos la realización de comportamientos infractores tipificados en el ordenamiento tributario. El artículo 184. 2 de la Ley General Tributaria habla de que existe esta ocultación de datos cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, productos o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. Por ello, estas infracciones al estar caracterizadas por la existencia de simulación, serán siempre objeto de sanción agravada, debido a las circunstancias de graduación que requerirán la aportación de la prueba correspondiente en el procedimiento sancionador tributario para ser aceptadas por el juez. Y de todo ello se concluye que siempre que la Administración Tributaria constata la existencia de simulación procederá la imposición de las sanciones correspondientes más los intereses de demora.

Para corregir los efectos perjudiciales de la simulación, la Administración acudirá al artículo 16 LGT, declarando en el acto de liquidación la simulación, que produce únicamente efectos tributarios. Si la cuota defraudada superase el límite objetivo del Código Penal tendría que remitirse al Juzgado y podría dar lugar a un delito fiscal. ¹⁸ Este límite nos viene dado en el artículo 305 del Código Penal, donde se dice

¹⁷ ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pág 575.

¹⁸ PELAEZ MARTOS, J, *Todo procedimiento tributario*, CISS 2007, Madrid, pág. 84.

que el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

4. FRAUDE DE LEY

4.1 CONCEPTO Y REQUISITOS

Cada contribuyente, dependiendo de diversas circunstancias y particularidades, puede enfrentarse ante escenarios diferentes, dónde, en muchas ocasiones, caben varias opciones a la hora de tributar, y la persona deberá decantarse únicamente por una de las preestablecidas. Sin embargo, en otras ocasiones, el contribuyente busca una situación más beneficiosa utilizando su picardía para ahorrarse una cantidad o pagar menos. Por ello, el legislador diferencia tres figuras diferentes o negocios anómalos como son el fraude de ley, la economía de opción, y la ya conocida simulación, con sus efectos y procedimientos diferentes.

El fraude de ley lo encontramos en el artículo 15 de la nueva LGT, a pesar de que ya no tenga tal denominación, sino que desde la reforma del año 2003, se le conozca como conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este cambio se produce debido a que la regulación del fraude en la anterior ley tributaria fue muy criticada por la doctrina y era aplicada en muy contadas ocasiones, como se refleja en la STS 23 febrero de 2012 que, (RJ 2012/4227), haciendo referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Mayo de 2011, afirma que *"La utilización indistinta por la Administración tributaria y por jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del "negocio jurídico indirecto" y a que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963 .*

Con esos precedentes no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003. Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", explicada por la

Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: "se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria".

Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003."

Podemos definir el fraude de ley conforme al artículo 6.4 del Código Civil, como "los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él." Se busca crear una apariencia y que el acto realizado tenga cabida con una norma, la llamada norma de cobertura, para que pase desapercibida con otra norma que es la que debería de ser aplicada, la norma defraudada. Por lo tanto el objetivo consiste en aprovecharse de las ventajas y las condiciones favorables que proporciona la norma realizada o de cobertura, frente al carácter más desfavorable que tendría la norma que debería ser aplicada. Refiriéndonos al ámbito tributario el fraude de ley consiste en " la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu¹⁹." Todo esto se corrobora en la STS 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012/10189 , FJ VI), dónde se define el concepto de fraude y se hace hincapié en la diferenciación con la defraudación a la Hacienda Pública y el delito fiscal: "*el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de Ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de*

¹⁹ ZULOAGA CUADRAZO, D., Actualidad Administrativa, N°13, Sección Informe de Jurisprudencia, Julio 2012, pág 1693, tomo II, Editorial La Ley.

evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el artículo 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal. (...)"

El artículo 15 indica que existirá conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios, siempre que se cumplan las dos siguientes circunstancias:

- que los actos sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Para que podamos hablar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, deben cumplirse las dos circunstancias de manera conjunta, ya que si únicamente hablamos de un acto artificioso en relación al resultado obtenido se trataría de un negocio indirecto que si no tiene consecuencias tributarias sería admisible. Si se cumple aisladamente la finalidad de ahorro fiscal, pero no se utilizan las formas artificiosas, nos encontraríamos ante una economía de opción.²⁰

²⁰ PÉREZ ARRAIZ, J., "El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)", *Tratado sobre la ley general tributaria*, Tomo I, Navarra, 2010, pág. 520.

Además en un segundo nivel, se establece en el artículo 15.2 LGT una tercera circunstancia necesaria para aplicar la figura del conflicto en la aplicación de la norma, como es un informe preceptivo previo a la declaración del conflicto, a cargo de la Comisión consultiva a la que se refiere el artículo 159 LGT. Se trata de un requisito que se entiende como absolutamente necesario para salvaguardar la seguridad jurídica, ya que ésta podría quedar vulnerada con los amplios poderes que el precepto otorga a la Administración a la hora de calificar el hecho como elusivo.²¹ Está constituida esta Comisión por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, la Dirección General de los Tributos, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante y conforme al artículo 159.6 LGT el informe emitido para el órgano de Inspección tendrá un carácter vinculante.

Otro aspecto muy importante, reflejado en el apartado 15.3 LGT, es la no imposición de sanciones, sino que se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales, eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora. Esto se debe a la complejidad que tiene el abuso en las formas jurídicas que se produce en el Derecho Tributario, ya que se realiza un negocio no prohibido, pero, sin embargo, carece de justificación económica o jurídica. Por ello, en palabras de Pérez Arraiz, la solución más respetuosa con el principio de seguridad jurídica es la que consiste en una declaración legal por la que a determinados negocios jurídicos se les va a atribuir unos efectos tributarios propios de otros negocios que se han evitado.²²

4.2 DIFERENCIA ENTRE FRAUDE DE LEY Y SIMULACIÓN

La diferenciación entre la simulación y el conflicto parece sencilla en el plano teórico, pero, sin embargo, aparecen dificultades en la práctica, donde pueden llegar a solaparse. Sobre todo, esta superposición de conceptos aparece, con la simulación de la causa y su estrecha vinculación con el propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato, no con el fin habitual sino con el fin de lograr un resultado singular, en este caso estaríamos ante una simulación, aunque puede llevarnos a engaño. Por ello, en defensa de la seguridad jurídica, deberemos siempre distinguir ambas figuras, ya que es

²¹ CRUZ PADIAL, I. y BAHÍA ALMANSA, B., "Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT", *Tratado sobre la ley general tributaria*, Tomo I, Navarra, 2010, pág. 504.

²² PÉREZ ARRAIZ, J., "El art. 15 de la Ley...", ob. cit., pág 525

impensable que por la misma conducta , unos contribuyentes únicamente ingresen lo que debían y otros sean sancionados, llegando a poderse enfrentar a una causa penal. Para ello, tanto el Tribunal Supremo, como el Tribunal Constitucional han afrontado la difícil tarea de diferenciar y deslindar ambas figuras.

El Tribunal Constitucional, en la resolución de un recurso de amparo, STC 120/2005 FJ IV aporta la principal diferencia entre ambas figuras: "*mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista*". Por lo tanto, el rasgo distintivo entre ambas es la notoriedad en el fraude de ley, frente a la ocultación de la simulación. Además surge un matiz entre ambas instituciones, y se considera al fraude de ley como figura elusiva y a la simulación como figura evasiva. Esto es reiterado y explicado por el Tribunal Supremo en la STS 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012/10189) FJ VI "*La evasión, frente a la elusión fiscal, se caracteriza por concurrir una violación de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo, mientras que la elusión ha sido identificada "como aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas"*. Este Tribunal Supremo ha declarado fraude de ley determinadas conductas realizadas con un motivo propiamente fiscal, v.gr. en relación con la aplicación forzada del régimen ya derogado de sociedades transparentes (SSTS de 25 de marzo de 2010).

En la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha opción; y en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal.

En el fraude de ley nada se oculta a la Administración; las relaciones o las situaciones que se crean son artificiosas pero están a la vista. En la evasión fiscal, por el contrario, lo esencial es precisamente el engaño consistente en mantener oculta para el Fisco la riqueza imponible (el hecho imponible o la base), para, de esta manera, escapar al pago del tributo."

Las consecuencias de la declaración de ambas figuras también serán diferentes. En primer lugar, en el conflicto, como acabamos de explicar, el interesado no tiene el

ánimo de ocultar los datos o hechos, por lo tanto la Administración no podrá pedir la imposición de una sanción tributaria, sino que se derivará la liquidación tributaria en exigencia de las cuotas no ingresadas y los intereses de demora. Respecto al delito fiscal, surgen ciertas dudas. Podemos apreciar cómo el Tribunal Supremo en varias sentencias , como la STS 15 de julio de 2002 y STS 28 de noviembre de 2003, considera que el fraude de ley es delito por encima de 120.000 euros, aunque no implique ocultamiento. Esta última sentencia es más precisa y dice textualmente " *si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal*". Por otra parte, el Tribunal Constitucional en la anteriormente citada STC 120/2005 afirma que el fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal, basándose, sobre todo en la atipicidad del fraude de ley, al carecer de la ocultación, considerado elemento del tipo del delito fiscal, que refleja el artículo 305 CP. Se refiere a ello de la siguiente manera " *Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria*". Por lo tanto, según esto, los hechos en fraude de ley no cumplen los requisitos del citado precepto, por lo que no podrán ser juzgados por ello.

En segundo lugar, en la simulación, además de gravar el hecho efectivamente realizado y los intereses de demora, sí que existirá con claridad una sanción pertinente, tanto tributaria, como la posibilidad de la sanción penal por el delito fiscal, vista anteriormente, si se superase la cuantía reflejada en el Código Penal.

Para finalizar, la última gran diferencia es el procedimiento al que se tiene que enfrentar la Administración a la hora de declarar unos hechos como fraude de ley, citado anteriormente y plasmado en el artículo 15.2 LGT, previo informe favorable de la Comisión consultiva, al que se refiere el artículo 159. Sin embargo, para la simulación, los trámites son más laxos y será la propia Administración tributaria actuante la que declare directamente en el correspondiente acto de liquidación, cuya calificación no

producirá otros efectos que los exclusivamente tributarios.

5. ECONOMÍA DE OPCIÓN

Relacionada con las figuras del fraude y la simulación, y con unos límites entre ellas muy poco claros, aparece la economía de opción. Se trata de la posibilidad que tienen los contribuyentes para utilizar ciertas vías, permitidas por la ley, y conseguir un resultado que les proporcione un ahorro o menor coste fiscal. Esta institución se respalda en la autonomía de la voluntad, consagrada en el artículo 1255 CC, principio básico en nuestro ordenamiento jurídico. Por lo tanto, podemos considerar la economía de opción como la plasmación del límite entre los negocios legalmente aceptados que pueden ser celebrados por los contribuyentes, usando esta autonomía de la voluntad, y los negocios anómalos en los que se intenta eludir o evadir, de forma irregular, la norma tributaria.

Este concepto fue acuñado por D. José Larraz, ministro de Hacienda en la posguerra civil española, y se trata de la elección de entre aquellas conductas que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los contribuyentes con la finalidad primordial de lograr un ahorro fiscal máximo.²³

Esta figura ha sido desarrollada tanto por el Tribunal Constitucional, como por el Supremo y demás tribunales y juzgados. El TC, en sentencia 46/2000 de 17 de febrero, define economía de opción como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras, aunque advierte que tales situaciones derivadas de la Ley no resultan deseables a la luz del principio de capacidad económica, cuya existencia, de generarse desigualdades entre los contribuyentes, podría, incluso justificar, como hace la sentencia, la tacha de inconstitucionalidad de la norma originaria del problema. Se trata de las economías de opción indeseadas, que tienen como límite "*El efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución*".

²³ MARÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J., *Derecho financiero y tributario I*, Ed. Reus, Madrid 2014, pág 116.

La STS 30 de mayo de 2011 (RJ 2011/4838, FJ V), da una visión del concepto muy completa: *"La economía de opción tiene diversos contenidos. El que configura su opción clásica, entendida como "ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas" y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. El que se identifica con las llamadas "opciones fiscales" que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario aplicable. Y, por último, el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma. [...] Pero, en ningún caso, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que "la economía de opción" atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal "sin motivos económicos válidos" y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria."*

Continúa la sentencia situando el límite de la economía de opción, en el lugar en el que empieza la elusión tributaria. *"Si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los "negocios jurídicos anómalos" que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la "deformación" de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal."*

Un ejemplo de economía de opción lo encontramos en la determinación de los rendimientos de actividades económicas de las PYMES, en el IRPF. Aquí el contribuyente podrá elegir entre un régimen de estimación objetiva, que es renunciable, u otro régimen del que pueda obtenerse algunos beneficios, como es el régimen de

estimación directa.

Por lo tanto podemos establecer una gradación, respecto al propósito de minimizar la carga fiscal de un sujeto, las actividades llevadas a cabo, la legalidad y las consecuencias.

En primer lugar la economía de opción, se trata de la opción legal en la que el contribuyente aprovechará al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales.

En segundo lugar, la elusión fiscal o fraude de ley, por el que el contribuyente abusa de las formas y procedimientos jurídicos para evitar la ocurrencia del hecho imponible. Se trata de una opción que no es legal y tendrá como efectos la adopción del precepto sobre el que debería haberse sustentado la contribución.

Por último, la simulación, que, según nuestra legislación, es la opción más grave, ya que se da la violación abierta y directa del ordenamiento jurídico por el uso de maniobras fraudulentas destinadas a incumplir la obligación tributaria. Nos conduce a sanciones, tanto tributarias, como penales si se cumplen una serie de parámetros.

En definitiva, la economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, puesto que el contribuyente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que pura y simplemente elige, por razones fiscales, una determinada operación en lugar de otra, sin que dicha operación resulte anómala en relación con el fin perseguido por las partes a través de dicho negocio o acto.²⁴

6. EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL TS

La jurisprudencia en nuestro país ha tenido, históricamente, graves problemas a la hora de discernir y delimitar las figuras de los negocios anómalos. Ya con la anterior Ley General Tributaria surgían graves inconvenientes a la hora de la calificación por los tribunales de fraude de ley como refleja la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4838) FJ III: *"Ahora bien, el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al*

²⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, 3ª edición, Madrid, 1993, pág. 97.

celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

Las dificultades del deslinde y el riesgo de confusión tenían que enfrentarse con las diferentes consecuencias prácticas de una y otra figura. En el caso del fraude de ley, la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico era la exigencia de la carga tributaria que correspondía al hecho imponible soslayado, mientras que en la simulación procedía, además, la imposición de la correspondiente sanción. Por otra parte, la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude.

La utilización indistinta por la Administración tributaria y por jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del "negocio jurídico indirecto" y a que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963."

Con el fin de soslayar y superar tales dificultades se llevó a cabo una reforma en la LGT, en aras de facilitar a los tribunales la declaración de una u otra figura. Y es que en ambas leyes, siempre han existido especiales limitaciones para enfrentarse al uso artificioso o impropio de las formas jurídicas (fraude de ley primero, y posteriormente, conflicto en la aplicación de la norma), y por ello la propia Administración buscará fórmulas más directas o eficaces, incluso más sencillas, para enfrentarse a estas conductas.²⁵

Se mantendrá en todo caso una tendencia a agravar los hechos, asignando a las actividades que consideramos economía de opción, la categoría de fraude de ley, y para

²⁵ GARCÍA BERRO, F., "Calificación de conductas elusivas...", ob. cit., pág 335.

el fraude de ley, intenta ahorrarse los formalismos que lo rodean calificando los hechos como simulación.

Otros autores corroboran tal tesis. Así, sostienen que la Administración, con el fin de gravar determinadas exenciones o economías de opción, calificará ciertos hechos como fraude de ley, cuando sean claramente una opción legal. Respecto a la simulación, todo apunta a que la Administración calificará los negocios como simulados para evitar el expediente especial necesario en la declaración del fraude a la ley²⁶ e incluso para poder aplicar sanciones contra los contribuyentes y poder juzgarles por delitos contra la Hacienda Pública. Concluye Zornoza Pérez, que esta recalificación de los negocios en simulación parece producirse con mayor frecuencia a medida que la legislación establece requisitos y formalidades más exigentes para la apreciación del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.²⁷

Frente a tal corriente el único dique serán los tribunales de justicia puesto que deberán controlar la diferencia entre ambas instituciones, ya que está en juego la seguridad jurídica de los contribuyentes, si finalmente se acaban calificando ciertas conductas como defraudación, cuando se trata de fraude de ley en el que no hay ocultación alguna. Con estas conductas se ponen en peligro elementos centrales del Derecho Penal democrático, del Estado de Derecho.²⁸

Sin embargo, lo cierto es que los tribunales no establecen claramente los límites entre ambas figuras, abusando de la declaración de simulación, conduciendo por lo tanto a una situación de inestabilidad e inseguridad. Tienen mucha importancia para ello dos hechos: por un lado, que la simulación tributaria es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de la instancia judicial y, por otro, al empleo generoso de la prueba indirecta o indiciaria.

En cuanto a la primera de las circunstancias, la libre apreciación de la instancia judicial provoca importantes dificultades en el control de la casación debido a que podrá llevarse a cabo solo en los casos en los que se dé una clara y manifiesta arbitrariedad, como refleja la STS de 16 de abril de 2009 (RJ 2009, 3307): cuando " *se alegue y*

²⁶ FALCÓN Y TELLA, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del CC", en *Quincena Fiscal*, 17, 1995, pág. 14.

²⁷ ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pág. 554.

²⁸ PÉREZ ROYO, F. "La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)" *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2005 pág. 28

demuestre que (el juzgador en la instancia) hubiese procedido ilógica y arbitrariamente, o conculcase al hacerlo principios generales del derecho o las reglas de prueba tasada". Por lo tanto, al no poder controlar el asunto el Tribunal Supremo en casación y poner unas pautas generales, la jurisprudencia cae en contradicciones y genera problemas prácticos, en los que situaciones idénticas pueden ser tratadas de formas totalmente opuestas. Esto es una posibilidad por la que la Administración y los Tribunales califican como simulación supuestos que difícilmente lo son en sentido técnico jurídico, sin que el Tribunal Supremo pueda reconsiderarlo en una hipotética casación.²⁹

Y en cuanto a la segunda, el recurso a la prueba indiciaria, que estudiamos con anterioridad, único método posible para poder probar o justificar un negocio o acto simulado. Como apunta García Berro, " para constatar que un negocio es real lo único relevante ha de ser comprobar si las partes, además de cumplir con las formalidades legales establecidas para su celebración, convinieron en efectuar y efectuaron las prestaciones propias del tipo negocial"³⁰.

Y por añadidura el Tribunal Supremo, condiciona la existencia de ciertos negocios a su razonabilidad desde un punto de vista económico, lo que puede ocasionar un grave peligro.³¹ Ciertamente, la jurisprudencia insiste en este error, y afirma que los negocios formalmente celebrados por las partes, y que provocan unos resultados que debían haberse obtenido por otros negocios distintos (lo que entenderíamos como fraude de ley), podrán probarse a través de la prueba indirecta o indiciaria, convirtiéndolo en una simulación y ahorrándose el procedimiento especial del conflicto y añadiéndole posibles consecuencias penales.

Otro error en el que recae la jurisprudencia en referencia a la prueba es la afirmación de que un determinado tipo de negocio es en sí mismo simulado, sin más demostraciones.³² Esto ocurre con las cesiones de los derechos de imagen de futbolistas profesionales para los que los Tribunales adoptan una única solución: la consideración de esa cesión de derechos como simulada, sin ser objeto de prueba. Para ello afirma la STS de 25 de junio de 2008 (RJ 2008, 4295) que *"no es posible establecer un sistema*

²⁹ ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pág 562.

³⁰ GARCÍA BERRO, F., "Calificación de conductas elusivas...", ob. cit., pág 336.

³¹ ALGUACIL MARÍ, P., " La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuestos de simulación", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, 2006, pág. 4.

³² ZORNOZA PÉREZ, J., «La simulación ...», ob. cit., pág 570

general como parece sostener la Administración."

Un claro ejemplo de esta inestabilidad jurisprudencial nos la ofrecen los supuestos de simulación subjetiva, o actuación a través de personas jurídicas o sociedades interpuestas. El propio Tribunal Supremo, con total rotundidad expresa que un ciudadano que utilice estas sociedades interpuestas puede encontrarse ante todo tipo de situaciones: con un problema penal por simulación negocial, con una regularización administrativa y sanciones tributarias, con una regularización aplicándose las operaciones vinculadas, o incluso con un aval de un tribunal confirmando que se trata de una economía de opción, partiendo todos ellos de hechos muy similares, o idénticos.³³ Sin lugar a dudas, cuando se trata de una sociedad que carece de objeto, no posee medios de producción, ni recursos humanos para la prestación de servicios, y el único fin de la sociedad es servir de velo para facturar los ingresos del socio y tributar en base al IS y no al IRPF, nos encontraríamos ante un caso de simulación. Con total rotundidad y en unificación de doctrina, la STS de 19 de diciembre de 2012 (RJ 2012/2903) ha dicho "*nos movemos en un círculo (se inició con el fraude de ley y acaba en el mismo punto) donde únicamente se persigue que cada cual contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo (artículo 31, apartado 1, de la Constitución (RCL 1978/2836) y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa qué artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida."*

Sin embargo, el propio establecimiento por el legislador de nuevas figuras societarias obligarán a repensar esa doctrina. Así la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, proclama en su Exposición de Motivos que "*la evolución de*

³³ ALONSO GONZÁLEZ, L., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Madrid, 2016, 2ª ed., pág. 15.

las actividades profesionales ha dado lugar a que la actuación aislada del profesional se vea sustituida por una labor de equipo que tiene su origen en la creciente complejidad de estas actividades y en las ventajas que derivan de la especialización y división del trabajo".

Por último, queremos citar los vaivenes que muestra la doctrina del Tribunal Constitucional. Por ejemplo la STC 120/2005 diferenciaba claramente los matices entre la simulación y el fraude de ley, ya que la Audiencia Provincial de Barcelona incluía un fraude a la ley tributaria dentro del tipo penal de defraudación. El Constitucional declara que la ocultación, elemento subjetivo clave del delito de defraudación, nunca está presente en el fraude de ley. Sin embargo, en otras sentencias posteriores, como la STC 48/2006 o la STC 129/2008, evita la posibilidad de fijar una doctrina constitucional clara e invoca razones formales para evitar pronunciarse sobre la naturaleza de los hechos calificados como simulación, por lo que parece que se abstiene de fijar una postura clara y decidida en relación con la delimitación de las categorías negociales.³⁴

En definitiva, ni la jurisdicción ordinaria ni la constitucional, han venido a delimitar clara y concluyentemente los distintos negocios anómalos y, por lo tanto, sus consecuencias, lo que afecta gravemente al principio de seguridad jurídica y por ende, al propio Estado de Derecho.

7. CONCLUSIONES

Una vez realizado el análisis de la simulación consideramos esta figura como poco clara, no habiendo contribuido a su configuración definitiva ni el legislador ni la jurisprudencia. Además la propia doctrina tampoco adopta una posición unánime y hay opiniones de todo tipo. Por ello nos extraña que después de más de veinte años en nuestra Ley General Tributaria sea una figura tan difícil de delimitar y de aplicar “correctamente” y pese a que su distinción teórica parezca asequible, en el plano práctico carece de un patrón único y los juzgados vayan dando bandazos en su aplicación.

Es un hecho que tanto por parte de la Agencia Tributaria como por parte de los

³⁴GARCÍA BERRO, F., "*Calificación de conductas elusivas...*", ob. cit. pág 340

tribunales, se ha realizado una aplicación exhaustiva de tal institución, unas veces utilizada para eludir las exigencias de instrumentos tales como el fraude de ley, evitando el informe necesario para su declaración; o para propiciar la imposición de sanciones tributarias y penales que exceden los preceptos de la propia ley, que no fija sanciones para este fraude de ley. Esta utilización innecesaria y exagerada por parte de la Administración Tributaria nos conduce a una situación que pone seriamente en peligro principios fundamentales del Estado de Derecho como son la tipicidad o la seguridad jurídica. Además a esto le añadimos el uso de la prueba indiciaria, que resta exigencia a las declaraciones y lo convierte en una posibilidad ventajosa para la Hacienda, que ayudará a este uso extensivo de la figura. Y aún cuando el T.C. pareció solventar tal confusión, las posteriores Sentencias han sembrado nuevas dudas.

Por lo tanto debemos abogar por una clarificación de los conceptos y el establecimiento por fin de una unificación de doctrina jurisprudencial de carácter definitivo, delimitando claramente los conceptos y las figuras de los negocios anómalos.

8. BIBLIOGRAFÍA

- BRUGI, Biagio, *Instituciones de Derecho Civil*, trad. de la cuarta ed. Italiana por Jaime Simo Borafull, Mexico, 1946.
- ALBALADEJO GARCÍA. M, *La simulación*, Edisofer, Madrid, 2005.
- DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985.
- FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, Luigi Cariota Ferrara: Il negozio giuridico nel Diritto Privato italiano. Morano Editore, Napoli, 1926.
- DIEZ - PICAZO Y GULLON, *Sistema de derecho civil*, vol.II, tomo I, Tecnos, Madrid, 11ª ed., año 2016.
- ZORNOZA PÉREZ, J. "La simulación en derecho tributario", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, tomo I, Aranzadi 2010, Navarra.
- GARCIA BERRO, F., *Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, año 2011.
- PELAEZ MARTOS, J, *Todo procedimiento tributario*, CISS 2007, Madrid.
- ZULOAGA CUADRAZO, D., *Actualidad Administrativa*, Nº13, Sección Informe de Jurisprudencia,

Julio 2012, tomo II, Editorial La Ley.

- PÉREZ ARRAIZ, J., "El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)", *Tratado sobre la ley general tributaria*, Tomo I, Navarra, 2010.
- CRUZ PADIAL, I. y BAHÍA ALMANSA, B. "Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT", *Tratado sobre la ley general tributaria*, Tomo I, Navarra, 2010.
- MARÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J., *Derecho financiero y tributario I*, Ed. Reus, Madrid 2014.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, 3ª edición, Madrid, 1993.
- FALCÓN Y TELLA, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del CC", en *Quincena Fiscal*, 17, 1995.
- PÉREZ ROYO, F. "La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)" *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2005.
- ALGUACIL MARÍ, P., " La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuestos de simulación", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, 2006.
- ALONSO GONZÁLEZ, L., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Madrid, 2016, 2ª ed.
- Diccionario de la Real Academia Española