

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y  
EMPRESARIALES**



**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y  
DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**TRABAJO DE FIN DE GRADO**

**TÍTULO: *LA SIMULACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO***

**AUTOR: *Miguel Muñoz García - Gasco***

**TUTOR: *D. José Antonio Rodríguez Ondarza***

**Departamento de Economía Aplicada, Pública y Política**

**CURSO ACADÉMICO: *2019/2020***

**CONVOCATORIA: *Febrero***

## **RESUMEN**

Una de las cuestiones que más ha preocupado a la AT durante los últimos tiempos ha sido la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. En este trabajo se exponen las principales notas características de la simulación en el ámbito civil y tributario, a partir de un análisis doctrinal y jurisprudencial. El estudio pone de manifiesto un uso abusivo de la figura de la simulación por parte de la AT y los tribunales, que es posible debido a la falta de delimitación de la simulación en relación con otras figuras afines, lo que se traduce en la posible afectación a varios principios constitucionales, como el principio de legalidad o el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

**Palabras clave:** *simulación, conflicto\*\*\*, economía de opción, fraude de ley, calificación, causa, motivo.*

\*\*\*Para simplificar el contenido del trabajo, cada vez que utilizo la palabra «conflicto» me refiero al «conflicto en la aplicación de la norma tributaria».

## **ABSTRACT**

One of the issues that has most worried the TA in recent times has been the fight against fraud and tax evasion. In this work the main characteristics of the simulation in the civil and fiscal field are exposed, from a doctrinal and jurisprudential analysis. The study shows an abusive use of the simulation figure by the TA and the courts, which is possible due to the lack of delimitation of the simulation in relation to other related figures, which translates into the possible affectation to several principles constitutional, such as the principle of legality or the principle of legal security of taxpayers.

**Keywords:** *simulation, conflict\*\*\*, option economy, law fraud, qualification, cause, reason.*

\*\*\*In order to simplify the content of the work, every time I use the word «conflict» I mean «conflict in the application of the tax rule».

*A mis padres y mi abuela.*

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	1
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	2
<b><u>CAPÍTULO 1: CONCEPTO DE SIMULACIÓN</u></b> .....	4
<b><u>1.1. SIMULACIÓN CIVIL</u></b> .....	4
<b><u>1.1.1. REQUISITOS Y CLASES DE SIMULACIÓN CIVIL</u></b> .....	5
<b><u>1.2. SIMULACIÓN TRIBUTARIA</u></b> .....	5
<b><u>1.2.1. REQUISITOS Y CLASES DE SIMULACIÓN TRIBUTARIA</u></b> .....	7
<b><u>1.3. EVASIÓN, ELUSIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN</u></b> .....	8
<b><u>1.4. CLÁUSULAS GENERALES ANTIABUSO: DIFERENCIACIÓN ENTRE SIMULACIÓN, CALIFICACIÓN, ECONOMÍA DE OPCIÓN Y CONFLICTO</u></b> .....	10
<b><u>CAPÍTULO 2: APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA SIMULACIÓN</u></b> .....	12
<b><u>2.1. ASPECTOS PROCEDIMENTALES</u></b> .....	12
<b><u>2.2. PRUEBA DE LA SIMULACIÓN</u></b> .....	13
<b><u>2.3. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN</u></b> .....	17
<b><u>2.4. IMPOSICIÓN DE SANCIONES</u></b> .....	19
<b><u>CAPÍTULO 3: LA POSICIÓN DE LA AT Y LOS TRIBUNALES ANTE LA SIMULACIÓN</u></b> .....	23
<b><u>3.1. HUIDA HACIA LA SIMULACIÓN</u></b> .....	23
<b><u>3.2. CONFUSIÓN ENTRE CAUSA DEL NEGOCIO Y MOTIVO DE LA SIMULACIÓN</u></b> .....	33

<b><u>3.3. EXIGENCIA DE «MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS»</u></b>	<b>38</b>
<b><u>3.4. AFECTACIÓN A PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y POSIBLES SOLUCIONES</u></b>	<b>43</b>
<b><u>3.4.1. SEGURIDAD JURÍDICA</u></b>	<b>43</b>
<b><u>3.4.2. LEGALIDAD</u></b>	<b>49</b>
<b><u>3.4.3. IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY</u></b>	<b>51</b>
<b><u>CAPÍTULO 4: EXPOSICIÓN Y CRÍTICA DE UN CASO RESUELTO POR LA AT Y LOS TRIBUNALES</u></b>	<b>53</b>
<b><u>4.1. SUPUESTO DE HECHO</u></b>	<b>54</b>
<b><u>4.2. CALIFICACIÓN POR LA AT</u></b>	<b>55</b>
<b><u>4.3. RESOLUCIÓN DEL TEAC</u></b>	<b>57</b>
<b><u>4.4. RESOLUCIÓN DE LA AN</u></b>	<b>59</b>
<b><u>4.5. RESOLUCIÓN DEL TS</u></b>	<b>59</b>
<b><u>4.6. JUICIO CRÍTICO</u></b>	<b>66</b>
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>70</b>
<b>ANEXO</b>	<b>75</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>80</b>
<b>LEGISLACIÓN</b>	<b>87</b>
<b>JURISPRUDENCIA</b>	<b>88</b>

**ABREVIATURAS**

<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>AP</b>	Audiencia Provincial
<b>art. / arts.</b>	artículo/s
<b>AT</b>	Administración Tributaria
<b>ATS</b>	Auto del Tribunal Supremo
<b>CC</b>	Código Civil, de 24 de julio de 1889
<b>CE</b>	Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978
<b>cfr.</b>	confrontar
<b>CP</b>	Código Penal, de 23 de noviembre de 1995
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>ed.</b>	edición
<b>FJ</b>	Fundamento Jurídico
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003
<b>op. cit.</b>	<i>opus citatum</i> (obra citada)
<b>p. / pp.</b>	página/s
<b>ROJ</b>	Repertorio Oficial de Jurisprudencia
<b>RTEAC</b>	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>RTEAR</b>	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional
<b>SAN</b>	Sentencia de la Audiencia Nacional
<b>SAP</b>	Sentencia de la Audiencia Provincial
<b>ss.</b>	siguientes
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>STJUE</b>	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Supremo
<b>STSJ</b>	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico-Administrativo Regional
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>vol.</b>	volumen

## **INTRODUCCIÓN**

Los **arts. 13, 15 y 16 LGT** contienen las que pudieran ser consideradas como las **normas generales antielusión** del ordenamiento tributario español. Se trata de normas de cierre en la aplicación del ordenamiento tributario que, para salvar la integridad de dicho ordenamiento, facultan a la AT para recalificar actos o negocios jurídicos (art. 13 LGT), para exigir el tributo prescindiendo de actuaciones elusivas del contribuyente (art. 15 LGT) o para apreciar la existencia de simulación (art. 16 LGT).

Por otra parte, los tribunales españoles han construido una amplia jurisprudencia sobre las normas generales antielusión elaborando una **verdadera doctrina sobre la elusión tributaria**. Dicha doctrina jurisprudencial se caracteriza por una **falta de claridad y uniformidad** en la delimitación de estos tres instrumentos legales, lo que ha llevado a la AT y los tribunales a **utilizarlos indistintamente** frente a supuestos de elusión fiscal. Sin embargo, en el ámbito tributario no resulta admisible la confusión y el empleo alternativo de estas tres categorías legales, que fueron reguladas por el legislador de forma separada porque poseen **diferentes términos conceptuales y consecuencias prácticas**, tanto desde el punto de vista procedimental como, sobre todo, desde la perspectiva sancionadora.

Es por ello que la aplicación de la figura de la simulación en el ámbito tributario no ha dejado de suscitar problemas, puesto que la AT recurre con una **inusual frecuencia** a dicha figura para regularizar los más diversos negocios y operaciones, casi siempre con la complacencia de la Sala Tercera del TS y la AN, que sólo excepcionalmente corrigen el criterio de la AT, los TEAC y los TEAR. Existen determinadas circunstancias que provocan una **primacía aplicativa** por la AT de la simulación en relación con otras figuras afines, como el conflicto.

En el presente trabajo se exponen algunas de estas circunstancias, como la incorporación al ámbito tributario de la doctrina civil de la **simulación de la causa**, los mayores **requisitos procedimentales** para acudir a la figura del conflicto o la posibilidad de imponer **sanciones administrativas y penales** mediante la declaración de simulación. Asimismo, se analiza la afectación de esta situación a diversos **principios constitucionales** y se ofrecen algunas posibles **soluciones**.

En relación con la metodología empleada debe señalarse que hemos comenzado examinando los **textos legales** en busca de preceptos que se refiriesen a la simulación en el ámbito tributario y a figuras afines, los cuales, una vez localizados, han sido objeto de una lectura reposada. Posteriormente, se ha estudiado la **jurisprudencia** existente sobre materias relacionadas con dichas figuras, sin perder de vista que, en ocasiones, los argumentos esgrimidos por nuestros tribunales se formulaban sobre la base de preceptos ya derogados, como por ejemplo el relativo al fraude de ley tributaria. Para terminar, hemos acudido a la **doctrina** que ha estudiado estas figuras y ha expuesto su opinión en diferentes obras monográficas, obras colectivas o artículos de revistas.

En cuanto a la sistemática seguida, hay que decir que el trabajo se estructura en **cuatro capítulos**. El primer capítulo se dedica a estudiar el **concepto de simulación** en el ámbito civil y tributario, así como a diferenciar la figura de la simulación tributaria de otras figuras afines. En el segundo se abordan varios aspectos relacionados con su **aplicación práctica**. El tercero constituye la parte principal del trabajo, ya que en él se exponen y analizan los diferentes **problemas** que ha suscitado la aplicación de la figura de la simulación en el ámbito tributario, a raíz de la posición de la AT y los tribunales españoles en relación con dicha figura. Por último, en el cuarto capítulo se analiza y critica la **resolución de un importante caso** por parte de la AT y los tribunales.

## CAPÍTULO 1: CONCEPTO DE SIMULACIÓN

### 1.1. SIMULACIÓN CIVIL

El CC no regula de forma expresa la simulación y sus efectos, aunque existen menciones dispersas en su articulado, concretamente en el tratamiento de la causa y en los arts. 1275 y 1276 CC que regulan los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa. De ahí que el concepto de simulación en el Derecho Civil sea fruto de una **construcción doctrinal y jurisprudencial**.

Parte de la doctrina civilista, como **ALBALADEJO**, sigue una **teoría voluntarista** que concibe la simulación como un **vicio del consentimiento** consistente en una **divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real**<sup>1</sup>. Anteriormente, el jurista alemán **WINDSCHEID** definió la simulación como la “*declaración de una voluntad no verdadera, que se hace para que tuviera la apariencia de un negocio jurídico*”<sup>2</sup>. En el mismo sentido, la jurisprudencia sostiene que la simulación contractual es un **vicio de la declaración de voluntad** en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo, con el fin de obtener un resultado frente a terceros, dan a conocer una **declaración de voluntad distinta de su querer interno**<sup>3</sup>.

Otra parte de la doctrina, entre los que se encuentra **DE CASTRO**, defiende una **teoría causalista** basada en la causa el negocio, entendiendo que existe simulación negocial cuando **bajo la apariencia de un negocio jurídico normal se oculta otro propósito negocial**<sup>4</sup>. Así, en la jurisprudencia se sostiene que la simulación contractual se produce cuando **no existe la causa** que nominalmente expresa el contrato y que la esencia de la simulación radica en la **divergencia entre la causa real y la declarada**<sup>5</sup>.

La jurisprudencia civil del TS, en numerosas ocasiones, ha empleado estas dos teorías pensando que reflejan una misma realidad, cuando **no es así**.

---

<sup>1</sup> Cfr. **ALBALADEJO GARCÍA, M.**, *La simulación*, 1ª ed., Edisofer, Madrid, 2005, p. 18.

<sup>2</sup> Cfr. **SAP de Córdoba de 8 de febrero de 1999, rec. 376/1998, FJ 4.**

<sup>3</sup> Cfr. **STS de 30 de septiembre de 1989, ROJ 15129/1989, FJ 2.**

<sup>4</sup> Cfr. **DE CASTRO, F.**, *El negocio jurídico*, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 335.

<sup>5</sup> Cfr. **STS de 23 de septiembre de 1989, ROJ 4800/1989, FJ 2 y STS de 20 de septiembre de 2005, rec. 6683/2000, FJ 6.**

### 1.1.1. REQUISITOS Y CLASES DE SIMULACIÓN CIVIL

Según el profesor italiano **FERRARA**, la simulación requiere la concurrencia de tres elementos<sup>6</sup>:

- a) Una **divergencia querida y deliberadamente producida** entre la voluntad y su manifestación.
- b) Un **acuerdo simulatorio** entre las partes.
- c) Un **fin de engañar** a terceros extraños al acto o negocio.

En lo relativo a las clases, la simulación en el ámbito civil puede ser **absoluta**, cuando no existe causa o negocio alguno tras la apariencia creada, o **relativa**, cuando tras la apariencia creada existe una causa o negocio real de contenido o carácter diverso, es decir, cuando tras el negocio simulado existe otro negocio disimulado que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes.

Los efectos de la declaración de simulación varían según la clase de simulación. Así, cuando la simulación es **absoluta** el **negocio simulado** es **nulo**, de suerte que no puede desplegar sus efectos. En cambio, cuando es **relativa** el **negocio simulado** es igualmente **nulo** pero el **negocio encubierto o disimulado** es **válido**, siempre y cuando reúna los requisitos materiales y formales para su validez que la ley establece<sup>7</sup>.

### 1.2. SIMULACIÓN TRIBUTARIA

Bajo la rúbrica “Simulación”, el **art. 16 LGT** dice así:

*“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 AT** en el correspondiente **acto de liquidación**, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los **exclusivamente tributarios**.*

---

<sup>6</sup> Cfr. **CARIOTA FERRARA, L.**, *El negocio jurídico*, 1ª ed., Aguilar, Madrid, 1956, pp. 440-441.

<sup>7</sup> Cfr. **LUCAS DURÁN, M.**, *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, 1ª ed., Librería Bosch, Madrid, 2014, p. 62.

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.***”

La LGT no establece una definición legal de la simulación tributaria, de manera que existe un cierto vacío normativo que hace que el concepto de simulación a efectos tributarios deba entenderse **en el sentido de la doctrina y jurisprudencia civiles**<sup>8</sup>. En virtud del art. 12.2 LGT, la simulación tributaria regulada en el art. 16 LGT ha de interpretarse en el **sentido técnico-jurídico** con que se utiliza en el ordenamiento civil<sup>9</sup>. Por lo tanto, solo si el móvil de la simulación es fiscal cabría entonces hablar de simulación tributaria.

La operación consiste en crear a través de un negocio simulado una ficción con la que se enmascara la realidad para obtener como regla general una **tributación menor** de la que resultaría si se aplicara la legalidad al negocio real, examinada esa tributación en el **conjunto de la operación** y viendo sus efectos para **todas las partes implicadas**. Las partes crean externamente un negocio, que no es el realmente querido por ellas, pero genera la apariencia de un negocio ficticio, que sirve de pantalla para **encubrir la finalidad efectivamente perseguida de evitar el pago de un tributo** con el consiguiente perjuicio de la Hacienda Pública<sup>10</sup>.

Por otro lado, la simulación tributaria se refiere no solo al negocio jurídico o alguno de sus elementos, sino que además alcanza a otros actos jurídicos unilaterales. Este sería el caso de los llamados **actos unilaterales recepticios**, en los que el acuerdo simulatorio se establece entre el declarante, que realiza la ocultación, y el destinatario, que soporta la ocultación sin colaborar activamente. El destinatario es indispensable para llevar a cabo el acto y lo acepta tal como viene, cargado de artificialidad<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Cfr. La **RTEAR de La Rioja de 24 de noviembre de 1997** señala que “*la simulación tributaria especifica la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil.*”

<sup>9</sup> Cfr. Art. 12.2 LGT: “*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*”

<sup>10</sup> Cfr. **STS de 6 de octubre de 2010, rec. 4549/2005, FJ 5.**

<sup>11</sup> Cfr. **CIFUENTES, S.**, *Negocio jurídico*, 1ª ed., Astrea, Buenos Aires, 1986, p. 507.

### **1.2.1. REQUISITOS Y CLASES DE SIMULACIÓN TRIBUTARIA**

La doctrina administrativa ha establecido **dos elementos** que deben concurrir para apreciar la existencia de simulación<sup>12</sup>:

- La existencia de un **acuerdo simulatorio**, es decir, de un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real.

- La existencia de una **finalidad de engaño**, haciendo creer a la Hacienda Pública en la realidad del acuerdo simulatorio, que contiene un negocio que no existe.

Además, de ambos elementos se deriva la existencia de una **divergencia consciente** entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes.

Como se puede apreciar, son los **mismos requisitos** que los establecidos por **FERRARA** en la simulación civil, aunque expresados en términos similares.

Asimismo, **FRÍAS PONCE** expuso, en su voto particular de la **STS 418/2016, de 24 de febrero, rec. 4134/2014**, los siguientes **elementos esenciales** de la simulación:

a) La existencia de un **acuerdo o convenio simulatorio**, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros.

b) El **motivo o causa del encubrimiento**, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta) o para encubrir otro negocio que se desea simular (simulación relativa).

c) El **negocio simulado**, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad disimulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes.

d) El **negocio disimulado** en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

Por otra parte, existe un **debate** en la doctrina sobre la aplicación en el ámbito tributario de la distinción entre simulación absoluta y relativa<sup>13</sup>. Parte de la doctrina, entre los que se encuentran **FERREIRO LAPATZA** o **MARTÍN FERNÁNDEZ**, considera que el art. 16 LGT debe aplicarse solo en supuestos de simulación absoluta, puesto que identifica la simulación relativa con el fraude de ley (reemplazado por el

---

<sup>12</sup> Cfr. **RTEAC de 23 de junio de 2009, rec. 1931/2007, FJ 3**; **RTEAC de 26 de enero de 2010, rec. 5293/2008, FJ 3**; **RTEAC de 23 de marzo de 2010, rec. 6429/2008, FJ 6**; entre otras.

<sup>13</sup> **RAMÍREZ GÓMEZ, S.**, “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 8, 2017, p. 160.

vigente conflicto)<sup>14</sup>. Otra parte de la doctrina, como **CALVO VÉRGEZ** o **ESEVERRI MARTÍNEZ**, entiende que el art. 16 LGT solo se refiere a casos de simulación relativa, puesto que dicho artículo alude al gravamen del hecho imponible efectivamente realizado por las partes<sup>15</sup>. Sin embargo, la mayoría de la doctrina, entre los que se sitúan **ZORNOZA PÉREZ** o **PALAO TABOADA**, sostiene que el citado artículo resulta aplicable tanto a la simulación absoluta (por ejemplo, la venta fingida con el fin de defraudar a acreedores desviando bienes patrimoniales propiedad del vendedor) como a la simulación relativa (por ejemplo, la compraventa que disimula una donación, al haber acordado ocultamente las partes que no se abone el precio que figura en el contrato)<sup>16</sup>.

### 1.3. EVASIÓN, ELUSIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN

Las tres categorías de evasión fiscal, elusión fiscal y economía de opción tienen en común la persecución de un **mismo fin**: conseguir una **menor carga fiscal**. La **simulación** se vincula con la evasión fiscal y el **conflicto** se asocia con la elusión fiscal.

a) **Evasión fiscal**. Se intenta sustraer al control administrativo la realización de un hecho imponible determinado con el fin de **infringir la norma tributaria** que establece la obligación de pago derivada de la realización del mismo. Se produce cuando a través de cualquier medio **se engaña o induce a error** a la AT para evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria ya nacida al realizarse el hecho imponible, con el propósito deliberado de percibir un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero **en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública**. El contribuyente cumple los presupuestos del hecho imponible tipificado en la normativa fiscal, pero **incumple la obligación de satisfacer la deuda tributaria** y, o bien no la paga, o bien oculta el nacimiento de dicha obligación. La **ocultación** consiste

---

<sup>14</sup> Cfr. **FERREIRO LAPATZA, J.J.**, “Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 17, 1995, p. 19.

Cfr. **MARTÍN FERNÁNDEZ, J.**, *Tratado práctico de Derecho Tributario General Español. Una visión sistemática de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p. 137.

<sup>15</sup> Cfr. **CALVO VÉRGEZ, J.**, *La cláusula antiabuso tras la reforma tributaria*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2016, p. 162.

Cfr. **ESEVERRI MARTÍNEZ, E.**, *Derecho Tributario. Parte general*, 3ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, p. 75.

<sup>16</sup> Cfr. **ZORNOZA PÉREZ, J.** y **RUIZ ALMENDRAL, V.**, “La aplicación de las normas tributarias”, en Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba Martínez, *Dykinson*, Madrid, 2008, p. 1231. Cfr. **PALAO TABOADA, C.**, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2009, pp. 56-57.

en dejar a la AT en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar. El elemento determinante es el **engaño**, puesto que el contribuyente miente sobre la existencia o cuantía exacta de la deuda tributaria.

b) **Elusión fiscal**. Se busca **evitar, disminuir o diferir** en el tiempo el impacto fiscal derivado de la realización de determinados hechos a través de la utilización de **estructuras jurídicas atípicas o anómalas** mediante las que se evita la realización del hecho imponible. El contribuyente **esquiva** la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial. Se obvia el deber tributario **sin vulnerar directamente** la ley tributaria y tiene su límite en la planificación fiscal lícita. Por ejemplo, dos sujetos constituyen una sociedad, aportando el primero dinero y el segundo un inmueble. Poco después, se disuelve la sociedad y se adjudica el dinero a quien aportó el inmueble. Es una operación fraudulenta, en la que resulta aplicable el conflicto, ya que se busca evitar la tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales que grava la compraventa mediante una operación notoriamente artificiosa para conseguir del resultado obtenido.

c) **Economía de opción**. Son opciones de ahorro fiscal que la ley tributaria, de manera expresa o tácita, pone a disposición del contribuyente. Está fundada en la **autonomía de la voluntad** (art. 1255 CC), la **libertad económica y contractual** (art. 10 CE) y la **libertad de empresa** (art. 38 CE), de modo que el contribuyente elige entre **varias alternativas lícitas** previstas por el ordenamiento la que supone una menor carga fiscal, pero siempre que esta reducción tributaria no sea la exclusiva finalidad de la operación. Por ejemplo, el art. 21 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece un tipo de gravamen progresivo y el art. 30 obliga a acumular las donaciones a favor de una misma persona realizadas en el espacio de 3 años. Por lo tanto, si un padre quiere donar a su hijo 30.000€, puede conseguir un mayor ahorro fiscal realizando tres donaciones diferentes de 10.000€, la primera hoy, la segunda dentro de 3 años y la tercera dentro de 6 años.

La diferencia entre economía de opción y elusión fiscal es que en la primera **no se transgrede el espíritu de la norma tributaria** y en la segunda sí porque se emplean **formas jurídicas anómalas** en relación con el fin perseguido por las partes. De esta manera, la **anomalía del negocio jurídico** es lo que permite diferenciarlas. Así pues,

para determinar cuando estamos frente a una u otra se debe valorar la estructura creada para reducir la tributación.

En la jurisprudencia también se realiza un análisis conceptual de estas tres figuras. Así, se sostiene que la evasión fiscal **vulnera directamente la ley tributaria**, la elusión fiscal **no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación** y la economía de opción supone la **elección lícita** entre diversas alternativas jurídicas de aquella que representa una menor carga fiscal<sup>17</sup>.

#### **1.4. CLÁUSULAS GENERALES ANTIABUSO: DIFERENCIACIÓN ENTRE SIMULACIÓN, CALIFICACIÓN, ECONOMÍA DE OPCIÓN Y CONFLICTO**

a) **Simulación y calificación.** La regularización derivada de la declaración de simulación consiste en desvelar los actos, hechos y negocios realmente realizados, que han sido ocultados, prescindiendo de los actos, hechos y negocios aparentemente realizados. La calificación persigue determinar la verdadera naturaleza de los actos, hechos y negocios con el fin de determinar la norma fiscal aplicable, es decir, en identificar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma. En la simulación hay una **ocultación** y en la calificación **no se oculta nada**, sino que el contribuyente realiza una inadecuación jurídica de buena fe, de modo que la calificación se proyecta sobre el negocio y sus condiciones tal y como han trascendido a la AT.

b) **Simulación y economía de opción.** En la simulación se **infringe la normativa tributaria** falseando la realidad y en la economía de opción **no hay ningún abuso normativo**, es una conducta lícita, de manera que no existe elusión ni retorcimiento del fin usual de la figura jurídica.

c) **Simulación y conflicto.** En la simulación hay una **falsedad o engaño**, pues el acuerdo simulatorio permanece oculto para los terceros, y en el conflicto **no hay ninguna ocultación fáctica**, ya que las operaciones son auténticas, transparentes y declaradas abiertamente a la AT a través de un artificio que salta a la vista. Mientras que

---

<sup>17</sup> STS de 30 de mayo de 2011, rec. 1061/2007, FJ 3.

en la simulación el presupuesto de hecho que determina la obligación de pagar la deuda tributaria **se intenta ocultar engañando a la AT**, en el conflicto **se elude** la realización del presupuesto de hecho mediante una práctica que permite la consecución de un resultado económico análogo y con ello una ventaja fiscal. Por lo tanto, mediante el acto fraudulento del conflicto no se pretende engañar, como a través del acto simulado, sino **aprovechar resquicios de la ley para alcanzar un resultado prohibido por ella**. Esta distinción explica que, mientras que la reacción frente a la simulación tributaria consiste en desvelar la verdadera realidad jurídica, en el conflicto supone la destrucción de la realidad jurídica que abiertamente se intenta crear. Por otro lado, en la simulación el negocio simulado **no existe y difiere de lo verdaderamente deseado** por las partes y en el conflicto el negocio declarado es **verdaderamente querido y efectivamente realizado** por las partes. Asimismo, en la simulación hay **dos negocios jurídicos**, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente uno y aparentemente el otro, persiguen; mientras que en el conflicto hay **un único negocio jurídico** en el que se plantea una discrepancia entre la causa objetiva y el propósito seguido por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica<sup>18</sup>.

La doctrina administrativa diferencia las figuras de economía de opción, conflicto y simulación **en función de sus efectos jurídicos**: los surgidos de la primera figura son **respetados** por el ordenamiento jurídico, los de la segunda son **rechazados** por el ordenamiento jurídico que responde restaurando la normalidad jurídica y los de la tercera, además de ser rechazados por el ordenamiento jurídico, acarrear una **sanción**<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Cfr. **PALAO TABOADA, C.**, “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 63, 1966, p. 685.

<sup>19</sup> Cfr. **RTEAC de 25 de junio de 2009, rec. 656/2007, FJ 4.**

Por otra parte, no debe confundirse la simulación con el levantamiento del velo, que es una técnica de origen anglosajón que se emplea en el ámbito tributario con carácter supletorio (art. 7.2 LGT), de modo que no puede aplicarse cuando puede obtenerse el mismo resultado acudiendo a los arts. 13, 15 o 16 LGT. Tampoco debe confundirse la simulación con el negocio indirecto, puesto que en el negocio indirecto no existe ninguna ocultación, sino que las partes celebran un negocio típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico.

## **CAPÍTULO 2: APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA SIMULACIÓN**

### **2.1. ASPECTOS PROCEDIMENTALES**

La AT puede declarar la existencia de simulación de forma expresa y motivada **directamente en el acto de liquidación**, haciendo uso de la facultad de comprobar e investigar los hechos declarados por el contribuyente (art. 115.1 LGT), sin necesidad de acudir a la jurisdicción civil, y el contribuyente puede recurrir después la declaración de simulación al impugnar la liquidación. **No existe un procedimiento concreto** previsto en la normativa para calificar un negocio como simulado, la única exigencia es su afirmación y prueba en el procedimiento de inspección y, en su caso, ante los tribunales.

Así, la apreciación de simulación normalmente es resultado de **tareas de comprobación e investigación administrativas** realizadas por los órganos de gestión e inspección tributaria, declarándose en el seno del procedimiento instruido para la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Como se puede apreciar, la simulación civil es declarada por un **juez** y la simulación tributaria es apreciada por un **funcionario** que no desempeña función jurisdiccional.

Por otro lado, el art. 16 LGT se aplica al tratamiento tributario de actos y negocios simulados que afecten a la existencia o cuantía de **obligaciones tributarias principales, a cuenta o accesorias**. Es por ello que la existencia de simulación no puede declararse fuera del **procedimiento de comprobación** de la situación tributaria del contribuyente, es decir, del procedimiento cuyo objeto es dictar el acto de liquidación. Por lo tanto, **no es aplicable en procedimientos recaudatorios**, debiendo acudir la AT a la **vía civil o penal** para que se declare la simulación<sup>20</sup>. Por ejemplo, si en el desarrollo de un procedimiento de ejecución sobre el patrimonio del deudor, la AT aprecia que existen bienes que salieron fraudulentamente del patrimonio mediante ventas simuladas, la AT no puede declarar por sí sola la simulación, sino que debe dirigirse a la jurisdicción civil ejercitando las correspondientes acciones de rescisión o nulidad, al igual que el resto de los acreedores<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V., “La aplicación...” op. cit., p. 1233.

<sup>21</sup> Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 29ª ed., Civitas, Pamplona, 2019, p. 281.

## **2.2. PRUEBA DE LA SIMULACIÓN**

La simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice. En consecuencia, la prueba de la simulación encierra una **gran dificultad**, ya que en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba debe basarse en **presunciones** que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado<sup>22</sup>.

En virtud del art. 105 LGT, **corresponde a la AT la carga de probar** la existencia de simulación, ya que es un hecho cuya prueba incumbe a quien afirma los hechos, pero no a quien los niega. Una vez probada la existencia de simulación, los contribuyentes deben **desvirtuar los hechos constatados**, pero no es admisible que la AT exija a los contribuyentes que, ante la concurrencia de indicios que hagan sospechar que existe una simulación, aporten la prueba de que ésta no ha existido, ya que **se invertiría la carga de la prueba**. No constituye una prueba suficiente de la existencia de la simulación que el tribunal alcance una razonable convicción respecto a la ausencia de efectos económicos reales del negocio y de su exclusiva finalidad fiscal, exigiendo al contribuyente que justifique las razones económicas del negocio cuestionado. Los motivos y la finalidad simulatoria **no pueden intuirse, sino que deben probarse**, considerando exclusivamente los efectos y resultados jurídicos de la operación efectivamente realizada<sup>23</sup>. Sin embargo, en la actualidad, se entiende que, acreditados unos indicios que manifiestan la existencia de simulación, corresponde al contribuyente aportar una justificación razonable del negocio realizado y acreditar la existencia de motivos económicos válidos distintos de las ventajas fiscales obtenidas.

En mi opinión, se trata de un **empleo inadecuado de la prueba indirecta**, puesto que la facultad de la AT de declarar la existencia de simulación está sometida a exigencias normativas, no es una potestad discrecional, de modo que la AT **no puede alegar la simulación sin disponer de pruebas suficientes** con el fin de gravar los hechos no gravados o gravar más los menos gravados, aduciendo que el hecho realizado efectiva y válidamente por el ciudadano es falso y disimula otro hecho gravado o más

---

<sup>22</sup> Cfr. RTEAC de 17 de marzo de 2010, rec. 58/2009, FJ 5.

<sup>23</sup> Cfr. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R., *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 239.

gravado que conduce a resultados económicamente similares<sup>24</sup>. La presunción deducida de los indicios no es aquello que hay que desvirtuar, sino lo que hay que probar. Se deben probar directamente los hechos base, sin que se puedan presumir, porque esto condicionaría la prueba de la presunción. Por consiguiente, la declaración administrativa de existencia de simulación **no es suficiente para invertir la carga de la prueba**, que corresponde siempre a la AT<sup>25</sup>.

Además, la AT debe estar en situación de poder probar, en caso de que el contribuyente recurra la liquidación que declara la simulación ante la jurisdicción contencioso-administrativa, los hechos que determinan la existencia de simulación, por lo que **no puede declararla sin disponer de pruebas suficientes**. Los hechos conocidos deben estar plenamente acreditados y llevar a la misma conclusión, revelando con claridad y lógica el hecho que pretende demostrarse. En el ámbito sancionador, no puede presumirse en contra del contribuyente ninguno de los elementos constitutivos de la infracción, ni con carácter *iuris tantum*, ya que se produciría una inversión de la carga de la prueba incompatible con el art. 24 CE, ni con carácter *iuris et de iure*, puesto que se impediría al contribuyente aportar prueba en contrario para defender su inocencia<sup>26</sup>.

La AT debe probar suficientemente que ha existido una **declaración deliberadamente disconforme** con la auténtica voluntad de las partes y una **finalidad de ocultación** a la propia AT<sup>27</sup>. Debe probar que los **hechos** declarados por el contribuyente constituyen una simple apariencia, fruto de la simulación, que no debe impedir el gravamen de la realidad oculta. Debe aportar los **datos de hecho** que justifican su pretensión, con el fin de fijar los que fueron efectivamente realizados por las partes y que estima disimulados. Se produce así lo que se conoce como la **abstracción tributaria de la causa**, que consiste en que en el ordenamiento tributario rige una presunción *iuris tantum* de existencia y licitud de la causa, de forma que la simulación implica **falsedad o engaño sobre los hechos, no pudiendo apreciarse en los motivos o la causa**. De esta manera, en el ámbito tributario lo relevante es el hecho

<sup>24</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 43.

<sup>25</sup> Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J.J., “Simulación tributaria y delito fiscal: un análisis jurisprudencial”, en Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Javier Lasarte Álvarez, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2014, p. 2298.

<sup>26</sup> Cfr. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “La prueba de la simulación tributaria. Análisis de un caso real”, *Revista Análisis Tributario*, vol. 299, 2012, pp. 27-29.

<sup>27</sup> Cfr. STS de 20 de septiembre de 2005, rec. 6683/2000, FJ 8.

de haberse celebrado el negocio, lo que se traduce en un **carácter puramente fáctico del hecho imponible**, que conlleva que el negocio despliegue sus efectos tributarios por el mero hecho de haberse celebrado, aunque adolezca de vicios o defectos de la causa<sup>28</sup>. Esta idea se plasma en la LGT, pues **el legislador tributario no identifica la simulación como causa falsa**, ya que busca prescindir de la causa de la obligación tributaria, como instrumento dogmático, debido a su carácter *ex lege* y a la actuación del principio constitucional de capacidad económica<sup>29</sup>.

El objeto de la prueba consiste en acreditar que el negocio aparente **no corresponde a lo efectivamente pactado por las partes**, ya que su intención es evitar el hecho imponible que en la realidad se realizó para eludir así el pago de impuestos. Por ejemplo, en supuestos de simulación relativa, la AT debe probar que el negocio simulado **oculta otro negocio distinto, efectivamente celebrado**. Por lo tanto, no basta con probar la inexistencia del hecho imponible simulado, sino que habrá que probar la existencia y realidad del hecho imponible disimulado. Para ello, la AT dispone de **cualquier medio de prueba admitido en Derecho**, siendo los medios de prueba en el ámbito tributario los mismos que los previstos en el ámbito civil (art. 106 LGT)<sup>30</sup>.

Entre los medios de prueba aplicables, debido al empeño de los contratantes en eliminar todos los vestigios de la simulación y aparentar que el negocio refleja la realidad, destaca la **prueba indirecta de presunciones o indicios** (art. 108.2 LGT) suficientes para enervar la presunción de inocencia, exigiéndose como requisito necesario para que las presunciones sean admisibles que entre los hechos probados y los deducidos exista, según las reglas del criterio humano, un **enlace preciso y directo** realizado por la ley (presunción legal) o por quien debe realizarla (presunción judicial). La prueba de presunciones se construye sobre un conjunto de indicios que, aunque no

---

<sup>28</sup> Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 8ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 2019, pp. 180-181.

Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “La abstracción tributaria de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 8, 2010, p. 8, señala que el art. 13 LGT, relativo a la calificación del hecho imponible, establece el principio de abstracción tributaria de la causa al ordenar prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio. Así pues, la AT, para probar la existencia de simulación, no puede tener en cuenta los vicios o defectos del negocio, aunque afecten a su validez, ni siquiera a efectos exclusivamente tributarios.

<sup>29</sup> Cfr. **ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R.**, *El fraude de ley, la simulación y el abuso...* op. cit., p. 232.

<sup>30</sup> Cfr. Art. 106 LGT: “En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el CC y en la LEC, salvo que la ley establezca otra cosa.”

sean trascendentes de forma separada, en su conjunto y respecto al contexto, los hechos y la realidad enjuiciada, son **reveladores de la actuación simulatoria**<sup>31</sup>.

Las presunciones son juicios lógicos que permiten fijar como cierto un hecho presunto, como consecuencia de la certeza de unos hechos base o indicios, al existir entre ellos una **relación de causalidad** basada en una **máxima de la experiencia**. Así, el resultado de la labor deductiva debe obedecer a un **juicio avalado por la lógica y la experiencia** y fundarse en un **proceso mental razonado**, rechazándose en consecuencia cualquier atisbo de arbitrariedad en la inferencia de los hechos presuntos<sup>32</sup>.

La doctrina administrativa ha definido como **requisitos** de la prueba indirecta<sup>33</sup>:

a) **Seriedad**. Existencia de un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y el hecho deducido, que permita considerar al segundo como extremadamente posible.

b) **Precisión**. Hechos conocidos plenamente acreditados y claramente reveladores del hecho desconocido.

c) **Concordancia**. Entre los hechos conocidos, de modo que conducen a la misma conclusión.

La existencia de simulación debe deducirse de **indicios objetivos**, no del propósito psicológico que guía las acciones humanas y que resulta impenetrable en sí mismo, como puede ser el móvil fiscal<sup>34</sup>. Por ejemplo, la AT emplea habitualmente para apreciar simulación en asuntos relacionados con la **interposición de sociedades profesionales** los siguientes **indicios**: ausencia de actividad económica, ausencia de medios personales (empleados, contrataciones) y materiales (locales, medios de producción, elementos informáticos o de transporte), ausencia de ajuste secundario al socio, criterio de confusión patrimonial entre el profesional y la sociedad (gastos personales) o empleo de facturas falsas. Otros dos indicios habituales en los negocios simulados tienen lugar cuando las operaciones celebradas se suceden en unos **lapsos temporales mínimos** (a veces de días), puesto que la asimilación económica de los efectos económicos propios de ese tipo de actuaciones requiere periodos temporales

---

<sup>31</sup> Cfr. **STS de 11 de febrero de 2005, rec. 3641/1998, FJ 3.**

<sup>32</sup> Cfr. **GARCÍA BERRO, F.**, “Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. 145, 2010, p. 83.

<sup>33</sup> Cfr. **RTEAC de 25 de junio de 2009, rec. 7699/2008, FJ 3.**

<sup>34</sup> Cfr. **SAN de 21 de abril de 2008, rec. 249/2006, FJ 7.**

mucho más largos; o cuando las operaciones implican una **pérdida del poder de disposición** sobre bienes jurídicos pero dicha pérdida de disposición es sólo **aparente**, ya que la realidad demuestra que existen instrumentos jurídicos por los que se mantiene el poder de disposición pese a aparentar que se ha perdido<sup>35</sup>.

Por otra parte, la apreciación probatoria de la simulación **no puede ser objeto de recurso de casación**, salvo que la parte alegue y pruebe que el tribunal *a quo* vulneró los preceptos reguladores de la valoración de la prueba tasada o que llevó a cabo una apreciación ilógica, arbitraria o irrazonable, porque es una **cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de los tribunales de instancia**<sup>36</sup>. Así pues, la simulación tiene un componente fáctico cuya valoración pertenece al ámbito de la exclusiva potestad de los jueces de la instancia para decantar la realidad que se encuentra en la base del litigio. Esta circunstancia **limita la posibilidad de unificar por medio de un recurso de casación** situaciones en las que varios tribunales emiten pronunciamientos contradictorios relativos al mismo asunto.

### **2.3. EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN**

Los efectos consisten en **gravar el hecho imponible efectivamente realizado** por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas empleadas por los interesados, es decir, en liquidar la deuda en función de los hechos realmente producidos, prescindiendo de la apariencia ficticia carente de causa que posee una finalidad ajena al negocio que se finge<sup>37</sup>. Sin embargo, la declaración de simulación por la AT **únicamente produce efectos tributarios**, no produce efectos civiles aunque la jurisdicción contencioso-administrativa confirme la regularización tributaria en vía jurisdiccional de revisión, sin perjuicio de que se pueda promover a su vez la simulación en el ámbito que corresponda. Por ejemplo, la declaración de simulación en el acto de liquidación no puede servir para modificar una inscripción registral realizada sobre la

---

<sup>35</sup> Cfr. **BARRACHINA JUAN, E.**, “La simulación y otras figuras afines contrarias a la calificación legal del hecho imponible”, *Revista El Fisco*, vol. 183, 2012, p. 1.

<sup>36</sup> Cfr. La **STS de 29 de junio de 2005, rec. 246/2004, FJ 2** establece que “*la prueba constituye una cuestión absolutamente ajena a este recurso extraordinario*”, refiriéndose al recurso de casación.

<sup>37</sup> Cfr. La **STS de 15 de julio de 2002, rec. 2313/2000, FJ 11** señala que la reacción del ordenamiento frente a la simulación consiste en “*traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir.*”

base del contrato simulado<sup>38</sup>. Esto se debe a que el art. 16 LGT **no busca alterar la eficacia de negocios jurídicos con repercusiones e incidencia entre las partes**, lo que supondría una extralimitación de las funciones de la AT, reducidas en esencia a exigir los tributos de conformidad a la normativa vigente<sup>39</sup>. Se trata de una manifestación de los **límites del principio de autotutela administrativa**.

El art. 16 LGT faculta a la AT para apreciar por sí misma la existencia de simulación y evitar los efectos fiscales del negocio simulado, que es nulo a efectos tributarios, exigiendo el impuesto correspondiente al hecho imponible ocultado, pero **no faculta a la AT para declarar la nulidad del negocio simulado en el ámbito civil o mercantil**. El negocio mantiene su eficacia jurídica, sin perjuicio del valor probatorio que un juez civil o mercantil otorgue al previo pronunciamiento de la AT. Por ejemplo, la AT no tiene competencia para declarar la inexistencia de una sociedad mercantil por simulación absoluta. Serán los jueces de lo civil o mercantil los que deberán determinar la nulidad del negocio cuando se plantee la acción de nulidad en su respectivo ámbito.

Sin embargo, la AT **no puede prescindir de lo declarado por la autoridad judicial o administrativa competente**. Por ejemplo, si la DGT declara que un negocio es real entonces la AT no puede acudir a la simulación para desconocer su existencia a efectos fiscales ni para recalificar dicho negocio<sup>40</sup>. No obstante, existen casos en los que el tribunal penal competente dicta un acto de sobreseimiento de las diligencias previas porque entiende que no existe simulación y, posteriormente, se aprecia la existencia de simulación en el ámbito tributario. Por ejemplo, en la **STS de 29 de octubre de 2012, rec. 3781/2009, FJ 5** se sostiene que la existencia de un pronunciamiento previo de la jurisdicción penal, por el que se declara la inexistencia de ocultación a efectos de apreciar el tipo de defraudación, no impide calificar los hechos como simulados en el procedimiento inspector, puesto que las consideraciones efectuadas por los tribunales penales fuera de los hechos probados **no son vinculantes**. En mi opinión, la existencia de simulación es una cuestión de hecho y no de calificaciones jurídicas alternativas para las que se puedan emplear razonamientos diversos, por lo que la AT no puede entender

---

<sup>38</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., *Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 185.

<sup>39</sup> Cfr. LUCAS DURÁN, M., *Procedimientos tributarios...* op. cit., p. 64.

<sup>40</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “La Inspección no puede sustituir las calificaciones que corresponden a la junta general o a la autoridad administrativa o judicial: STS 11 febrero 2013 (RJ 2013, 2454)”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 10, 2013, p. 15.

que una operación es simulada a efectos tributarios si previamente la jurisdicción penal la ha calificado como real.

## **2.4. IMPOSICIÓN DE SANCIONES**

Asimismo, una vez declarada la simulación, la AT podrá exigir intereses de demora y, en su caso, la **sanción administrativa** pertinente derivada de la comisión de las infracciones tributarias en que se haya incurrido. La posibilidad de imponer sanciones se explica por la pertenencia de la simulación a la categoría de **evasión fiscal**, como se ha comentado anteriormente.

La sanción que suele imponerse en los casos de simulación es la prevista en el art. 191 LGT, ya que **se deja de ingresar parte de la deuda tributaria** que hubiera resultado si se hubiera autoliquidado el tributo conforme al negocio disimulado. Además, en muchos casos concurrirá la **ocultación de datos** que exige el art. 184.2 LGT para calificar una infracción tributaria como **grave** o, como **muy grave**, si se han utilizado los **medios fraudulentos** regulados en el art. 184.3 LGT, como facturas falsas o interposición ficticia de personas<sup>41</sup>. Si se trata de una infracción grave, la sanción pecuniaria sería del **50%** de las cantidades no ingresadas, pudiendo aumentar hasta el 100% atendiendo al criterio de graduación; y si es muy grave, se exigiría una sanción pecuniaria del **100%** de las cantidades dejadas de ingresar, pudiendo incrementarse hasta el 150% según el criterio de graduación. Por otro lado, también podrían imponerse en el ámbito penal **sanciones penales** por la comisión de un delito de defraudación a la Hacienda Pública (art. 305 y ss. CP), derivado de una conducta simulatoria a través de la cual se oculten hechos, mediante el falseamiento contable, en el ámbito empresarial, así como se podría exigir la correspondiente **responsabilidad civil ex delicto**.

La línea jurisprudencial mayoritaria considera que **toda conducta calificada como constitutiva de simulación es sancionable**, ya que presupone la existencia de una ocultación que pone de manifiesto la voluntad del contribuyente de cometer una infracción tributaria. Sostiene que nuestro Derecho anuda en el art. 16 LGT a la comisión de una conducta constitutiva de simulación la imposición de una sanción<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V., “La aplicación...” op. cit., p. 1238.

<sup>42</sup> Cfr. STS de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012, FJ 6.

Existen autores en la doctrina, como **SANZ GADEA**, que también entienden que la simulación **lleva implícita la aplicación de una sanción**<sup>43</sup>.

No obstante, el art. 16 LGT contempla la imposición de sanciones «**en su caso**». Por lo tanto, no es admisible la identificación automática entre simulación e infracción, puesto que **el acuerdo simulatorio no es equivalente al dolo o culpa exigible en la infracción** y son distintos los principios aplicables en el ámbito sancionador, como la presunción de inocencia<sup>44</sup>. Esto explica que existan supuestos en los que se niega la imposición de sanciones por **insuficiente motivación de la culpabilidad** por parte de la AT, ya que si se sancionaran dichas conductas ello podría constituir una vulneración del derecho a la presunción de inocencia<sup>45</sup>. **FERREIRO LAPATZA** considera que deben sancionarse los negocios simulados dolosamente o existiendo culpa o negligencia, pero si la simulación se debe a un error a la hora de apreciar la causa entonces solo cabe rectificar sin sanción<sup>46</sup>. También, hay otros casos en los que no se impone sanción porque concurre la **causa de exoneración de la responsabilidad** regulada en el art. 179.2 d) LGT, cuando el contribuyente realiza una **interpretación razonable** de las normas tributarias aplicables, como consecuencia de la existencia de interpretaciones jurídicas divergentes, incluso en los propios tribunales, en torno al concepto de simulación tributaria, ya sea por la complejidad o la falta de precisión de la norma<sup>47</sup>.

La ausencia de una base legal clara y exenta de ambigüedad en la configuración de las cláusulas generales antielusión genera una responsabilidad del legislador que tiene como consecuencia práctica la **reducción de la responsabilidad del contribuyente infractor**, debiendo por ello sopesarse, por un lado, la conducta del

---

<sup>43</sup> Cfr. **SANZ GADEA, E.**, “Medidas antielusión fiscal”, *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 8, 2009, p. 213.

<sup>44</sup> Cfr. **BERNARDO GÓMEZ, C., FORTUNY ZAFORTEZA, M., GÓMARA HERNÁNDEZ, J.L., JUAN LOZANO, A.M., LÓPEZ LUBIAN, J.I., RUIZ GONZÁLEZ, L.J., RUIZ TOLEDANO, J.I., SALVO TAMBO, I. y SOTELO TESIS, C.**, *Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2018-2019*, 1ª ed., Francis Lefebvre, Barcelona, 2018, apartado 666.

Cfr. **ARMIJO TORRES, M., ARRIETA BLANCO, S., FORTUNY ZAFORTEZA, M. y SOTELO TESIS, C.**, *Memento Práctico Inspección de Hacienda 2019-2020*, 1ª ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2018, apartado 4866.

<sup>45</sup> Cfr. **SAN de 23 de diciembre de 2014, rec. 417/2011, FJ 9 y 10.**

<sup>46</sup> Cfr. **FERREIRO LAPATZA, J.J.**, *La nueva Ley General Tributaria...*, op. cit., p. 45.

<sup>47</sup> Cfr. **SAN de 29 de abril de 2015, rec. 3151/2012, FJ 20.**

Cfr. Sin embargo, defendiendo una tesis opuesta, en la **STSJ de Castilla y León de 20 de abril de 2015, rec. 244/2013, FJ 5** se sostiene que “*ante supuestos de simulación, no cabe en principio permitir razonabilidad alguna, pues se trata de un comportamiento doloso y dirigido intencionada y conscientemente a eludir una determinada consecuencia impuesta por una norma tributaria de imprescindible aplicación.*”

contribuyente y su obligación de conocer y aplicar la norma (art. 6.1 CC y art. 120 LGT) y, por otro lado, la conducta del Estado legislador obligado a redactar normas claras e inteligibles (art. 129 LGT) y a informar y asistir a los contribuyentes respecto de sus derechos y obligaciones en la aplicación de la norma tributaria (arts. 85 a 91 LGT)<sup>48</sup>. Para solucionar este problema, el TS ha admitido un **recurso de casación**, que está pendiente de resolución, con el fin de determinar si **toda simulación implica una sanción porque conlleva implícitamente la culpabilidad** o, por el contrario, se puede invocar la **interpretación razonable de la norma** del art. 179.2 d) LGT<sup>49</sup>.

Por otra parte, cabría preguntarse acerca de la posible **responsabilidad solidaria del contratante** (no contribuyente) que haya intervenido en el negocio jurídico simulado. El art. 41.4 LGT proclama como principio general que la responsabilidad **no alcanza a las sanciones**, salvo excepciones legalmente establecidas. Dos de estas excepciones están reguladas en el art. 42.1.a) LGT, que establece que son responsables solidarios de la deuda tributaria y las sanciones las personas o entidades que **sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria**, y el art. 42.2.a) LGT, que sostiene que son responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del pago de las sanciones tributarias, las personas o entidades que **sean causantes o colaboren en la ocultación** o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la AT.

**CALVO ORTEGA** sostiene una **respuesta negativa** a la cuestión, puesto que entiende que resulta **desproporcionado** colocar en el mismo plano al contribuyente que deja de ingresar que al contratante. Asimismo, afirma que es **contrario al principio de intransmisibilidad de la pena** extender la responsabilidad a las sanciones<sup>50</sup>. Sin embargo, a la luz de los citados preceptos de la LGT considero que es posible sostener una **respuesta positiva**. Por ejemplo, en caso de simulación absoluta de la transmisión de bienes o derechos por parte del deudor principal a un tercero, este último puede ser considerado **causante de la ocultación** (art. 42.2.a) LGT) y, si se demuestra que ha actuado con la **finalidad de impedir** que la AT lleve a cabo un **embargo** de los bienes

---

<sup>48</sup> Cfr. **SÁNCHEZ HUETE, M.A.**, “La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 22, 2017, p. 54.

<sup>49</sup> Cfr. **ATS de 20 de noviembre de 2017, rec. 3130/2017, FJ 3.**

<sup>50</sup> Cfr. **CALVO ORTEGA, R.**, “Ordenamiento tributario”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., *Civitas*, Pamplona, 2009, pp. 72-73.

del deudor principal, puede ser declarado entonces **responsable solidario**. Otro ejemplo es el resuelto por la **STS de 17 de mayo de 2018, rec. 86/2016, FJ 1**, en el que se aplica, a diferencia del anterior, el art. 42.1.a) LGT, para declarar responsable solidario a un administrador por su **participación directa en la comisión de una infracción tributaria** por una sociedad, consistente en la **simulación de actividades empresariales** con la finalidad de disminuir la tributación debida en el IS y el IVA.

## CAPÍTULO 3: LA POSICIÓN DE LA AT Y LOS TRIBUNALES ANTE LA SIMULACIÓN

### 3.1. HUIDA HACIA LA SIMULACIÓN

La AT, con el respaldo de la Sala Tercera del TS y la AN, tiende a privilegiar la declaración de simulación en supuestos que en realidad encajan en la órbita de la simple recalificación con arreglo al art. 13 LGT o del conflicto del art. 15 LGT<sup>51</sup>. Esta **primacía aplicativa** de la categoría dogmática de la simulación, en relación con el conflicto, se debe básicamente a dos razones:

a) Para declarar el conflicto existe un procedimiento administrativo específico, en el que se exige como necesario el **previo informe favorable de una Comisión consultiva**, cuya composición se regula en el art. 159 LGT, mientras que la existencia de simulación se puede declarar directamente en el acto de liquidación. Esta complejidad del procedimiento para declarar el conflicto tiene un **efecto disuasorio para la AT**, que elude las mayores garantías formales requeridas acudiendo en su lugar a la figura de la simulación. No obstante, en aquellos supuestos en los que la Sala Tercera del TS o la AN entienda que resulta aplicable el conflicto y la AT haya acudido a la simulación, prescindiendo así del procedimiento especial de declaración, nos encontraríamos ante un caso de **nulidad de pleno derecho (art. 217.1.b) LGT** porque se habría prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

b) La **imposibilidad de imponer sanciones administrativas** en supuestos en los que se aprecia la existencia del conflicto, a diferencia de lo que ocurre en la simulación, que sí permite imponer sanciones. Esto explica que muchas veces los contribuyentes aleguen, frente a la apreciación de simulación por parte de la AT, la existencia de un conflicto, con el fin de evitar la imposición de una sanción. Por otro lado, la garantía de que nunca se impondrá sanción administrativa en caso de conflicto

---

<sup>51</sup> Cfr. **PÉREZ ROYO, F.**, *Derecho Financiero y Tributario...* op. cit., p. 282.

Cfr. **ESEVERRI MARTÍNEZ, E.**, **LÓPEZ MARTÍNEZ, J.**, **PÉREZ LARA, J.M.** y **DAMAS SERRANO, A.**, *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, p. 267, señala, en el mismo sentido, que la falta de sanción y los requisitos procedimentales “han llevado a la AT a huir sistemáticamente del expediente del fraude a la ley o del conflicto, para intentar atraer al ámbito de la simulación cualquier acto o negocio anómalo o sospechoso de elusión”, lo que ha dado lugar en la práctica a una confusión entre ambas figuras.

**alienta prácticas de planificación fiscal agresiva**, ya que los contribuyentes pueden intentar todas las formas posibles para reducir su carga tributaria. Sin embargo, con esta primacía aplicativa de la simulación los contribuyentes corren el riesgo de que, si la AT entiende que se encuentra ante un supuesto de simulación, derivada de una ocultación fáctica, y la cuantía eludida supera el límite del delito de defraudación tributaria, podrían someterse los hechos incluso a la **jurisdicción penal**.

Igualmente, antes de la regulación del conflicto, se acudía a la declaración de simulación para **eludir la aplicación de su equivalente, el fraude de ley**<sup>52</sup>. Las razones de la escasa aplicación práctica del fraude de ley fueron similares a las del conflicto: la necesidad de tramitar un expediente especial y acreditar el propósito de eludir el tributo, así como la exclusión de la imposición de sanciones. Un ejemplo práctico de esta huida se produce en la **STSJ de Andalucía de 10 de marzo de 2003, rec. 2990/1997, FJ 2**, que **intenta poner límites a la calificación de negocios como simulados**. En el supuesto un ayuntamiento calificó una operación como simulada, pero el tribunal entiende que en realidad encaja en la figura del fraude de ley. Argumenta el tribunal que con el fraude de ley se burla el ordenamiento jurídico y con la simulación se daña el derecho subjetivo que asiste a un tercero. Además, distingue ambas figuras afirmando que en el fraude de ley **no existe ocultación**, pues las maniobras empleadas se presentan de forma abierta ante terceros, y en la simulación **es esencial la ocultación**, ya que se mantiene escondido a los ojos de los demás la verdadera voluntad negocial entablada. Como se puede apreciar, el elemento básico de diferenciación entre ambas figuras consiste en **enfrentar la ocultación o falsedad versus la evidencia del artificio**.

Como consecuencia de esta situación, el conflicto se ha utilizado en la práctica de forma **prácticamente nula**. A título de ejemplo ilustrativo, entre 2012 y 2014 el

---

<sup>52</sup> Cfr. **PÉREZ ROYO, F.**, “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 10, 2005, p. 31, cita algunos de los casos en los que se procedió de esta manera: “*instrumentación de una transmisión de acciones mediante la venta de derechos de suscripción, cesiones de crédito, venta de acciones a una sociedad que procede a venderlas a un tercero, usufructo de obligaciones bonificadas, bonos austriacos...*”

Cfr. En la Exposición de Motivos de la LGT el legislador señala de forma expresa que el conflicto es una figura distinta que sustituye al fraude de ley para superar sus problemas de aplicación. Por ello, parte de la doctrina considera que son dos institutos diferentes. No obstante, otra parte de la doctrina entiende que se trata del mismo instituto jurídico, de manera que únicamente se ha producido un cambio terminológico.

Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, vol. 31, 1995, p. 67, sostiene que “*es difícil distinguir entre fraude de ley y simulación, pues en el primer caso no se ha realizado el hecho imponible, y en el segundo existe una apariencia de no haberse realizado.*”

conflicto se declaró una media de **8 veces al año**, mientras que entre 2005 y 2015 existen unas **558 RTEAC, STS y SAN** relativas a casos de simulación tributaria<sup>53</sup>. Probablemente, para intentar solucionar este problema, la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, ha introducido por primera vez en nuestro Derecho la posibilidad formal de **sancionar determinadas conductas de elusión fiscal**, imitando a otros países como Francia, Nueva Zelanda o Australia, en los que también se sanciona la elusión fiscal<sup>54</sup>. De esta manera, se han asimilado las consecuencias jurídicas administrativas en los casos de conflicto y simulación. En virtud del art. 206 bis LGT, que ha introducido un nuevo tipo infractor autónomo, quien incurra en un supuesto de conflicto puede ser sancionado con **multas que oscilan entre el 15% y el 50% de la cuota dejada de ingresar**, siempre que el contribuyente desatienda los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de negocios sustancialmente iguales. En definitiva, desde el 11 de octubre de 2015 **también pueden imponerse sanciones administrativas en casos de conflicto**.

<sup>53</sup> Cfr. **RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.**, “Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Carta Tributaria*, vol. 7, 2015, p. 41.

Cfr. **ZORNOZA PÉREZ, J.**, “La simulación en el Derecho Tributario: la increíble historia de la simulación mutante”, en Estudios jurídicos: *Liber Amicorum* en honor a Jorge Caffarena, *Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España*, Madrid, 2017, p. 754.

<sup>54</sup> La Ley 34/2015 modifica el art. 15.3 LGT, suprimiendo la referencia a la no imposición de sanciones.

Existe un debate en la doctrina respecto a la sancionabilidad del conflicto.

a) Un sector de la doctrina, entre los que se encuentran **LÓPEZ LÓPEZ, H., BÁEZ MORENO, A., RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ G.**, defiende que la aplicación de sanciones en supuestos de conflicto es perfectamente legítima, de modo que su no sancionabilidad responde a un juicio subjetivo de política legislativa, es decir, de oportunidad política. Cfr. **GARCÍA NOVOA, C.**, “La STC 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”, *Diario La Ley*, vol. 6381, 2005, p. 11. En el mismo sentido, **GARCÍA BERRO** y **CALVO VÉRGEZ** sostienen dicha legitimidad siempre que se respeten los principios que rigen la potestad sancionadora y los requisitos de procedimiento necesarios. Cfr. **GARCÍA BERRO, F.**, “Los anteproyectos para la reforma tributaria, más sombras que luces”, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. 163, 2014, p. 36. Cfr. **CALVO VÉRGEZ, J. y CALVO ORTEGA, R.**, *Curso de Derecho Financiero*, 23ª ed., Civitas, Navarra, 2019, pp. 99-100.

b) Sin embargo, la doctrina mayoritaria es contraria a que puedan sancionarse los supuestos de elusión fiscal. Por ejemplo, **ROSEMBUJ** entiende que “*lo que se persigue es restablecer la efectividad de la ley y, por consiguiente, no hay infracción en sentido estricto por cuanto, de su esencia, el fraude de ley no significa reprimir, sino corregir la aplicación de la ley víctima de la elusión.*” Cfr. **ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R.**, *El fraude de ley, la simulación y el abuso...*, op. cit., p. 173. Asimismo, **PÉREZ ROYO** y **AGUALLO AVILÉS** sostienen que “*la elusión no es una infracción del ordenamiento, sólo de su espíritu, de ahí que no soporte ninguna sanción.*” Cfr. **PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, Á.**, *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 56.

Otro grupo de autores, como **FALCÓN Y TELLA**, entiende que la sanción de supuestos de elusión fiscal implicaría una aplicación análoga de la norma tributaria, prohibida en el art. 14 LGT. Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con los supuestos previstos en el art 6.4 CC”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 17, 1995, pp. 12-13.

Sin embargo, el TC entiende que el fraude de ley, equivalente al conflicto, **no puede sancionarse penalmente** porque no integra el tipo del delito fiscal al no concurrir el elemento subjetivo del dolo ni existir un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes dirigida a perjudicar los intereses de la Hacienda Pública, sino que el perjuicio que se genera a la Hacienda Pública es **consecuencia de una deficiencia de la técnica legislativa, no del engaño** construido por el contribuyente como ocurre en la simulación<sup>55</sup>. El fraude de ley no puede sancionarse penalmente porque **únicamente lesiona las expectativas recaudatorias de la AT**, debido a que, al no haberse realizado el hecho imponible eludido, ya que se ha dejado de aplicar el precepto que correspondía, no se puede individualizar el bien jurídico protegido por el delito contra la Hacienda Pública, al no existir un crédito tributario ya surgido. Para que la conducta sea sancionable penalmente no basta con el mero impago de las cuotas, sino que se requiere, además, **un elemento de mendacidad**, como puede ser la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes<sup>56</sup>. Por lo tanto, como el fraude de ley no puede constituir un delito fiscal, el juzgador penal **debe comprobar si las operaciones declaradas existen realmente**, pues si existen, no hay simulación alguna y no puede imponerse una condena por delito fiscal, **siendo irrelevante que la operación sea lícita o haya sido realizada en fraude de ley**<sup>57</sup>.

De forma contraria, **ALONSO MADRIGAL** sostiene que, al plantearse la posibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude de ley, **el TC está dando por sentada necesariamente la existencia de un ilícito tributario**, es decir, la existencia de un deber u obligación tributaria cuyo incumplimiento pudiera dar lugar a una defraudación penal<sup>58</sup>. Anteriormente, la Sala de lo Penal del TS sostuvo que la atipicidad administrativa del fraude de ley no conducía necesariamente a su atipicidad penal, estableciendo así una **sustantividad de la tipificación penal respecto de la consideración tributaria** y reconociendo la **compatibilidad entre el delito fiscal y el**

---

<sup>55</sup> Cfr. **STC de 10 de mayo de 2005, rec. 5388/2002, FJ 5.**

<sup>56</sup> Cfr. **STS de 20 de junio de 2006, rec. 472/2005, FJ 11.**

<sup>57</sup> Cfr. **RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.**, “Fraude de ley tributaria y delito fiscal (comentario a la STS 751/2003, de 28 de noviembre)”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, vol. 4, 2006, p. 1650.

<sup>58</sup> Cfr. **ALONSO MADRIGAL, F.J. y GÓMEZ LANZ, F.J.**, “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, vol. 281-282, 2006, p. 166.

**fraude de ley**<sup>59</sup>. Con la introducción en el sistema tributario español de la posibilidad de sancionar administrativamente supuestos de conflicto, se vuelve a plantear la posibilidad de que estas conductas den lugar a responsabilidad penal, cuando se supere el umbral de los 120.000€ y concurren los elementos del delito fiscal del art. 305 CP.

Volviendo al tema principal, la base de esta huida hacia la simulación se encuentra en la incorporación al ámbito de la simulación tributaria de la **teoría civil de la causa** explicada en la parte inicial del presente trabajo<sup>60</sup>. Desde los primeros años del siglo XXI se ha ido construyendo progresivamente en la jurisprudencia española la figura de la **simulación de la causa** o **simulación por ausencia o ilicitud de la causa**, en relación con negocios realizados con la finalidad de obtener una ventaja fiscal. Esta teoría establece que si un negocio típico se utiliza para una finalidad que no responde a su causa típica entonces carece de una verdadera causa o posee una causa ilícita. Cuando los tribunales entienden que el propósito exclusivo o principal de un negocio consiste en obtener un tratamiento fiscal más ventajoso, aunque sea un negocio real, declaran la existencia de simulación de la causa del negocio, puesto que se ha apartado de su causa típica, sustituyéndola por otra causa de naturaleza fiscal. **Se ha pasado así de una simulación por ocultación fáctica a una simulación ideológica por ocultación de la causa**. Una de las posibles causas del desarrollo de esta figura en el ámbito tributario pudo ser el mayor reproche hacia conductas artificiosas que tenían una finalidad elusiva contraria a la nueva moral social que nace con la crisis económica iniciada en 2008<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> Cfr. La **STS de 28 de noviembre de 2003, rec. 7/2001, FJ 24 y 38** sostiene que “no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto” y que “el fraude de ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario al mismo, cuando estos actos, por sí solos, revistan todos los caracteres de una infracción penal”, lo que lleva al tribunal a concluir que “en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos.”

<sup>60</sup> Cfr. La **Consulta Vinculante de la DGT V3158-17, de 5 de diciembre de 2017**, establece que “para definir el concepto de simulación hay que acudir al Derecho común que lo subsume en las figuras de los contratos celebrados sin causa o con expresión de causa falsa.”

<sup>61</sup> Cfr. **DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2018, p. 167.

El problema es que la definición de la noción de causa genera muchas dificultades en nuestro Derecho civil<sup>62</sup>. Además, nuestro CC está apegado a una **concepción subjetiva de la causa**, entendida como finalidad inmediata, abstracta y típica que se proponen alcanzar las partes. Siguiendo esta teoría causalista, se ha extendido en la AT y la jurisprudencia un concepto de simulación basado en la **finalidad o propósito** del negocio enjuiciado, es decir, en la pretendida voluntad de las partes. La AT considera que existe simulación relativa cuando concurre una **anomalía de la causa que lleva a una menor tributación**. En consecuencia, no se requiere ocultación o engaño para apreciar la existencia de simulación, sino que es suficiente la existencia de un negocio artificioso que reduzca la tributación (anomalía causal), **haciendo coincidir así el presupuesto básico del conflicto con el de la simulación**, puesto que lo que caracteriza al conflicto es la manipulación o alteración de la causa típica del negocio jurídico realizado. Es por ello que en ocasiones se declara la existencia de simulación tributaria por meras **discrepancias sobre la causa**, pese a que los negocios declarados **existen realmente**<sup>63</sup>.

**GARCÍA BERRO** también **rechaza la doctrina sobre la simulación de la causa**, sosteniendo que la inflación de simulación se debe a un entendimiento excesivamente laxo por parte de la AT y los tribunales de las posibilidades que ofrece la prueba indirecta. Entiende que en la práctica hay una **derogación general encubierta de la regulación del conflicto**, puesto que se parte del carácter artificioso de los negocios como base para declarar la existencia de simulación de la causa, vaciando así de contenido la propia norma reguladora del conflicto. De esta manera, el campo de aplicación del conflicto se reduce a negocios no simulados, con una causa real y cierta, cuya configuración no responde a motivos económicos válidos sino a un intento

---

<sup>62</sup> Cfr. **DE CASTRO, F.**, *El negocio jurídico*, op. cit., p. 178, sostiene que la causa es “objeto de continuada y al parecer interminable discusión, lo que ha traído consigo más oscuridad que luz.” Cfr. **DÍEZ-PICAZO, L.**, “El concepto de causa en el negocio jurídico”, *Revista Anuario de Derecho Civil*, vol. 16, 1963, p. 3, afirma que el concepto de causa en la teoría del negocio jurídico es “uno de los conceptos más oscuros y difíciles de aprehender, dentro de la doctrina y la técnica del Derecho civil.” Cfr. La **STS de 24 de abril de 2013, rec. 2108/2010, FJ 3** señala que “la disciplina jurídica de la causa es una de las cuestiones más oscuras y llena de equívocas polisemias del Derecho de obligaciones y contratos.”

<sup>63</sup> Cfr. Por ejemplo, en la **STS de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012, FJ 4** el tribunal reconoce que el arrendamiento es real y surte plenos efectos en el tráfico jurídico, pero considera que es un negocio simulado, a efectos tributarios, por concurrir simulación de la causa.

Cfr. En el mismo sentido, en la **STS de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013, FJ 9** el tribunal reprime al órgano inspector por acudir a la simulación con el único fin de imponer una sanción, pese a que en el supuesto analizado no existe ninguna ocultación o engaño, siendo aplicable en su lugar el conflicto.

artificial de obtener un mejor tratamiento fiscal de las consecuencias económicas de dicho negocio<sup>64</sup>. Se considera que negocios formalmente celebrados son simulados porque producen resultados que deberían haberse obtenido rectamente a través de otros negocios distintos, tomando como prueba indirecta de la simulación a los negocios formalmente celebrados. Se entiende que el negocio es simulado porque **sus resultados efectivos no se corresponden con la causa típica del tipo negocial empleado**. De ello se infiere que las partes han **ocultado la verdadera causa del negocio**, confundiendo así la causa negocial con los motivos de las partes. Se entiende que existe simulación tributaria aunque se hayan declarado públicamente todos los extremos relevantes del negocio, sólo porque no son adecuados al propósito negocial realmente perseguido, teniendo en cuenta que la divergencia de dicho propósito con el que sería propio del negocio celebrado ha sido apreciada por la AT **a partir del propio contenido declarado por las partes (es decir, nada se ha ocultado)**<sup>65</sup>. Se trata de una aplicación incorrecta de la prueba indirecta, puesto que dichos negocios, aunque sean artificiosos, **han sido realmente celebrados y declarados por las partes**, no concurriendo por tanto la existencia de la ocultación o el engaño propios de la simulación. El error reside en basar la prueba de la simulación en las **características internas** de los negocios que las partes declaran haber celebrado, porque las maniobras empleadas para reducir su tributación saltan a la vista, de modo que solo pueden ser constitutivas de un conflicto, debiendo acudir para probar la falsedad del negocio declarado a **elementos externos** a la propia declaración en los que haya existido ocultación<sup>66</sup>.

El criterio de la simulación de la causa es contrario a la teoría de la **abstracción tributaria de la causa** defendida por **FALCÓN Y TELLA**, ya que el tribunal está apreciando la existencia de simulación en la causa del negocio, pero la simulación tributaria solo puede apreciarse desvelando la supuesta ocultación fáctica mediante un **examen de los hechos declarados**, debido al carácter puramente fáctico del hecho imponible. No debe confundirse la simulación con la existencia de vicios o defectos en un determinado negocio, incluso aunque afecten a su validez. Para que haya simulación

---

<sup>64</sup> Cfr. **DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2004, p. 113.

<sup>65</sup> Cfr. **GARCÍA BERRO, F.**, *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del TS*, 1ª ed., Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2018, p. 285.

<sup>66</sup> Cfr. **GARCÍA BERRO, F.**, “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 12, 2011, pp. 335-339.

deben ocultarse los **términos reales** de la operación, no el propósito comercial perseguido por las partes. La causa permite apreciar la existencia de simulación o conflicto, pero **no sirve para distinguir** entre las dos figuras, debido a la identidad del vicio de la causa existente en ambas figuras, de manera que si se atiende únicamente a la causa del negocio entonces **cualquier negocio puede calificarse como constitutivo de simulación o conflicto**. Un negocio simulado por el ahorro fiscal perseguido por los contratantes no es distinto del negocio artificioso que no produce efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal pretendido. Se produce así una **equiparación entre simulación y conflicto**. Por este motivo, al tener ambas figuras un presupuesto equivalente, la AT puede **elegir libremente cuando aplicar una u otra**.

Si se sigue esta interpretación, podría pensarse que el Legislador estableció en los arts. 15 y 16 LGT dos figuras iguales, aunque solo una permitía imponer sanciones, de modo que **los intérpretes del Derecho pueden emplear la figura que consideren, imponiendo o dejando de imponer sanciones, en función de su libre voluntad**<sup>67</sup>. En mi opinión, es una interpretación desacertada, puesto que ambas figuras poseen diferentes presupuestos y consecuencias prácticas, siendo clave para su distinción la concurrencia de ocultación o engaño en la simulación<sup>68</sup>. Si se equiparan ambas figuras **se vulnera el principio de proporcionalidad** regulado en el art. 3.2 LGT, en virtud del cual la entidad del riesgo debe condicionar la medida a emplear, pues los instrumentos previstos para prevenir la elusión fiscal, conducta asociada al conflicto, no pueden ser equivalentes a los previstos para la evasión fiscal, que se vincula con la simulación, debido a que existe en esta última un **mayor reproche de culpabilidad**.

---

<sup>67</sup> Cfr. **RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.**, “Infracciones tributarias y conflicto...” op. cit., p. 42. Cfr. **ESEVERRI MARTÍNEZ, E.**, *Derecho Tributario. Parte general...*, op. cit., p. 76, sostiene, en el mismo sentido, que la oportunidad de acudir al conflicto o la simulación “no está delimitada en la ley, dejándola en el ámbito de la discrecionalidad técnica del órgano de la AT, lo que no deja de sembrar inquietud por las dosis de inseguridad jurídica que introduce en la aplicación de los tributos.”

Cfr. La **STC de 29 de octubre de 2010, rec. 2542/2007, FJ 4** afirma que “a la AT no le es dado, cuando concurren las circunstancias o requisitos impuestos normativamente para la aplicación necesaria de un determinado régimen tributario, optar entre lo que, a su juicio, resulta más conveniente en cada momento para el interés público subyacente, desconociendo el mandato imperativo que la ley le impone.” Según el TC, esta libertad de la AT para determinar la figura aplicable puede dar lugar a soluciones arbitrarias que vulneren la jurisprudencia constitucional.

<sup>68</sup> El art. 15 LGT establece dos presupuestos para apreciar la existencia de conflicto: que los actos o negocios considerados de forma individual o en su conjunto sean “notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido” y 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.”

Por otra parte, la jurisprudencia del TS también está propiciando la aplicación expansiva de la simulación, bajo el argumento de que existe una **gran dificultad para deslindar las diferentes figuras elusivas**. También se dice que los diferentes negocios anómalos no tienen por qué ser considerados de manera excluyente entre sí<sup>69</sup>. En similar sentido, se afirma que, aunque existe una diferencia teórica entre simulación y conflicto, en la práctica ha tenido lugar una **superposición y compatibilidad entre ambas figuras**<sup>70</sup>. Sin embargo, lo que no resulta admisible es que los tribunales renuncien a determinar cuál es el mecanismo elusivo aplicable, como ocurrió en la **STS de 11 de mayo de 2004, rec. 2739/1999, FJ 3**, puesto que ello supone prescindir de la legalidad vigente, **renunciando a resolver en Derecho**, ya que se sustituye la norma como elemento de decisión por las particulares convicciones de justicia tributaria del órgano administrativo o judicial encargado de resolver en cada caso<sup>71</sup>. La utilización generalizada de la simulación para regularizar situaciones que, en ciertos casos pudieran ser más propios del mecanismo de la calificación o el conflicto introduce una **incertidumbre en las relaciones con la AT**, de manera que la dificultad de deslinde entre dichas figuras no exime de procurar en cada caso concreto subsumir el supuesto conforme a sus propias características<sup>72</sup>. En el ámbito civil sí es admisible la referencia indistinta a los negocios jurídicos anómalos, pero en el ámbito tributario **no resulta admisible la confusión y el empleo alternativo de las distintas categorías legales**. Por lo tanto, el TS no debería permitir que la AT dicte liquidaciones basadas en un mero voluntarismo y no en la norma aplicable a cada caso concreto.

Uno de los elementos que dificulta la diferenciación es el empleo del término de la «**artificiosidad**» en la regulación del conflicto, pues lo acerca a la simulación, ya que el empleo de negocios artificiosos puede tener un **doble uso**: evitar la aplicación de otras normas (conflicto) y ocultar hechos relevantes deformando su realidad (simulación). El propio TS reconoce que el denominador común en las técnicas elusivas suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación<sup>73</sup>. Según el Diccionario de la Lengua Española, «artificioso» es lo mismo que «doble» y «doble» es lo mismo

---

<sup>69</sup> Cfr. **STS de 8 de julio de 2008, rec. 3/2005, FJ 5**.

<sup>70</sup> Cfr. **STS de 17 de marzo de 2014, rec. 1340/2011, FJ 3**.

<sup>71</sup> Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, vol. 833, 2011, p. 2.

<sup>72</sup> Cfr. **STSJ de Asturias de 24 de marzo de 2010, rec. 1975/2007, FJ 3**.

<sup>73</sup> Cfr. **STS de 24 de octubre de 2013, rec. 1650/2011, FJ 3**.

que «simulado»<sup>74</sup>. De esta manera, en un negocio puede concurrir la **doble condición de artificioso y simulado**, puesto que el instrumento habitual de la elusión (las formas jurídicas) puede utilizarse para la evasión, de modo que **para acreditar que existe una simulación deberá probarse la concurrencia de ocultación de elementos fácticos**.

La jurisprudencia también reconoce que el problema se encuentra en las **teorías civiles sobre la causa**, siendo especialmente representativa la **STS de 30 de mayo de 2011, rec. 1061/2007, FJ 3**, que sostiene que *“el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al 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 AT y, luego, a los Tribunales.”*

**CALATAYUD PRATS** entiende que esta superposición se debe a que la determinación de si es aplicable el conflicto radica en un **juicio sobre la causa de los negocios realizados**, que también tiene lugar en la simulación, pues opina que **en ambas figuras se oculta la verdadera causa del negocio**, lo que justificaría que ambas debieran ser sancionadas. Sin embargo, diferencia las dos figuras porque en la simulación existe, además de esta ocultación de la causa, una **ocultación fáctica de la forma jurídica empleada**<sup>75</sup>. Por lo tanto, en el conflicto se muestra la realidad jurídica, pero se oculta la realidad económica, mientras que en la simulación se ocultan ambas

<sup>74</sup> Cfr. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA**. *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª ed., (versión 23.3 en línea). Consultado en <https://dle.rae.es>.

<sup>75</sup> Cfr. **CALATAYUD PRATS, I.**, “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Revista Hacienda Canaria*, vol. 10, 2004, pp. 30-31. Cfr. **RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G.**, “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, vol. 257-258, 2004, p. 57, consideran, en similar sentido, que tanto en el conflicto como en la simulación se produce un cierto engaño, *“solo que si en esta última el engaño es total, pudiéndose referir a distintos aspectos de la operación, en el caso del fraude es más sutil, pues se refiere básicamente a la razón que justifica la adopción de una determinada forma jurídica.”* De esta manera, el engaño puede ubicarse en la utilización de una forma artificiosa (fraude de ley) o en una burda ocultación de un negocio por otro (simulación).

realidades. Esta interpretación puede relacionarse con la idea de que la simulación es una **cuestión de hecho** y el conflicto es un **aspecto de derecho**. En la simulación la ocultación se refiere a los hechos y en el conflicto afecta al propósito de la operación.

Como conclusión de este apartado, se puede decir que la **falta de criterios claros de distinción** entre las figuras de la simulación y el conflicto coloca al contribuyente en una **posición desventajosa respecto a la AT**. En la jurisprudencia reciente, a partir de 2013, el TS ha venido utilizando indiferentemente las cláusulas generales antielusión contenidas en los arts. 13 (recalificación), 15 (conflicto) y 16 (simulación) LGT, en función de la opción inicialmente tomada por la AT<sup>76</sup>. Sin embargo, en 2014 se ha establecido en la doctrina administrativa que estos tres instrumentos legales tienen un **distinto significado y alcance**, puesto que *“no son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas”*<sup>77</sup>. Recientemente, con base en esta doctrina, se han admitido **tres recursos de casación** que están pendientes de resolverse<sup>78</sup>. En su resolución, el TS fijará jurisprudencia sobre los límites de la Inspección en la aplicación de las tres figuras, analizando la intercambiabilidad de las mismas.

### **3.2. CONFUSIÓN ENTRE CAUSA DEL NEGOCIO Y MOTIVO DE LA SIMULACIÓN**

Además de la difícil distinción entre simulación y conflicto, existe el problema de que a veces se califican como simuladas operaciones que constituyen una **planificación fiscal lícita**, pues el contribuyente tiene derecho a organizar sus negocios

<sup>76</sup> Cfr. DELGADO PACHECO, A., *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 282.

<sup>77</sup> Cfr. RTEAR de Andalucía (Sala de Granada) de 28 de julio de 2014.

Cfr. DELGADO PACHECO, A., *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 399, establece, por otro lado que, en virtud del art. 115.2 LGT, la AT puede aplicar estas tres cláusulas generales antielusión para corregir los efectos de un negocio anómalo si continúan en periodos no prescritos, aunque el negocio se hubiera realizado en periodos prescritos. La AT puede recalificar un negocio o declarar la existencia de una simulación o un conflicto con independencia del tiempo transcurrido desde la celebración del negocio enjuiciado, es decir, sin considerar el límite temporal general de la prescripción (art. 66 LGT) ni el límite de 10 años previsto para la comprobación de bases negativas o deducciones (art. 66 bis LGT).

<sup>78</sup> Cfr. ATS de 16 de mayo de 2018, rec. 1429/2018; ATS de 4 de junio de 2018, rec. 1432/2018; ATS de 12 de junio de 2018, rec. 1433/2018.

de la forma que le resulte más económica, incluso desde el punto de vista tributario<sup>79</sup>. Una planificación fiscal es lícita cuando se contempla expresamente en el ordenamiento (**economía de opción explícita o expresa**) o cuando, sin estar contemplada, se entiende que la adopción de un revestimiento jurídico en lugar de otro está justificada por un motivo económico válido distinto de la rebaja en la tributación (**economía de opción implícita o tácita**). La planificación fiscal deviene ilícita cuando con el único fin de obtener ventajas fiscales se abusa de las formas jurídicas para la consecución de fines económicos que no son los típicos del negocio utilizado.

El problema es que, aunque la AT y los tribunales siguen las teorías civiles causalista, están apreciando la inexistencia o ilicitud de la causa sobre la base de indicios vinculados a los **motivos exclusivamente fiscales** de la operación. De esta forma, se declaran simulados negocios realmente queridos por las partes y cuyos resultados también se buscan y quieren, porque permiten conseguir la ventaja fiscal deseada. Según este criterio, la declaración de simulación descansa en la existencia de una causa ilícita o inexistente en la medida en que la AT y los tribunales entienden que **es ilícito perseguir una finalidad puramente fiscal**<sup>80</sup>. El TS entiende, basándose en un argumento moralista, que no es lícito organizar operaciones del modo fiscalmente más ventajoso, sino que deben organizarse del modo fiscalmente más natural o normal. Este juicio moral subjetivo puede **vulnerar el principio de seguridad jurídica**, debido a la imprecisión a la hora de determinar qué puede entender el juzgador como lícito desde el punto de vista tributario y qué puede considerar como negocios normales o forma normal de hacer los negocios<sup>81</sup>.

No obstante, este punto de vista entra en **contradicción** con previos pronunciamientos jurisprudenciales del TS, que han establecido que *“la economía de opción, fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el art. 1255 CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico, no atentando a lo querido por la Ley, en*

---

<sup>79</sup> Cfr. La **SAN de 11 de noviembre de 2013, rec. 416/2011, FJ 5** sostiene que, aunque en el plano teórico existe una delimitación entre simulación y fraude de ley, en la práctica existen supuestos en los que es compleja su calificación y el TS *“ha apreciado la existencia de simulación aun cuando se hayan considerado los contratos válidos, lícitos y reales.”*

<sup>80</sup> Cfr. **SANZ GADEA, E.**, “Medidas antielusión fiscal”, op. cit., p. 213.

<sup>81</sup> Cfr. **DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 284.

*tanto que sí es contrario a ella el *fraus legis**<sup>82</sup>. La economía de opción es legítima porque **no afecta a los principios de seguridad jurídica, legalidad, capacidad económica y justicia tributaria**. El límite de la economía de opción reside en que no atribuye al contribuyente la libertad de configurar negocios con incidencia fiscal sin motivos económicos válidos y con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. Por lo tanto, el contribuyente puede elegir, entre las alternativas lícitas previstas por el ordenamiento de forma expresa o tácita, aquella que supone una menor tributación, **siempre que esta menor carga fiscal no sea la exclusiva finalidad de la operación**.

El legislador, al introducir en el ordenamiento tributario el art. 15 LGT, buscaba **abandonar la teoría de los negocios anómalos** para adoptar en su lugar la **teoría del abuso del derecho**. El objetivo era desvincular el conflicto del fraude de ley civil, haciendo recaer el peso del instituto en el **aspecto objetivo del negocio**, cualquiera que sea la intención de las partes intervinientes. Por lo tanto, el conflicto no persigue la intencionalidad, como hacía el fraude de ley, sino el resultado. La apreciación del conflicto descansa sobre la prueba del carácter artificioso del negocio realizado con respecto al resultado obtenido y la inexistencia de un motivo jurídico o económico relevante que pueda justificar tal artificio (**datos objetivos**), y no sobre la prueba de la intención o propósito elusivo (**dato subjetivo**). Para determinar si existe o no conflicto basta con demostrar la mera inadecuación objetiva del negocio realizado desde el punto de vista del resultado alcanzado con el mismo, de manera que no es necesario indagar en la verdadera voluntad o intención de las partes. Sin embargo, **ZORNOZA PÉREZ y RUIZ ALMENDRAL** señalan que **la intencionalidad está presente en todos los supuestos del art. 15 LGT**<sup>83</sup>. Esto se debe a que dicho precepto establece que, aunque no haya ninguna anomalía causal, no producirán efectos fiscales aquellos negocios que tengan el móvil tributario como finalidad exclusiva o principal. De esta forma, **se eleva el móvil fiscal a la categoría de causa del negocio jurídico**.

Sin embargo, para que exista simulación de la causa, no es suficiente con que haya un interés tributario traducido en un ahorro fiscal, sino que debe concurrir en el negocio celebrado una **causa falsa o ilícita**, es decir, la estructuración defectuosa del

---

<sup>82</sup> Cfr. **STS de 21 de marzo de 2005, rec. 3451/2000, FJ 5; STS de 22 de marzo de 2006, rec. 3417/2000, FJ 5; STS de 8 de noviembre de 2006, rec. 4367/2001, FJ 5**; entre otras.

<sup>83</sup> Cfr. **ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.**, “La aplicación...” op. cit., p. 1221.

mismo. No es lo mismo la falta de causa de los negocios jurídicos realizados que los motivos que llevaron a las partes a celebrar dichos negocios. El móvil de las partes contratantes puede consistir en un fin lícito de obtener un ahorro fiscal, lo que no afecta a la licitud de la causa del negocio, por lo que no convierte al negocio en inexistente. A pesar de esta distinción, la AT y los tribunales **confunden la causa negocial típica y objetiva exigida al contrato con la finalidad o propósito negocial de las partes**<sup>84</sup>.

a) **Causa objetiva del negocio jurídico.** Hace referencia al «*para qué*» de un negocio. Es la función socio-económica que justifica que un determinado negocio reciba la protección del ordenamiento jurídico, de modo que **la causa es la misma en cada tipo de negocio jurídico**. Es la finalidad para la que el ordenamiento previó las instituciones jurídicas, es decir, el fin abstracto y típico que persigue cada hipótesis negocial. Es la razón de ser o el fin objetivo, intrínseco o jurídico del negocio. Por ejemplo, en el contrato de arrendamiento de cosas, la causa es la entrega del goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. El juez puede declarar ineficaz aquel negocio que, pese a su perfección externa, no corresponde al resultado social que ampara el Derecho o supone un resultado contrario a las normas jurídicas.

b) **Motivo, móvil o causa subjetiva de la simulación (*causa simulationis*).** Responde a la cuestión de «*por qué*» las partes han realizado un negocio. Los móviles son las finalidades o propósitos perseguidos por las partes para contratar en cada caso concreto. Son fines psicológicos individuales o puramente personales. A diferencia de las causas, los motivos **no están tasados, por lo que son altamente indeterminados**, lo que dificulta su prueba y puede afectar a los **principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria**, al dejar un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso. En un negocio puede haber una motivación de fraude fiscal, fraude de acreedores o incluso móviles de discreción o confianza. **El móvil fiscal es un indicio más pero no puede deducirse del mismo la existencia de simulación**<sup>85</sup>. El hecho de que los

---

<sup>84</sup> Cfr. La **STS de 24 de abril de 2013, rec. 2108/2010, FJ 3** establece 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.*”

<sup>85</sup> Cfr. **RAMÍREZ GÓMEZ, S.**, “La simulación en el ámbito tributario...” op. cit., p. 155. Cfr. **PONT CLEMENTE, J.F.**, *La simulación en la nueva LGT*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006, p. 156, afirma, en la misma dirección, que la AT puede alegar la existencia de un motivo fiscal como causa de la simulación, pero se debe tener en cuenta que la *causa simulationis* como medio de prueba no es sino una presunción más, porque los diferentes indicios de simulación no operan de forma aislada.

contribuyentes busquen obtener una ventaja fiscal no debe afectar a la calificación jurídica del negocio, ya que **la motivación fiscal es jurídicamente irrelevante con carácter general**<sup>86</sup>. El solo hecho de la búsqueda de una ventaja fiscal no supone contradicción alguna entre lo internamente querido y lo externamente formalizado. No puede basarse la existencia de simulación en un juicio sobre los motivos o propósitos que la AT entiende que las partes perseguían al realizar el negocio, sino que **debe basarse en los hechos ocurridos**.

Esta diferenciación entre causa y motivo puede relacionarse con la *«business purpose doctrine»*, que tiene su origen en los países del *«common law»* y es utilizada como instrumento contra la elusión fiscal. Esta doctrina, que es un desarrollo de la interpretación teleológica de las normas tributarias, intenta adoptar una visión objetiva que prescindiera de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario. Para su aplicación, es necesario distinguir entre el *«purpose»*, que es el objeto que se pretende conseguir y a cuya consecución se dirigen las actuaciones del contribuyente, y el *«motive»*, que es el motivo o razón por la que se actúa. El *«purpose»* puede desempeñar una **función análoga a la de la causa en nuestro Derecho**, de modo que lo importante no es el motivo de reducir la carga fiscal, que es irrelevante, sino la **ausencia de un propósito comercial que de sentido a la operación**. En la práctica norteamericana, a través del *«business purpose test»* se entiende que un negocio **busca eludir la normativa fiscal cuando no persigue un propósito negocial diverso del ahorro fiscal**, de lo que se deduce que el hecho de que la única finalidad del negocio sea conseguir un ahorro fiscal equivale a la ausencia de propósito negocial.

---

Cfr. **FRÍAS PONCE, E.**, en su voto particular de la **STS de 24 de febrero de 2016, rec. 3976/2014**, señala, en el mismo sentido, que *“tampoco la calificación de una operación puede basarse, en principio, en la finalidad perseguida por los socios, pues un móvil de ahorro fiscal no implica falsedad alguna ni permite concluir que la operación no se realice.”*

<sup>86</sup> Cfr. **MARÍN BENÍTEZ, G.**, *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del business purpose en el ordenamiento tributario español*, 1ª ed., Dykinson, Madrid, 2009, pp. 82-83.

Cfr. **GARCÍA NOVOA, C.**, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 115, sostiene que la persecución de un fin fiscal es jurídicamente irrelevante si el negocio realizado por el contribuyente es lícito y con causa real.

Cfr. La **STS de 23 de noviembre de 2016, rec. 3742/2015, FJ 2** sostiene que *“en nuestro Derecho patrio, además, los motivos e intenciones de los contratantes no tienen la importancia que, como concepto, debe atribuirse a la noción más importante y superior, desde el punto de vista jurídico, de causa, que es el elemento esencial de todo negocio jurídico en un sistema causalista como el nuestro, de suerte que no es relevante ni se precisa una indagación en la intención de los contratantes para verificar si en ellos hay, subjetivamente, un designio propiamente económico o no fiscal que justifique la operación sino que, por el contrario, lo importante es que el negocio jurídico acometido tenga causa jurídica válida, lícita y concorde con la manifestada.”*

El peligro es que esta doctrina tiene una estrecha vinculación con la **interpretación económica** de las normas, por lo que no debe incorporarse a nuestro Derecho como elemento interpretativo del concepto de motivo económico válido. Sin embargo, el conflicto del art. 15 LGT se basa en la doctrina del «*business purpose*», con el consiguiente **peligro de indefinición e inseguridad jurídica** que provoca el abuso de conceptos jurídicos indeterminados<sup>87</sup>.

En definitiva, la AT y los tribunales **confunden la conveniencia tributaria con la simulación, es decir, la búsqueda del ahorro fiscal con la falta o ilicitud de la causa**. La consecuencia de este problema en la distinción entre causa y motivo es que se califican como simulados negocios reales, lícitos y transparentes sin probar la existencia de ocultación, con base en la finalidad de los contratantes de obtener un ahorro fiscal.

### **3.3. EXIGENCIA DE «MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS»**

Frecuentemente, el indicio determinante de la existencia de simulación es la **ausencia de «motivos económicos válidos»** distintos del puro ahorro fiscal, es decir, la carencia de toda lógica económica en la operación. El logro de una ventaja fiscal actúa en la práctica como verdadero desencadenante de la **presunción de evasión**, recayendo en el contribuyente la carga de probar la existencia de un motivo económico válido distinto para desvirtuar dicha presunción. De esta ausencia de lógica económica la AT y los tribunales deducen la falsedad de la causa del negocio, declarando la **simulación de la causa**. La incorporación al ámbito de la simulación tributaria de la teoría de los motivos económicos válidos también pudo ser consecuencia de la nueva realidad social que vive el país con el desarrollo de la crisis económica, que modifica la percepción social del fraude fiscal. Comienza a invertirse la carga de la prueba (como se comentó en el punto 2.2), de forma que una vez que la AT pone en evidencia la artificiosidad del negocio realizado, **el contribuyente debe probar su justificación económica**.

Los motivos económicos válidos son un concepto jurídico indeterminado, originado en el Derecho norteamericano, cuya ausencia se utiliza como **criterio**

---

<sup>87</sup> Cfr. VILLAR EZCURRA, M., “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del *business purpose* y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *Noticias de la Unión Europea*, vol. 239, 2004, p. 111.

**interpretativo para prever situaciones de fraude fiscal.** Cuando se exigen motivos económicos válidos para aplicar una norma tributaria, el contribuyente debe justificar que ha tomado la decisión empresarial considerando intereses económicos **sin ser predominante el aspecto fiscal de la operación**<sup>88</sup>.

Esta doctrina también procede de los tribunales anglosajones. En Estados Unidos el TS creó la **doctrina de la sustancia económica de las operaciones** («*economic substance doctrine*»), en virtud de la cual los beneficios fiscales de una operación no son aplicables si tal operación carece de finalidad comercial o no posee sustancia económica<sup>89</sup>. Se basa, por tanto, en dos elementos:

a) **Doctrina de propósito comercial** («*business purpose doctrine*»). El tribunal atiende a los motivos económicos del negocio, negando efectos al negocio que solo tenga motivos fiscales. El contribuyente debe tener un propósito comercial sustancial ajeno al ahorro tributario que se espera conseguir.

b) **Principio de sustancia económica** («*economic substance principle*»). El tribunal juzga si el negocio realizado carece de lógica económica porque no implica un riesgo económico adicional o efectos económicos distintos de los meramente derivados de la ventaja fiscal. El negocio debe alterar sustancialmente la posición económica del contribuyente con independencia del ahorro fiscal obtenido, es decir, debe tener una causa económica independiente y distinta de puro y simple ahorro fiscal.

Asimismo, en la práctica la AT recurre a la **doctrina contable del fondo económico sobre la forma** para apreciar la existencia del motivo económico válido. A partir de esta doctrina, se entiende que una operación es simulada cuando no respeta el fondo económico de la operación y existe una ocultación o falsedad. Por ejemplo, habrá simulación cuando exista una falsedad y del análisis de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, se concluya que **el fondo económico de las operaciones no coincide con la forma jurídica utilizada**, debiendo en consecuencia realizarse el registro contable atendiendo a la naturaleza económica de la operación<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> Cfr. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., “Motivos económicos válidos como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 17, 2019, pp. 19-58.

<sup>89</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V., “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EEUU como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 15-16, 2010, pp. 37-75.

<sup>90</sup> Cfr. RTEAC de 25 de junio de 2009, rec. 656/2007, FJ 9.

También se ha trasladado al orden tributario la **teoría de la puesta en escena**, que fue desarrollada en el ámbito penal para el delito de estafa, lo que podría vulnerar los **principios de legalidad y seguridad jurídica**. Al acudir a esta teoría para justificar la aplicación del art. 16 LGT se **casan las normas con la realidad económica subyacente**, sin considerar las formas jurídicas elegidas en los negocios en virtud del principio de autonomía de la voluntad de las partes. Sin embargo, la labor del intérprete, a la hora de aplicar las normas, no consiste en casar la norma con la realidad económica, sino en casar el negocio realizado por las partes con la voluntad del legislador. La puesta en escena consiste en **crear un artificio o mecanismo engañoso para defraudar a la Hacienda Pública**, causándole un perjuicio derivado del error al que es inducida como consecuencia de tal apariencia engañosa<sup>91</sup>. Así, se dice en la jurisprudencia que *“en el caso de la simulación se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley”*<sup>92</sup>.

De este modo, la AT y el TS, sobre la base de la teoría civil de la **simulación de la causa**, califican como simuladas aquellas operaciones que entienden que carecen de una causa real o poseen una causa ilícita, apreciando dicha inexistencia o ilicitud de la causa sobre la base de indicios vinculados a los **motivos exclusivamente fiscales** de la operación y a la **ausencia de motivos económicos válidos**<sup>93</sup>. Entienden que si la finalidad primordial del negocio es obtener una ventaja fiscal entonces carece de una causa verdadera o posee una causa ilícita, lo que conlleva la nulidad del negocio a efectos tributarios. Igualmente, el TS defiende que cuando no existen motivos económicos válidos en los negocios celebrados *“se está afirmando que son negocios simulados pues es evidente que si la motivación económica no existe hay que llegar de modo insoslayable a la conclusión de que el negocio es simulado”*<sup>94</sup>.

<sup>91</sup> Cfr. **PONT CLEMENTE, J.F.**, “La invocación a la puesta en escena como mal uso de la AT”, *Gabinete de Estudios de la AEDAF*, vol. 45, 2000, pp. 1-10.

<sup>92</sup> Cfr. **STS de 28 de noviembre de 2003, rec. 7/2001, FJ 26**.

<sup>93</sup> Cfr. **DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 80.

Cfr. Por ejemplo, en la **STS de 6 de octubre de 2010, rec. 4549/2005, FJ 5** el tribunal califica la operación realizada como simulada porque *“no se efectúa por motivos económicos válidos, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”*

<sup>94</sup> Cfr. **STS de 26 de octubre de 2011, rec. 5245/2007, FJ 4**.

Esta forma de proceder condiciona la existencia del negocio celebrado por las partes a su **razonabilidad desde el punto de vista económico**, lo que se traduce en un predominio del resultado económico sobre las formas jurídicas elegidas por las partes en virtud del principio de autonomía de la voluntad. Se relaciona con la doctrina estadounidense de la **sustancia sobre la forma** («*substance over form doctrine*»). La interpretación económica deja a un lado la razón jurídica y combate el uso lícito de un negocio jurídico por el mero hecho de que con él se obtiene un resultado económico similar al obtenido a través de otro negocio distinto que fue gravado con una mayor intensidad<sup>95</sup>. Con esta interpretación económica no se persigue identificar el negocio disimulado y la voluntad de las partes para gravar el hecho imponible efectivamente realizado conforme a su auténtica naturaleza, sino que **se busca gravar el resultado económico al margen de la naturaleza jurídica del negocio**<sup>96</sup>.

Cuando se realiza una operación como un rodeo para llegar a unos efectos económicos similares a los de otra operación, según la doctrina de la interpretación económica se considera que se ha producido en realidad la operación económica cuya realización hubiera sido más lógica con base en los efectos finalmente producidos<sup>97</sup>. La aplicación de este criterio de la interpretación económica **va en contra de la LGT**, puesto que fue suprimido en la reforma de 1995, debido a que su aplicación generaba **problemas de inseguridad jurídica y arbitrariedad**, al otorgar un poder excesivo al aplicador de la norma (AT o tribunales), lo que podía llevar a una sustitución de la voluntad de la ley por la voluntad del intérprete<sup>98</sup>. Se trata de una técnica **incompatible con los principios de legalidad y seguridad jurídica** porque prescinde de las formas jurídicas utilizadas por las partes, calificando los hechos o actos realizados de

---

<sup>95</sup> Cfr. GARCÍA BERRO, F., “Calificación de conductas elusivas...” op. cit., p. 333.

<sup>96</sup> Cfr. BAGO ORIA, B., “Dos visiones de la causa jurídica: el derecho fiscal y el derecho privado”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 3, 2010, p. 1290.

<sup>97</sup> Cfr. LUCAS DURÁN, M., *Procedimientos tributarios...* op. cit., p. 44.

<sup>98</sup> Antes de la reforma de 1995, el criterio de la interpretación económica se regulaba en el art. 25 LGT, que ordenaba que, en caso de simulación, el impuesto se exigiese “*con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.*” Actualmente, el art. 12.1 LGT establece que las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios generales de interpretación regulados en el art. 3.1 CC. También se regulaba en el mismo artículo (y fue igualmente suprimido) el criterio de la calificación económica de los hechos, en virtud del cual “*cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.*”

Cfr. STS de 30 de mayo de 2011, rec. 1061/2007, FJ 4, defiende que “*debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada exclusivamente en la naturaleza económica del hecho imponible (...) para evitar el menoscabo del principio de seguridad jurídica.*”

conformidad con los efectos económicos que se derivan de los mismos, lo que da lugar al gravamen de situaciones no contenidas en el presupuesto de hecho normativo<sup>99</sup>. A pesar de ello, el TS emplea técnicas similares, como el criterio de la **interpretación teleológica de las normas tributarias**, a través de las cuales puede considerarse que se sigue aplicando el mismo criterio de interpretación económica<sup>100</sup>.

En varias sentencias del TS, en las que el magistrado ponente es **GARZÓN HERRERO, M.V.**, se podría considerar que se realiza una interpretación económica para apreciar la existencia de simulación. Se afirma que en el litigio analizado **no se ha dado ninguna explicación razonable de cuáles son las realidades económicas** a las que se pretendía hacer frente con unas operaciones tan inusuales. Opina que los negocios jurídicos han sido **irreales** porque se han montado para ocultar la realidad subyacente a ellos y concluye afirmando que la vida económica y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan **necesitan ser creíbles**<sup>101</sup>.

Sin embargo, existen autores en la doctrina, como **FALCÓN Y TELLA, HINOJOSA TORRALVO** o **GARCÍA BERRO**, que opinan que la racionalidad económica de la operación, es decir, la ausencia de motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal, **no implica la existencia de simulación**, sino que sólo podría constituir, en su caso, **un indicio de su carácter artificioso**, debiendo corregirse a través del **conflicto**<sup>102</sup>. Resulta desproporcionado que, a partir sólo de la mera ausencia de motivos económicos válidos, pueda deducirse una operación fiscal de finalidad ilícita

<sup>99</sup> Cfr. **MÁLVAREZ PASCUAL, L.**, “La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos”, *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 12, 2011, p. 410.

<sup>100</sup> Cfr. La **STS de 30 de mayo de 2011, rec. 1061/2007, FJ 4** sostiene que la supresión de la interpretación económica “no impide que deba averiguarse la verdadera significación de los negocios y situaciones examinados en los procesos a la luz del art. 3.1 CC y de la jurisprudencia de este TS sobre la interpretación de las normas jurídicas.”

Cfr. La **STS de 18 de marzo de 2008, rec. 35/2004, FJ 10** defiende, en el mismo sentido, que “cuando se hace un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos que sirven de cobertura a los hechos imposables liquidados no se hace una interpretación económica de estos, sino una interpretación ineludible de la realidad social, (art. 3 CC) realidad que por tener naturaleza económica exige que no se desconozcan los principios que rigen la vida económica”.

<sup>101</sup> Cfr. **STS de 17 de junio de 2008, rec. 95/2004, FJ 7**; **STS de 15 de julio de 2008, rec. 113/2005, FJ 9**; entre otras.

<sup>102</sup> Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 mayo 2011): ¿dividendos?”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 19, 2011, p. 3.

Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “El fraude a la ley tributaria como mecanismo...” op. cit., p. 72.

Cfr. **HINOJOSA TORRALVO, J.J.**, “Simulación tributaria y delito fiscal...” op. cit., p. 2290.

Cfr. **GARCÍA BERRO, F.**, “Calificación de conductas elusivas...” op. cit., p. 336.

y culpable. En mi opinión, el principio de capacidad económica puede emplearse como **criterio teleológico en la interpretación**, pero no puede legitimar que la consideración económica de los hechos pueda desvirtuar el carácter jurídico del proceso interpretativo, puesto que ello podría conducir a una **aplicación arbitraria de las normas tributarias**, incompatible con los principios de seguridad jurídica y legalidad.

### **3.4. AFECTACIÓN A PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y POSIBLES SOLUCIONES**

La ausencia de claridad en la delimitación de los perfiles de la figura de la simulación tributaria **puede afectar a los principios de seguridad jurídica** (art. 9 CE), **legalidad** (art. 25 CE) e **igualdad en la aplicación de la ley** (art. 14 CE).

#### **3.4.1. SEGURIDAD JURÍDICA**

En virtud del principio de seguridad jurídica, la norma tributaria debe aplicarse de forma que sus efectos se correspondan con aquellos que el contribuyente **podía razonablemente prever de antemano**. La seguridad jurídica debe traducirse en la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho, es decir, en cómo la AT y los tribunales interpretarán y calificarán sus negocios jurídicos. Se trata de una **garantía contra la aplicación arbitraria de la norma por el poder público**. El legislador, en interés de la seguridad jurídica, debe poner una diligencia especial en la formulación de las normas tributarias, buscando conseguir una claridad y sencillez máximas, debido a las características del objeto que regulan las normas tributarias<sup>103</sup>.

El sistema tributario español se basa en **parámetros de autoservicio** («*self assessment*»), puesto que se ha generalizado un modelo de funcionamiento de los tributos, a través de autoliquidaciones, que **deposita en el ciudadano, casi por completo, la responsabilidad de su aplicación**. Esta configuración del sistema tributario pone de manifiesto la relevancia de los niveles de seguridad jurídica que le son exigibles. En todos los sistemas tributarios es común la lucha contra la elusión

---

<sup>103</sup> Cfr. GARCÍA BERRO, F., “Sobre los modos de enfrentar la elusión...”, op. cit., pp. 49-52.

fiscal mediante cláusulas antielusivas, pero no es frecuente que se empleen, como ocurre en nuestro sistema tributario, **tres vías alternativas (recalificación, conflicto y simulación), con consecuencias diferentes, pero sin nítidos perfiles de delimitación.** La consecuencia de esta situación es que **se sitúa al contribuyente en un contexto de excesiva incertidumbre**, ya que debe asumir la responsabilidad de declarar los hechos, calificarlos y pagar los tributos con la presión de que, en caso de equivocación, la AT puede regularizar la liquidación mediante diversos métodos. A través de los arts. 13, 15 y 16 LGT, la AT puede deshacer la calificación de los negocios declarada por el contribuyente y liquidar de conformidad con lo que considere oportuno<sup>104</sup>.

Por todas estas razones, sería necesario que el legislador **delimitara adecuadamente los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas** de cada una de las diferentes cláusulas generales antiabuso, estableciendo los criterios de prelación entre las mismas y precisando sus contornos, en función del principio de especialidad<sup>105</sup>. De esta manera, se facilitaría la **previsibilidad de la conducta sancionable**. Para ello, sería necesario establecer un concepto de simulación en el ámbito tributario que evite una superposición con otras figuras, a través de la definición de sus presupuestos integrantes, puesto que hacer depender la calificación los hechos de la interpretación arbitraria de la AT o los tribunales supone atentar contra el principio de seguridad jurídica. Tal vez, este objetivo podría cumplirse reconduciendo la simulación de la causa o la inexistencia de motivos económicos válidos distintos del mero ahorro fiscal al art. 15 LGT, **no siendo aplicable en estos supuestos el art. 16 LGT.**

a) Es necesario regular un **concepto tributario autónomo de simulación**, distinto del construido por la doctrina y jurisprudencia civiles, **desconectando así a la simulación de la teoría civil de la causa**, como ocurre en otros ordenamientos extranjeros como el alemán, debido a las dificultades que plantea la definición de la noción de causa y su traslado al ámbito tributario<sup>106</sup>. Para apreciar la existencia de

---

<sup>104</sup> Cfr. **ROZAS VALDÉS, J.A.**, “Conflicto y justicia en la aplicación del tributo”, *Revista El Fisco*, vol. 111, 2005, pp. 11-14.

<sup>105</sup> Cfr. **EY ABOGADOS**, *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, 1ª ed., Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, p. 65.

<sup>106</sup> Cfr. **PÉREZ ROYO, F.**, “La Doctrina de los Lores también ha desarrollado un concepto de simulación desligada del concepto de causa, de modo que solo pueden considerarse simulados los negocios inexistentes. Por lo tanto, sostiene que “no cabe hablar de simulación en aquellos casos en que el negocio o transacción a que se da vida es real, no mentado, contiene todos los elementos propios del tipo

simulación no hay que atender a la finalidad fiscal buscada, sino **analizar los hechos**, la concurrencia de una **ocultación fáctica** de los elementos materiales del negocio y la existencia de una **divergencia entre los negocios declarados y los realmente queridos por las partes**. El empleo de conceptos jurídicos indeterminados, como el de la causa, puede afectar a la seguridad jurídica porque **otorga al juzgador un margen de apreciación excesivo** a la hora de valorar si concurre o no el presupuesto aplicativo de la simulación. Así pues, en virtud del art. 12.2 LGT, la simulación tributaria debería interpretarse no en el sentido técnico-jurídico con que se emplea en el ordenamiento civil, sino en el **sentido usual** del término.

La acción de simular, según el Diccionario de la Lengua Española, consiste en **representar algo, fingiendo o imitando lo que no es**<sup>107</sup>. Además, en el plano internacional, la simulación tributaria es aquella en la que incurre el contribuyente al **declarar actos o contratos inexistentes o falsos en todo o en parte**. Por ello, para determinar si existe o no simulación, lo que hay que hacer es atender a la realidad o irrealidad de todos los extremos del negocio. Nuestro ordenamiento podría incorporar este concepto internacional de simulación tributaria, de manera que la simulación absoluta tendría lugar cuando el acto o negocio declarado no exista, mientras que habría simulación relativa cuando alguno de los extremos declarados no se ajuste a la realidad. Este concepto autónomo de simulación tributaria solucionaría los problemas de distinción respecto al conflicto, ya que serían **simulados** aquellos negocios declarados que **no se correspondan en todo o en parte con los realizados** y serían constitutivos de un **conflicto** aquellos negocios que, aunque **efectivamente realizados**, resulten demasiado **artificiosos** para la consecución del resultado obtenido<sup>108</sup>.

Si no es posible adoptar esta medida, debido a la predominante concepción causalista del sistema jurídico español, se debería emplear el **concepto de causa en sentido objetivo**, sin considerar el componente subjetivo del móvil fiscal del sujeto. De esta forma, si la apariencia externa del negocio realizado coincide en sentido objetivo

---

*negocial en cuestión, produce los efectos que le son propios, aunque la finalidad con que han sido traídos al escenario sea torcida y aunque su resultado final, en combinación con los otros negocios o transacciones invitadas al baile, sea distinta o incluso contraria de la que es propia de su finalidad o causa típica.”*

<sup>107</sup> Cfr. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española...* op. cit.

<sup>108</sup> Cfr. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., *Negocios anómalos y figuras afines en el Derecho Tributario*, 1ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 63-65.

con la realidad jurídica, de modo que **no concurre la existencia de una ocultación fáctica**, habría que entender que la causa del negocio **no es simulada**. Así, se justificaría la anteriormente citada opinión de **FALCÓN Y TELLA**, defensor de la abstracción tributaria de la causa, consistente en que “*el hecho de que el negocio se haya querido únicamente por razones fiscales no implica que no exista causa, al menos en sentido objetivo, y esto debe ser suficiente a efectos fiscales*”<sup>109</sup>. Los aspectos subjetivos de la causa despliegan sus efectos exclusivamente en el ámbito jurídico-privado y son **irrelevantes a efectos fiscales**. Este autor también sostiene, en el mismo sentido, que los tribunales están empleando un **concepto de causa excesivamente amplio**, que es válido en el ámbito civil, pero no cuando se utiliza en el ámbito tributario para calificar el hecho imponible, que es un hecho porque el efecto jurídico derivado de su realización (el nacimiento de la obligación tributaria) **no depende de la voluntad de las partes**<sup>110</sup>. De esta manera, se emplea el concepto de causa como un cajón de sastre que permite recalificar libremente los negocios **a voluntad del actuario**, con la consiguiente inseguridad jurídica que ello genera<sup>111</sup>.

b) En el ámbito de la simulación en materia tributaria **no se debería emplear el «business purpose test»**, puesto que se relaciona estrechamente con la interpretación económica de las normas. Su aplicación plantea muchas dificultades a las autoridades fiscales y, además, resulta complejo para los contribuyentes acreditar la concurrencia de una operación articulada por motivos económicos válidos que reflejan una realidad económica. Por otra parte, la AT podría emitir, por ejemplo, una **nota informativa** que expusiera en qué situaciones concurren tales motivos económicos válidos y en qué casos resulta claro que ello no acontece. De este modo, se ayudaría a **objetivar esta exigencia de motivos económicos válidos**, aumentando la seguridad jurídica del ordenamiento tributario<sup>112</sup>.

Un posible criterio de distinción entre simulación y conflicto podría basarse en la existencia o no de una **ocultación fáctica de la realidad**, es decir, de una ocultación de los elementos materiales del negocio. El negocio simulado sería aquel que es ficticio en todo o en parte, mientras que el negocio en conflicto es real en todos sus extremos.

---

<sup>109</sup> Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “Reducción de capital con devolución...”, op. cit., p. 3.

<sup>110</sup> Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “Economía de opción, fraude de ley y simulación...”, op. cit. p. 2.

<sup>111</sup> Cfr. **FALCÓN Y TELLA, R.**, “La abstracción tributaria de la causa...”, op. cit. p. 9.

<sup>112</sup> Cfr. **EY ABOGADOS**, *Cláusula general antiabuso tributaria en España...* op. cit., p. 19.

Existen pronunciamientos en la doctrina administrativa y la jurisprudencia que consideran que para que exista simulación es **necesaria la concurrencia de ocultación**<sup>113</sup>. Sin embargo, **DE CASTRO** plantea a su vez las dificultades de diferenciar ambas figuras con base en la existencia de una ocultación, debido a que, como al negocio en conflicto le distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue (artificiosidad), **regularmente incluirá una ocultación o simulación**<sup>114</sup>.

Esta circunstancia lleva a pensar que otra posible solución para suprimir la confusión aplicativa entre el conflicto y la simulación podría consistir en establecer una **única cláusula general antielusión común** contra las prácticas abusivas, a través de la unificación de las cláusulas antiabuso contenidas en los arts. 15 y 16 LGT. Tal unificación podría llevarse a cabo mediante la **refundición de ambos preceptos** o a través de la **supresión del art. 16 LGT**, puesto que el art. 15 LGT, que alude a los actos o negocios notoriamente artificiosos, podría incluir los supuestos de simulación debido a que, como se acaba de comentar, la artificiosidad es común a la simulación y el conflicto. En este caso, resultaría aplicable el **régimen general de infracciones y sanciones** regulado en el Título IV de la LGT.

Con el mismo objetivo de realizar una refundición de ambos preceptos para aumentar la seguridad jurídica, podrían adoptarse dos medidas alternativas:

a) **Exigir el informe** favorable de la Comisión Consultiva como requisito previo, preceptivo y vinculante también en la declaración de **simulación**. Esta medida otorgaría mayores garantías, ya que la calificación de supuestos como simulados **no dependería exclusivamente de la voluntad del juzgador**, además de que supondría una mayor unificación de criterios, al exigirse el informe previo en ambas figuras.

<sup>113</sup> Cfr. La **RTEAR de Cataluña de 2 de julio de 1998** sostiene que no hay simulación cuando “*nada se finge o se oculta sino que cada negocio ocupa un lugar preciso y concreto para la consecución del fin perseguido.*”

Cfr. La **STS de 30 de mayo de 2011, rec. 1061/2007, FJ 5** reconoce que “*la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito negocial, ya sea este contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).*”

Cfr. La **STC de 10 de mayo de 2005, rec. 5388/2002, FJ 4** afirma que la simulación “*entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes.*”

<sup>114</sup> Cfr. **DE CASTRO, F.**, *El negocio jurídico...* op. cit., p. 375.

b) **No exigir ningún informe** previo para declarar el **conflicto**, de modo que sería aplicado, al igual que la simulación, directamente por los órganos de gestión e inspección tributaria. Esta medida **evitaría el efecto disuasorio para la AT** que supone la mayor complejidad del procedimiento para declarar el conflicto y **favorecería la inmediatez** de los hechos con el juzgador.

Es difícil entender por qué un actuario está habilitado legalmente para apreciar y declarar que una realidad es tan sólo aparente y no lo esté, en cambio, para apreciar cuando un negocio real sirve o no sirve a los fines que le son propios<sup>115</sup>.

Otros autores, como **DELGADO PACHECO**, defienden que la solución a esta situación de inseguridad jurídica no es una mejor redacción de las normas, sino la incorporación de **fórmulas de relación cooperativa entre la AT y los contribuyentes**, basadas en los principios de transparencia y buena fe, con el fin de que éstos últimos puedan conocer de antemano el parecer de la AT<sup>116</sup>. Existe una tendencia internacional a adoptar un régimen de declaración previa de operaciones potencialmente elusivas.

De igual forma, podrían incorporarse medidas específicas que mejoren la calidad tributaria a través de la **estabilidad y transparencia de los criterios interpretativos** seguidos por la AT. En este sentido, es necesario que el intérprete del Derecho siga un **orden lógico** en el proceso de aplicación de la norma al caso concreto:

a) El *iter práctico* debe comenzar **determinando si el negocio ha sido bien calificado**, con el fin de averiguar si esa calificación debe corregirse en virtud del **art. 13 LGT**, es decir, si ha de modificarse la categoría jurídica en la que el contribuyente ha incluido un hecho concreto porque ésta no se ajusta a la realmente procedente por los hechos realizados. Por consiguiente, el principio de calificación **actúa en ausencia de cualquier ocultación** efectuada por el contribuyente.

b) Si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete debe aplicar el **art. 16 LGT** para analizar si el negocio adolece de **simulación**. Para ello, como hemos señalado, debe examinar la realidad o irrealidad del negocio declarado, es decir, debe analizar si se trata de una pura apariencia de negocio.

---

<sup>115</sup> Cfr. **GARRIDO MORA, M.**, “Simulación en la LGT”, en Comentarios a la Ley General Tributaria (vol. I), 2ª ed., *Aranzadi*, Pamplona, 2008, p. 195.

Cfr. **MARCO SANJUÁN, J.A.**, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 48, sostiene, respondiendo a la pregunta de si es necesaria una Comisión consultiva, que no tiene ningún sentido dotar al conflicto con una especialidad en su aplicación.

<sup>116</sup> Cfr. **DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 23.

Además, si considera que existe simulación porque hay una ocultación fáctica, según la cuantía defraudada la conducta puede ser constitutiva de **ilícito penal**.

c) Una vez descartada la simulación, puesto que el negocio posee una verdadera realidad, el intérprete debe aplicar el **art. 15 LGT** para analizar si está ante un supuesto de **conflicto**, examinando para ello la mera artificiosidad de la operación por ausencia de sentido económico. Es una cláusula antiabuso que se aplica a **negocios correctamente calificados que no padecen de simulación alguna**. Por lo tanto, es una **cláusula de cierre** del ordenamiento jurídico, ya que constituye el último instrumento de reacción jurídica contra conductas injustas.

De este modo, primero se fija el negocio realmente existente y, después, se determina si sus resultados se corresponden con los previstos por el ordenamiento como propios o típicos<sup>117</sup>. Sin embargo, **GARCÍA BERRO** sostiene que **el TS realiza ambos juicios a la inversa**, incurriendo así en un contrasentido lógico, cuando apela a la verdadera intención de las partes, deducida del resultado conjunto de los negocios celebrados, precisamente como forma de probar que éstos constituyen, en todo o en parte, mera apariencia simulada<sup>118</sup>.

### **3.4.2. LEGALIDAD**

Por otra parte, el principio de seguridad jurídica es el trasfondo del **principio de legalidad en materia sancionadora**, que impone una garantía material concretada en la exigencia de que las conductas ilícitas y las sanciones han de estar **predeterminadas**, con la mayor precisión posible, en virtud de la correspondiente norma. Este principio exige que sólo se pueda anudar la sanción prevista a **conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles**<sup>119</sup>. Es un imperativo del Estado de Derecho al amparo de los requisitos de previsibilidad y determinabilidad de la norma y del principio de seguridad jurídica. De la misma manera, el **principio de**

---

<sup>117</sup> Cfr. La **STS de 27 de noviembre de 2015, rec. 3346/2014, FJ 6** sostiene que “*el fraude de ley tributaria y la simulación no son figuras tangentes sino secantes (...). Los negocios en fraude de ley son una categoría autónoma separada y distinta de los negocios simulados, pero la primera cuestión a resolver es la de si existe o no simulación. Contestada negativamente esta pregunta procede examinar si se produce o no el negocio en fraude de ley.*”

Cfr. La **STS de 22 de junio de 2016, rec. 3176/2014, FJ 7** afirma que “*la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de ley, y no al revés, como a veces se preconiza.*”

<sup>118</sup> Cfr. **GARCÍA BERRO, F.**, “Calificación de conductas elusivas...” op. cit., p. 337.

<sup>119</sup> Cfr. **STC de 27 de junio de 1984, rec. 765/1983, FJ 5.**

**legalidad tributaria** (art. 31.3 CE) aporta la necesaria seguridad jurídica al contribuyente, que tiene derecho a saber previamente, porque así debe venir **definido con precisión en la norma**, qué actos van a ser objeto de gravamen y su extensión<sup>120</sup>.

La dificultad de distinguir entre los supuestos de simulación y conflicto tiene **consecuencias trascendentes en el ámbito sancionador**, lo que puede vulnerar el principio de legalidad penal y, más concretamente, el derecho a la tipicidad penal y el derecho a la *lex certa*, ya que el operador jurídico, en función de su interpretación y calificación de los hechos, puede **castigar una conducta que no es razonablemente previsible** por el contribuyente a través de **dos figuras con diferentes consecuencias jurídicas**<sup>121</sup>. En relación con hechos esencialmente idénticos, según la calificación que realice cada concreto operador del Derecho, puede pasarse de **no exigirse ninguna sanción**, si considera que la conducta no constituye infracción administrativa; a **exigirse solo una sanción administrativa**, si estima aplicable el conflicto y el tipo infractor del art. 206 bis LGT o aprecia la existencia de simulación en el ámbito tributario y considera que la conducta es sancionable; o incluso a declararse **la existencia de un delito fiscal**, si entiende que existe simulación y la cuantía defraudada supera los 120.000 euros, debiendo remitir el proceso a la jurisdicción penal.

La **STS de 29 de marzo de 2010, rec. 3400/2004, FJ 5** establece que la simulación tributaria **normalmente va acompañada de una sanción**, porque la **ocultación imprescindible** para la existencia de simulación determinará, en la generalidad de los casos, que se haya incurrido en alguna infracción tributaria tipificada en la LGT. Sin embargo, cuando la AT o los tribunales siguen la teoría de la simulación

---

<sup>120</sup> Cfr. **STS de 1 de marzo de 2017, rec. 3938/2015, FJ 5**.

<sup>121</sup> Cfr. **ALONSO GONZÁLEZ, L.M.**, “La posición de la AT ante la simulación frente al análisis de la jurisprudencia más reciente”, *Gabinete de Estudios de la AEDAF*, vol. 30, 2012, p. 9.

Cfr. La **STS de 14 de marzo de 1998, rec. 6217/1996, FJ 3** sostiene, en relación con los límites de la interpretación, que “*no cabe reconocer al operador jurídico la libertad para alterar la norma llegando a consecuencias incompatibles con la propia voluntad del legislador, pues se resentiría la seguridad jurídica y se lesionaría incluso el principio de legalidad.*”

Cfr. **HINOJOSA TORRALVO, J.J.**, “Simulación tributaria y delito fiscal...” op. cit., p. 2289, sostiene que la AT declara frecuentemente la simulación basándola forzosamente en presunciones, debido a la facilidad para declararla y la posibilidad de imponer sanciones. De esta manera, se defrauda la ley tributaria y se acosa el principio de legalidad tributaria con el resultado adicional, en su caso, de socavar las bases del Derecho penal si la suma defraudada es superior al límite que deslinda la infracción tributaria del delito fiscal.

de la causa, basando la simulación en el motivo fiscal del negocio, **no existe ninguna ocultación fáctica**. Esta contradicción podría vulnerar el principio de legalidad penal<sup>122</sup>.

Asimismo, la doctrina se ha mostrado preocupada ante el **desbordamiento penal en la aplicación de la simulación**, pues esta situación también podría ir en contra del principio de legalidad penal. **RUIZ ZAPATERO** considera que se vulnera el principio de legalidad penal al atribuir al juez penal la supervisión y represión de conductas que **no están claramente tipificadas por la norma penal**, puesto que no encaja con el esquema legal y constitucional que se ponga en manos del juez penal la determinación de cuándo un cumplimiento tributario es aparente y por ello simulado o cuándo es real pero constitutivo de un conflicto. Por otro lado, defiende que si en relación con unos mismos hechos puede resultar aplicable la simulación y el conflicto entonces la sanción penal de la simulación tributaria constituiría un «*bis in idem*», que se encuentra prohibido en nuestro ordenamiento penal<sup>123</sup>. Es por ello que sería conveniente que el legislador **mejorara la definición del tipo del delito fiscal (art. 305 CP)**, aclarando qué debe entenderse por defraudación tributaria, con el fin de evitar que una mera divergencia interpretativa (sobre la calificación jurídica de determinados negocios, la interpretación de la causa negocial o el deslinde entre supuestos de economía de opción, conflicto y simulación), cuyo resultado sobrepase el umbral cuantitativo del delito, pueda dar lugar a un procedimiento por delito fiscal<sup>124</sup>.

### **3.4.3. IGUALDAD EN LA APLICACIÓN DE LA LEY**

Respecto a la posible vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley, cabe recordar que el TC solo puede controlar las desigualdades surgidas en el ámbito normativo, es decir, en la **interpretación y aplicación de la norma**, pero **no las originadas en la apreciación de unos hechos idénticos**<sup>125</sup>. En consecuencia, según esta doctrina del TC, el que un intérprete califique unos mismos hechos como simulación, mientras que otro los califique como conflicto, **no supone una vulneración**

---

<sup>122</sup> Cfr. **DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 191.

<sup>123</sup> Cfr. **RUIZ ZAPATERO, G.**, *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal: sentencias del TS y STC 120/2005*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2006, pp. 214 y 228.

<sup>124</sup> Cfr. **AYATS VERGÉS, M.** y **DE JUAN CASADEVALL, J.**, *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*, 1ª ed., Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2013, p. 131.

<sup>125</sup> Cfr. **STC de 30 de noviembre de 1992, rec. 752/89, FJ 2.**

**del principio de igualdad en la aplicación de la ley.** De esta manera, puede entenderse que el principio de igualdad en la aplicación de la ley no resulta afectado, en el **caso RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS**, por las **discrepancias existentes entre dos Secciones de la AN respecto a la concurrencia de simulación**, pues ante los recursos interpuestos por varios socios del despacho, la Sección 4ª entiende que sí existe simulación, mientras que la Sección 6ª considera que no<sup>126</sup>.

Sin embargo, lo que sí afecta a este principio constitucional son las desigualdades originadas en el **entendimiento de los preceptos aplicables a un determinado supuesto**, es decir, las divergencias arbitrarias de trato en resoluciones judiciales producidas como consecuencia de la falta de delimitación de los perfiles de la simulación tributaria en relación con otras figuras afines, como el conflicto.

**RUIZ ZAPATERO** opina que las conductas constitutivas de simulación y conflicto son **muy similares sino idénticas**, ya que tienen como elementos comunes la artificiosidad y la búsqueda de un ahorro fiscal, y con base en ello se pregunta si tiene fundamento constitucional el diferente trato a efectos sancionadores que reciben ambas figuras. Responde a esta pregunta afirmando que **no existen entre una y otra figura diferencias relevantes como para justificar un tratamiento sancionador distinto**<sup>127</sup>.

Por ejemplo, puede pensarse que el principio de igualdad en la aplicación de la ley resulta quebrantado por la existencia de **contradicciones entre diferentes TSJ en relación con el uso de sociedades interpuestas para facturar servicios profesionales**, pues mientras que el TSJ de Madrid viene apreciando la existencia de simulación, el TSJ de Murcia entiende que son supuestos de economías de opción<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> Cfr. **RAMÍREZ GÓMEZ, S.**, “La simulación en el ámbito tributario...” op. cit., p. 162.

Cfr. **SAN de 5 de diciembre de 2012, rec. 123/2011, FJ 7** y **SAN de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011, FJ 6**.

<sup>127</sup> Cfr. **RUIZ ZAPATERO, G.**, *Simulación negocial y delito fiscal. Comentario a las sentencias del TS de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2004, p. 68.

<sup>128</sup> Cfr. **STSJ de Madrid de 21 de febrero de 2017, rec. 750/2015, FJ 7** y **STSJ de Murcia de 6 de abril de 2015, rec. 292/2011, FJ 4**.

#### **CAPÍTULO 4: EXPOSICIÓN Y CRÍTICA DE UN CASO RESUELTO POR LA AT Y LOS TRIBUNALES: CASO «DORNA SPORTS»**

Para finalizar el trabajo, con el fin de demostrar la **inseguridad jurídica** que supone la complicada diferenciación entre **simulación de la causa y conflicto**, voy a analizar el **caso «Dorna Sports»**, que es resuelto por doce sentencias del TS de 24 de febrero de 2016<sup>129</sup>. En el caso se discute el tratamiento fiscal de varias operaciones efectuadas entre 2003 y 2006, que supusieron la **transmisión hasta en tres ocasiones de las participaciones de la sociedad Dorna Sports SL**, de manera que sus socios transmitían sus participaciones a otra entidad que luego absorbía a la primera, pasando no obstante a tener la denominación social de la entidad absorbida. Con dichas operaciones, los socios **recibían de la entidad adquirente el precio fijado a las participaciones**. Entidades financieras ajenas al grupo **financiaban las operaciones** posibilitando así que la entidad adquirente pagase a los socios ese precio. La fusión posterior facilitaba la **deducción de los gastos financieros** derivados de esos préstamos. Desde el punto de vista de la doctrina de la sustancia económica, las operaciones respondían a la **obtención anticipada por los socios de los dividendos futuros de la entidad** vinculados con las plusvalías latentes existentes o las rentas futuras esperadas<sup>130</sup>. Estas operaciones se describen gráficamente, a través de un **ejemplo representativo**, en el **ANEXO** incorporado en la parte final del trabajo.

Aunque las operaciones responden a **formas jurídicas habituales en el sector de capital riesgo**, la AT declara la existencia de una **simulación relativa que encubre una retribución de los fondos propios**. Como consecuencia de todas las resoluciones dictadas se impusieron **sanciones** a la sociedad Dorna Sports SL y a los socios residentes D. Claudio y D. Florentino por un importe total de **más de 30 millones de euros**. Sin embargo, no se impusieron sanciones a los otros dos socios (ISRM y Ballota BV) porque eran dos sociedades residentes en Luxemburgo y Holanda que no estaban sujetas a tributación en España.

<sup>129</sup> Cfr. STS 416/2016, rec. 4044/2014; STS 418/2016, rec. 4134/2014; STS 414/2016, rec. 3819/2013; STS (ROJ 683/2016), rec. 3976/2014; STS (ROJ 688/2016), rec. 349/2014; STS (ROJ 690/2016), rec. 567/2015; STS (ROJ 692/2016), rec. 3555/2015; STS (ROJ 693/2016), rec. 1017/2014; STS (ROJ 757/2016), rec. 3908/2013; STS (ROJ 772/2016), rec. 948/2014; STS (ROJ 774/2016), rec. 1307/2015; STS (ROJ 777/2016), rec. 1252/2015.

<sup>130</sup> Cfr. DELGADO PACHECO, A., *Las normas generales antielusión...* op. cit., p. 225.

#### **4.1. SUPUESTO DE HECHO**

Voy a analizar la **STS 416/2016, rec. 4044/2014**, que trata sobre una operación de **compra apalancada («Leveraged Buy-Out»)**, que es frecuente y válida desde el punto de vista mercantil. Sin embargo, la AT entiende que este tipo de operaciones se instrumentan mediante complejas estructuras de financiación y negocios jurídicos simulados con los que se busca **crear la apariencia de que existe una transmisión real de participaciones**, con el fin de obtener una reducción ilícita de la carga fiscal, tanto en sede de la sociedad como en la tributación de los socios, así como proceder al **reparto de rentas a los socios eludiendo las normas mercantiles** que limitan la distribución de beneficios y la exigencia de una capitalización mínima. Son operaciones que, a juicio de la AT, se estaban utilizando en esos tiempos para financiar grandes pagos de rentabilidades mediante la **recapitalización de dividendos**, que consiste en que una entidad de capital riesgo obtiene una rentabilidad a su inversión **sin necesidad de desprenderse de ella**. Así, la empresa adquirida por una entidad de capital riesgo obtiene un préstamo, asumiendo una deuda adicional, que destina a pagar al fondo de capital riesgo una rentabilidad, **manteniendo éste la propiedad de la sociedad**.

En este caso se impugna, a través de un **recurso de casación**, la **SAN de 23 de octubre de 2014, rec. 443/2011** que anula la resolución anterior del TEAC que impuso a la sociedad Dorna Sports una liquidación por el IS de los ejercicios 2005-2006 con una **cuota a ingresar** de unos 10 millones de euros y unos **intereses de demora** de unos 2 millones de euros, junto con una **sanción** de más de 12 millones de euros. Esta resolución determinaba que **era improcedente la deducción en el IS de los gastos financieros** en que incurrió la sociedad porque calificaba las operaciones como **simuladas relativamente** al encubrir un reparto de utilidades a los socios. Sin embargo, la AN consideró que la resolución del TEAC era disconforme con el ordenamiento jurídico en lo referente a la **aplicación indebida de las circunstancias agravantes** de las sanciones impuestas.

En el **Antecedente de Hecho 1º** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014** se describe de forma esquemática el **modus operandi** empleado:

*“Los socios de la entidad operativa A constituyen una segunda sociedad B con un capital mínimo. En esta sociedad B, el capital social se distribuye en idéntica proporción a la que los socios mantienen en la sociedad A. Una vez constituida la sociedad B adquiere a los socios sus participaciones en la sociedad A. Tras la operación no se produce cambio alguno en el control del grupo. Los socios han logrado una importante rentabilidad en la transmisión de las participaciones, aunque siguen manteniendo un similar porcentaje de control sobre el grupo de empresas. La operación se financia en su totalidad con un préstamo realizado por un grupo de entidades bancarias. Este crédito se destina íntegramente a abonar a los socios el importe de las participaciones. La nueva sociedad B asume la deuda y los gastos financieros que la misma genera.”*

#### **4.2. CALIFICACIÓN POR LA AT**

En el **Antecedente de Hecho 1º** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014** se describe la calificación de la operación por el órgano inspector:

*“A través de la transmisión de participaciones sociales, los socios han obtenido en realidad una retribución de los fondos propios, como queda acreditado, entre otras, por las siguientes circunstancias:*

- Los socios tras las enajenaciones, mantienen similares porcentajes de control sobre el Grupo.*
- No se produce modificación en la composición de los órganos de administración después de la venta de las participaciones.*
- Los socios de las entidades adquirentes pasan a controlar el Grupo Dorna con un desembolso de 72.000 euros, cantidad absolutamente insignificante en relación con la valoración que se hace del grupo a la hora de determinar el precio de venta de las participaciones sociales.*
- La elevada rentabilidad que obtienen los socios con la enajenación de sus participaciones no encuentra referencia alguna posible en criterios de mercado.*

*Los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico (compraventa de participaciones), que es distinto del realmente llevado a cabo, esto es la obtención de una retribución por la participación en fondos propios. Además, se ha pretendido disminuir la carga tributaria de la entidad adquirente de las participaciones, mediante la deducción fiscal de los gastos financieros devengados por los préstamos obtenidos.”*

La AT considera que el objetivo de las transmisiones efectuadas es **lograr un mayor ahorro fiscal**, puesto que los socios, conscientemente y de común acuerdo, crearon la apariencia de una **compraventa de participaciones**, que realmente era una **retribución a los socios por su participación en los fondos propios**. De este modo, las ganancias patrimoniales de los socios personas físicas, derivadas de la compraventa de las participaciones sociales, **tributaban al 15%** en lugar de tributar como rendimientos de capital mobiliario, con un **tipo impositivo máximo del 45%**. Mientras, la entidad minoraba su carga tributaria mediante la **deducción fiscal de los gastos financieros** devengados por los préstamos obtenidos.

Sobre la base de estas apreciaciones, la AT considera, en el **Antecedente de Hecho 1º Punto 6** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014**, que se encuentra ante un supuesto de **simulación tributaria**:

*“De acuerdo con lo dispuesto en los arts. 13 y 16 LGT, la Inspección de los Tributos considera que el hecho imponible efectivamente realizado ha sido una **distribución de rentas a los socios por su participación en los fondos propios de la sociedad**. Y que por tanto, **no resultan deducibles los gastos financieros** derivados de los préstamos obtenidos para la adquisición de participaciones sociales, dado que se han destinado a proporcionar una **retribución de los fondos propios** (art. 14.1 a) y e) TRLIS), sin ser necesarios para la entidad que los ha soportado ni tener correlación alguna con sus ingresos, puesto que se han asumido en interés directo y exclusivo de los socios.”*

La AT sostiene, en virtud de los arts. 13 y 16 LGT, que existe una **distribución de rentas a los socios**, por su participación en los fondos propios de la sociedad, y que los gastos financieros derivados de esos préstamos, que se obtienen para adquirir participaciones sociales, **no son deducibles**, ya que se destinan a proporcionar una retribución de los fondos propios.

Por otro lado, la AT tipifica la infracción cometida como **muy grave** al concurrir **ocultación** (arts. 191.3 y 184.2 LGT) y **utilización de medios fraudulentos** (arts. 191.4 y 184.3 LGT) porque entiende que se emplean documentos falsos.

Con carácter previo, la AT elaboró un informe sobre la existencia de un **posible delito contra la Hacienda Pública**, pero el Fiscal Jefe de la Fiscalía Provincial de Madrid consideró que **no existía delito** porque no había ánimo defraudatorio, lo que

llevó al Juzgado de Instrucción de Madrid a acordar el **sobreseimiento provisional y archivo** de la causa. No obstante, la declaración penal de falta de ánimo defraudatorio **solo produce efectos en el ámbito penal** y el auto de sobreseimiento provisional **carece de efectos de cosa juzgada**, de manera que no impide a la AT proceder a la regularización tributaria con arreglo a sus propios criterios y principios.

En este informe el Ministerio Fiscal considera que la operación **no es delictiva ni existe intencionalidad defraudatoria** mediante la elusión de tributos porque existe una **verdadera voluntad por parte del socio mayoritario** de obtener anticipadamente la rentabilidad correspondiente a la inversión efectuada con anterioridad, sin que ello signifique que no fuera consciente de las ventajas fiscales que suponía la operación.

### **4.3. RESOLUCIÓN DEL TEAC**

En el **FJ 3 Motivo 4º** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014** se exponen las conclusiones a las que llega el TEAC:

*“1º) Mantenimiento por los socios de **similares porcentajes de participación** después de las formales y reiteradas enajenaciones de las participaciones.*

*2º) **Inexistencia de modificación en la composición de los órganos de administración.***

*3º) Rentabilidad obtenida por los socios **sin referencia en criterios de mercado**, que puede explicarse como una **distribución de rentas de capital**, financiada mediante un incremento del endeudamiento de la entidad, utilizando, al efecto, la intermediación de sociedades ad hoc creadas por los propios socios.*

*4º) **No distribución de dividendos, habiendo utilizado mecanismos encubiertos de retribución de fondos propios.**”*

El TEAC también aprecia la existencia de simulación al considerar acreditado que los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico (**compraventa de participaciones**) que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (**retribución por la participación en los fondos propios**).

Considera que existe una **simulación de la causa** del negocio, pues afirma que hay una *«discrepancia entre la **forma jurídica empleada** y la realidad negocial*

*existente*». Entiende que existe una **causa distinta** de la verdaderamente querida y buscada por las partes al concertar el negocio jurídico, por lo que hay una simulación relativa al existir un negocio jurídico que encubre otro.

En consecuencia, el TEAC entiende que existe simulación porque **no se produce la finalidad propia de la compraventa**, que es la transmisión de las participaciones a un tercero, puesto que **los titulares de las participaciones seguían siendo los mismos**, de forma que el negocio realmente llevado a cabo es una retribución por la participación en los fondos propios de la entidad.

El tribunal sostiene que **no hay verdadero cambio de socios ni de los órganos de gestión** en las sociedades adquirente y transmitente, ya que estos permanecen integrados por las **mismas personas**, así como **tampoco hay ningún cambio en la titularidad real** de las participaciones, que siguen en manos de las mismas entidades y personas, bien directamente o bien a través de personas jurídicas que ellas controlan. Por consiguiente, **la unidad de control no se ha perdido** a pesar de la venta de las participaciones, pues a pesar del aparente cambio de titularidad la realidad evidencia que las participaciones **siguen bajo el control de un mismo grupo**, que es el que gestiona todas ellas a través de unas mismas personas que integran el Consejo de Administración. De ello, el tribunal deduce que las partes **no querían llevar a cabo con esta operación una verdadera transmisión sino el abono de importantes utilidades a los socios**, que recuperan su inversión, sobre la base de la compra apalancada.

El TEAC sostiene que, aunque la calificación como ganancia patrimonial o como rendimiento del capital mobiliario es **fiscalmente neutra** para el socio mayoritario, al no tributar en España por no ser residente, si se indaga en el conjunto de la operación sí existen **consecuencias fiscales favorables** para los socios residentes.

Por otra parte, el TEAC **confirma la sanción** impuesta por la AT porque también entiende que se utilizaron **medios fraudulentos**, concretamente documentos falsos que desempeñaron un papel crucial en la comisión de la infracción.

#### **4.4. RESOLUCIÓN DE LA AN**

En el **FJ 12** de la **SAN de 23 de octubre de 2014, rec. 443/2011** el tribunal sostiene la calificación de la infracción como **leve**:

*“En el caso presente la amplia motivación de los actos recurridos conducen a la perfecta configuración de la simulación como elemento favorecedor de la aparición no sólo del tipo sancionador sino del dolo concurrente que justifica la sanción, que por lo demás es **inconciliable con la apreciación cualificadora de la ocultación**, por ser **inherente o implícita** a la conducta sancionada, por lo que su **proyección sobre la sanción es indebida, por reduplicativa**; y también lo es con la de la utilización de medios fraudulentos, no sólo claramente **inconciliable** con la ocultación (es prácticamente su factor antagónico) sino de impropia apreciación en este caso, como señala la Sección 4ª, toda vez que **la concurrencia de simulación no permite apreciar la falsedad de los documentos** en que se plasman las operaciones, cuya calificación como falsos no sólo es indebida, a los efectos sancionadores que ahora nos ocupan, sino claramente extravagante.”*

La AN también entiende que **existe simulación**, pero niega que resulten aplicables las agravantes apreciadas por la AT y el TEAC. Por un lado, no es apreciable la agravación por el empleo de medios fraudulentos, ya que la existencia de simulación implica que los documentos no sean falsos. Por otro lado, tampoco resulta aplicable la agravación por ocultación porque dicha ocultación va ínsita en todos los casos de simulación de la causa negocial. En consecuencia, la AN califica la infracción como **leve** porque, aunque la base de la sanción es superior a 3.000€, la ocultación necesaria para que la infracción fuese grave está **subsumida en la propia simulación**.

#### **4.5. RESOLUCIÓN DEL TS**

El TS **confirma**, en el **FJ 3 Motivos 7º, 8º y 9º** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014**, la existencia de simulación y la calificación del supuesto como una retribución de fondos propios:

*“Por último, en el motivo noveno se alega infracción de los arts. 23.1, 31 y 45 TRLIRPF y 8 y 36 LGT, por considerar que **no existió ganancia patrimonial** en la transmisión por compraventa de participaciones sociales y exigir una **justificación económica** a la compraventa de participaciones no exigida legalmente y por gravar como rendimiento de capital mobiliario una contraprestación que tiene una **causa distinta** de la percepción por la mera condición de socio y con integración de hechos*

omitidos, suficientemente justificados y cuya toma en consideración resulta necesaria para apreciar la infracción alegada.

Parte la entidad recurrente de que según la sentencia, atendiendo a las pruebas practicadas, **la intención real de los socios fue percibir rendimientos o utilidades de la entidad Dorna**. Obsérvese que de las finalidades típicas de las LBO que se citan por las STS de 12 de noviembre de 2012 (Rec. 4299/2010) y 25 de abril de 2013 (Rec. 5431/2010), a saber, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial; armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión o allanar la adquisición de una sociedad, los recurrentes no han justificado ninguno. Lo realmente pretendido y por lo tanto **la causa real de su negocio fue anticipar el valor de la plusvalía y repartirlo entre los socios por su mera condición de tales**.

Frente a ello, manifiesta que las STS invocadas en la impugnada admiten la **plena regularidad mercantil y tributaria** de las compras apalancadas previas a una fusión, sin que dicha regularidad requiera la justificación de motivos económicos específicos en las compraventas, que solo se exigen en la fusión posterior, en caso de existir ésta.

(...) Los arts. 12 y 13 LGT que se refieren a la interpretación de las normas tributarias y al principio de calificación, no pueden ser vulnerados cuando se entienden que la calificación efectuada por la sentencia recurrida es la **razonable**, y, por ende, se adecúa a la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones realizadas la confirmación de la regularización tributaria efectuada conforme al **concepto de utilidad o rendimiento de capital mobiliario**.

La sentencia se refiere a **operaciones usuales en el mercado de capital riesgo**. Pero predica tal condición de las operaciones como categoría o clase que tienen una **determinada finalidad o causa**. Pero aprecia la simulación, precisamente, porque la recurrente **utiliza dichas operaciones para encubrir una finalidad distinta**.

(...) Señala la Inspección que estas operaciones se instrumentan sobre la base de complejas estructuras de financiación y negocios jurídicos simulados con los que **se persigue crear la apariencia de que existe una transmisión real de participaciones, con el fin de obtener una ilícita reducción de la carga fiscal**, tanto en sede de la sociedad como en la tributación de los socios y accionistas, así como proceder al reparto de rentas a los socios/accionistas eludiendo las normas mercantiles que limitan la distribución de beneficios y la exigencia de una capitalización mínima.

Así, en el presente caso apreció la existencia de simulación en la operación al considerar acreditado que los socios, de manera consciente, de común acuerdo, y con la finalidad de procurar un considerable ahorro fiscal, han creado la apariencia de un negocio jurídico, **compraventa de participaciones**, que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo, y que no es otro que el de **obtención de una retribución por la participación en los fondos propios**. Esta ilícita minoración de la

carga tributaria se obtuvo al permitir, de un lado, que los **rendimientos de capital tributaran como ganancias patrimoniales de los socios**; y por otro, mediante la disminución de la carga tributaria de las sociedades operativas a través de la **deducción fiscal de los gastos financieros** devengados por los préstamos obtenidos. Igualmente, con la simulación se persiguió **eludir las normas societarias sobre reparto de beneficios y sobre disolución de sociedades**.

(...) La simulación no se aprecia sobre la base de la consideración aislada del precio de una compraventa de participaciones sociales, ni tampoco porque no se acredite una específica motivación económica en la compraventa. La calificación que hace la sentencia es en contemplación del conjunto de negocios, de compraventa, financiación y fusiones, cuyos resultados, en apreciación del Tribunal a quo, **no se corresponden con la causa de auténticas enajenaciones de participaciones sociales a las que se pueda anudar, a efectos fiscales, un incremento patrimonial**.

El TS continúa alegando, en el **FJ 3 Motivo 11º** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014**, que:

Frente a la argumentación de la sentencia impugnada acerca de la **improcedencia de deducción de gastos financieros** del préstamo que permitió financiar la compraventa declarada simulada, se alega por la recurrente que **no existía ninguna norma especial** sobre limitación de gastos financieros vinculada a la financiación de la adquisición de participaciones en grupos de consolidación, añadiendo que, incluso aunque se admitiera que el préstamo participativo financió una utilidad por la mera condición de socio (y no la compraventa de participaciones), tampoco cabría rechazar la deducibilidad de los gastos financieros asociados al referido préstamo participativo, porque tampoco existía norma que estableciera la limitación.

La recurrente no tiene en cuenta que la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada, de existencia de negocio simulado que encubre una distribución de utilidades derivada de la condición de socio, desemboca necesariamente en la conclusión de que **los préstamos y gastos financieros devengados con ellos se destinan a retribución de fondos propios**, por lo que lo dispuesto en el art. 14.1.a) TRLIS, que atribuye la consideración de **gastos no deducibles** a los que **representen una retribución de fondos propios**, impide el éxito de la pretensión formulada.

En segundo lugar, se insiste en que los préstamos han sido la **herramienta necesaria** para que los socios obtengan una **rentabilidad extraordinaria** a su inversión por la vía del incremento del endeudamiento de la sociedad y **no para financiar nuevas inversiones o ampliar mercados**.

La consecuencia de lo expuesto es que **es insostenible la consideración de los gastos financieros como necesarios en relación con los ingresos** (artículo 14.1.e) in fine TRLIS.”

El TS comparte la calificación de la operación como simulada, ya que **no existe una financiación real de las entidades, sino un beneficio directo de los socios**. Basándose en ello, confirma la liquidación que regulariza la deducción de los gastos financieros. Sin embargo, esta parte de la sentencia cuenta con **dos votos particulares discrepantes** que defienden, en contra de lo sostenido por la mayoría de los magistrados, que **no se trata de un supuesto de simulación**, al no existir ninguna ocultación de hechos, pero sí que podría resultar aplicable la figura del **conflicto**. El primero, dictado por el magistrado **FRÍAS PONCE, E.** sostiene que:

*“No cabe olvidar que se articularon motivos suficientes que permitían adentrarse en el conjunto de la operación realizada, con solicitud de integración de hechos que debidamente considerados impedían apreciar la existencia de simulación, al no existir la ocultación fáctica propia de esta figura, pues el negocio de compraventa de las participaciones sociales se realizó, habiendo utilizado las partes formas jurídicas habituales en el sector de capital riesgo.*

*Así lo reconoció el Ministerio Fiscal en el informe que emitió para acordar el archivo, discrepando del criterio de la AT de entender delictivas las acciones por haber sido diseñadas con la finalidad de que los rendimientos de capital obtenido tributasen como ganancias patrimoniales en lugar de hacerlo como retribuciones por la participación de fondos propios.*

*También, el propio Tribunal de instancia aceptó la utilización por este tipo de compañías de las denominadas recapitalizaciones apalancadas como modo de anticipar el valor de una plusvalía futura y repartirla entre los socios, percibiendo unas rentabilidades distintas de los dividendos y al margen de la normativa que regula la distribución de los mismos.*

*En esta situación, no puedo compartir la calificación dada a la operación, máxime cuando los indicios de los que partió la Inspección eran manifiestamente insuficientes para poder deducir que se creó la apariencia de un negocio de compraventa para encubrir una retribución derivada de la condición de socio. Por el contrario parecen más propios para llevarnos, en su caso, a la figura de fraude de ley.*

*(...) Por tanto, a lo sumo, por los indicios apreciados por la Inspección, sólo podía realizarse, a través de un expediente de conflicto en la aplicación de la norma, art. 15 LGT, una recalificación de la operación, si se consideraba que la finalidad última de la operación fue aprovecharse del tratamiento fiscal que la ley prevé para las ganancias de capital o la obtención de beneficios fiscales para la sociedad adquirente por la deducción de gastos financieros derivados del préstamo concertado.”*

El magistrado **FRÍAS PONCE, E.** entiende que en la operación realizada **no existe la ocultación fáctica propia de la simulación**, ya que las partes realizan el negocio de compraventa de las participaciones sociales utilizando **formas jurídicas**

**habituales en el sector de capital riesgo.** Sostiene que los indicios de los que partió la AT eran insuficientes para deducir la existencia de simulación y que dichos indicios son más propios de la figura de **fraude de ley**. Considera que no hubo ningún falseamiento o mera apariencia de compraventa de participaciones, sino una **estratagema tendente a la reducción de la carga tributaria**, utilizando la compraventa, que da lugar a ganancias patrimoniales, para retribuir a los socios por las plusvalías latentes, evitando así que tributasen como retribuciones derivadas de la participación en fondos propios. Por consiguiente, entiende que podría resultar aplicable la figura del **conflicto**, pero en ningún caso la figura de la simulación, de modo que el TS **debió estimar el recurso de casación**, con anulación de la liquidación y la sanción impuesta.

El segundo voto particular, redactado por el magistrado **MARTÍNEZ DE VELASCO, H.**, afirma, remitiéndose a su voto particular formulado en la **STS (ROJ 772/2016), de 24 de febrero de 2016, rec. 948/2014**, que:

*“Este acercamiento, **equivocado en mi opinión**, permite calificar de simulada la operación porque una parte del accionariado de (...) S.L., que representa escasamente el 20% de su capital social, obtuvo unos importantes rendimientos, concluyéndose que toda la operativa se instrumentó con la finalidad de que esos socios (...) disfrutaran de relevantes plusvalías aparentando unas ventas que, en realidad, no eran tales, sino encubiertos repartos de utilidades sociales. Pero a la hora de analizar los negocios jurídicos realizados se olvidan, o minusvaloran indebidamente, dos destacados datos:*

*1º) La porción más importante de ese capital (por encima del 70%) pertenecía a una **compañía no residente (...)** sin ninguna vinculación con esas cuatro personas, cuya posición ante el fisco español sería la misma cualquiera que fuera la calificación que se diera a la operación y a los rendimientos obtenidos a su través.*

*2º) La operación se financió acudiendo a una **modalidad contractual habitual** por entonces y que este Tribunal Supremo ha admitido: las llamadas **recapitalizaciones apalancadas, leveraged recapitalizations o re-caps**, y se ha hecho (dato tampoco desdeñable) a través de entidades financieras totalmente ajenas a los prestatarios. Son ellas las que asumieron el riesgo inherente a las operaciones.*

*En estas circunstancias resulta harto difícil afirmar que, pese a que no hubo ocultación material o de hechos, se produjo una simulación ideológica porque de la operación unos accionistas, que no tenían capacidad de decidir por sí mismos, salían especialmente beneficiados.*

*En otras palabras, quien podía imponer una solución, (...), se plegó a los deseos de unos socios minoritarios. No siendo tal cosa imposible, aunque desde luego sí improbable, correspondía a la AT acreditarlo, y **no hay prueba alguna, ni directa ni indiciaria, de que dicha compañía en connivencia con sus socios minoritarios decidiera encubrir, bajo la apariencia de unas compraventas, un reparto de beneficios, mostrando hacia el exterior una causa (la transmisión de la titularidad de las participaciones) distinta de la real (el reparto de dividendos o utilidades entre los socios).***

*Tampoco existe prueba alguna de la participación en ese eventual engaño de las entidades que financiaron la operación. **Resulta imposible afirmar la existencia de simulación en una parte de los intereses que concurren a la formación del consenso negocial y en las otras no.** La voluntad de un contratante, por más que éste esté integrado por una multiplicidad de intereses, es **única y no cabe compartimentarla**, para llegar a concluir que el negocio puede ser simulado para alguno y no para otros.*

*Existe simulación cuando no hay causa (simulación absoluta) o cuando bajo una causa aparente o falsa nos encontramos con otra auténtica (simulación relativa). (...) Hay simulación cuando se presenta a terceros un negocio que nunca se realizó (simulación absoluta) o que encubre al realmente querido (simulación relativa), pero para que sea así **resulta menester acreditar suficientemente el designio simulador, que ha de ser único (porque única es la voluntad de un contratante) y total (no cabe dividir esa voluntad en subvoluntades independientes).***

*Si no se acredita la existencia de tal designio, la calificación adecuada de los hechos descritos en la sentencia no es la de simulación relativa, todo lo más se trataría de un **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** del art. 15 LGT. En sustancia, se ha utilizado un camino extravagante con el principal designio de obtener una ventaja fiscal, aunque aquí ese efecto se produjera solo para los socios minoritarios, dada la irrelevancia fiscal de una u otra calificación (dividendo o ganancia patrimonial) para el socio mayoritario. **Podría defenderse, por tanto, la existencia de abuso de las formas jurídicas, de una elusión fiscal (conflicto), pero en modo alguno de una evasión fiscal mediante el engaño que comporta toda simulación**".*

El magistrado **MARTÍNEZ DE VELASCO, H.** sostiene, en el mismo sentido, que **no existe simulación** porque **ni hubo una ocultación material o fáctica** ni tampoco puede sostenerse, sin pruebas suficientes, la existencia de una simulación ideológica de la causa, en un supuesto en el que la operación efectuada supone **beneficios fiscales únicamente para un 20% de los socios**, que carecen de capacidad de decisión, por lo que no pudieron simular la operación sin el consentimiento del socio mayoritario, con el que no tenían ninguna relación.

Entiende que no es posible que una misma operación se considere simulada para algunos de los socios que participan en dicha operación y para otros no, puesto que la voluntad de un contratante es única y no cabe dividirla en subvoluntades independientes. Concluye que, como **no se ha probado la existencia de una simulación fáctica basada en un engaño**, no resulta aplicable la simulación sino, en

todo caso, la figura del **conflicto**, ya que se ha empleado una forma jurídica anómala con el principal fin de obtener una ventaja fiscal.

Por otra parte, en relación con la sanción el Abogado del Estado interpuso otro recurso de casación, que reclamaba que **debían aplicarse las circunstancias agravantes** de ocultación y medios fraudulentos. El TS entiende que **la simulación de la causa lleva implícita siempre la circunstancia de la ocultación**, a efectos de calificar como **infracción grave** la conducta del contribuyente. El TS no considera que se hayan empleado medios fraudulentos, pero sostiene que **la simulación implica siempre ocultación** y ello lleva aparejada la calificación de la infracción como **grave**.

En este sentido, el TS afirma en el **FJ 6** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014** que:

*“No puede decirse que concurran en la conducta enjuiciada la circunstancia de utilización de medios fraudulentos, sino tan solo una **simulación de causa, que supone la existencia de ocultación**, pues la misma permitió esconder bajo la pantalla del realmente celebrado el verdaderamente querido.*

*(...) La sentencia impugnada no tiene en cuenta que el caso que ahora se nos plantea ha de ser enjuiciado conforme a la LGT, en la que **la ocultación no es criterio de graduación o si se quiere agravante de la sanción**, sino que, por el contrario, es determinante de la calificación de la infracción, pues la Ley atribuye el carácter de leve, grave o muy grave a la infracción de dejar de ingresar en función de las distintas circunstancias concurrentes.*

*(...) En particular, y por lo que ahora nos interesa, la infracción será **leve** cuando la base de la sanción sea **inferior a 3.000€** o siendo **superior** a dicha cifra **no exista ocultación**. En cambio, será **grave** cuando la base de la sanción sea **superior a 3000 euros** y exista **ocultación**.*

*(...) Por otro lado, es clara la existencia de ocultación, que va **ínsita**, para todos los casos y sin excepción alguna, en la **simulación de la causa negocial**.*

*(...) Por otra parte, en el caso de simulación **no resulta posible hablar de interpretación razonable de la norma**, porque lo que se pretende con ella es eludir la aplicación de la norma, no interpretarla.*

*La conclusión no puede ser otra que la de que en el presente caso **debe apreciarse la existencia de ocultación y calificar la conducta como infracción tributaria grave**, pues también es patente que la base de la sanción excede de 3.000 euros.”*

De nuevo, esta parte de la sentencia cuenta con un **voto particular discrepante**, formulado por el magistrado **FERNÁNDEZ MONTALVO, R.**, al que también se adhiere el magistrado **MARTÍNEZ DE VELASCO, H.**:

*“Pues bien, frente al criterio mayoritario que expresa la sentencia, en el que, al parecer, el único dato relevante en las infracciones tipificadas en los arts. 191, 192 y 193 LGT para pasar de la calificación de leve a la de grave está en la cuantía de la base de la sanción (3.000€), entiendo que **no es posible caer en el automatismo de aplicar la ocultación como criterio de graduación de la sanción**. A mi entender, es necesario para apreciar dicha circunstancia un plus respecto de la definición de los tipos en los que la misma opera. En otros términos, la circunstancia que provoca una cualificación más gravosa de las infracciones ha de encontrar su **justificación en el principio de culpabilidad**, esto es, debe suponer la presencia de una culpabilidad superior a la normal -a la que justifica la infracción en grado leve- en el obligado tributario.*

*En definitiva, como puede apreciarse en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia, **ha de rechazarse, para agravar las sanciones, una aplicación automática o cuasi automática de la ocultación** que supondría una reduplicación inadmisibles del tipo de la infracción tributaria convirtiendo cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso en una conducta agravada.”*

Los magistrados discrepantes sostienen, en el mismo sentido que la AN, que la infracción tributaria debe calificarse como **leve**, puesto que consideran que aunque la mayoría de los magistrados del tribunal entienda que existe ocultación, **no puede aplicarse automáticamente la existencia de ocultación como un criterio de graduación de la sanción interpuesta**, puesto que se vulnera de esta forma el principio de culpabilidad. Entienden, por lo tanto, que un elemento del tipo cualificado **no puede servir, al mismo tiempo, como circunstancia agravante de la sanción**.

#### **4.6. JUICIO CRÍTICO**

Una vez expuestas las diferentes opiniones sostenidas en el presente caso en relación con la figura de la simulación tributaria, procedo a continuación a realizar un **juicio crítico** respecto a la solución del caso. En mi opinión, en consonancia con lo defendido por los magistrados discrepantes, las operaciones efectuadas son **transparentes y reales**, puesto que no existe engaño ni ocultación fáctica alguna, por lo que no debería resultar aplicable la figura de la simulación tributaria.

Así lo entendieron también varios **Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario** que aportaron al caso informes periciales que señalaban que las operaciones

eran **reales** y no resultaba aplicable el art. 16 LGT porque **no existían indicios de simulación**. También entendían que el tribunal había empleado la **doctrina contable del fondo económico sobre la forma**, que no resultaría aplicable porque desde 1995 no es posible acudir a una interpretación económica de las normas, y que **no era cierto** que tras las operaciones de compraventa los socios mantuvieran los **mismos porcentajes de participación** ni que los órganos de administración tuvieran la **misma composición**.

En definitiva, el debate recogido en los votos particulares discrepantes de los magistrados pone de manifiesto los siguientes **problemas de la doctrina del TS en relación con la figura de la simulación**:

a) El TS atiende al **propósito fiscal de las operaciones** sin tener en cuenta la finalidad de las normas afectadas ni la justificación económica de los negocios, en el marco del **derecho del contribuyente a organizar sus negocios de la forma fiscalmente más ventajosa**. Sigue un concepto de **simulación ideológica** basada en el principal propósito fiscal del negocio celebrado. En el caso analizado existe una justificación económica de las operaciones celebradas para el socio mayoritario luxemburgués, pues a través de una compraventa apalancada puede **anticipar el valor de una plusvalía futura y repartirla entre los socios**.

El tribunal aplica la **doctrina de la simulación de la causa** que, como se ha expuesto a lo largo del trabajo, **no permite diferenciar los supuestos de simulación y conflicto**, problema que se plasma en las opiniones discrepantes de los magistrados, que entienden que podría resultar aplicable el conflicto en vez de la simulación. Se declara que la operación, aunque es **transparente y real**, es nula a efectos tributarios porque se considera que tiene como propósito principal la obtención de un tratamiento fiscal más ventajoso en el IRPF y el IS, pues ello supone que **se ha apartado de la causa típica del contrato de compraventa**, sustituyéndola por otra causa de naturaleza fiscal.

Se entiende que la operación es simulada, a pesar de que se han declarado públicamente todos los extremos relevantes del negocio, porque **sus resultados efectivos no se corresponden con la causa típica del tipo comercial empleado**, es decir, porque, aunque se trata de una compraventa, las participaciones sociales no se transmitieron a un tercero, sino que los titulares **siguieron siendo los mismos**. De esta

manera, se basa la prueba de la simulación en las **características internas** de los negocios que los socios declaran haber celebrado, es decir, en las maniobras empleadas para reducir la tributación, que **saltan a la vista**, lo que es un error, puesto que si el artificio empleado salta a la vista entonces **no hay ocultación**.

Si se aplicara a este caso el **concepto de causa en sentido objetivo**, sin considerar el móvil fiscal de los contratantes, se debería entender que **la causa del negocio no es simulada**, puesto que al no existir ninguna ocultación fáctica la apariencia externa del negocio realizado coincide en sentido objetivo con la realidad jurídica, sino que simplemente existe una **anomalía causal**, pues se ha utilizado un negocio artificioso para reducir la tributación, de forma que no se ha seguido la causa típica del negocio de compraventa. El problema es que el TS emplea una concepción subjetiva de la causa y **confunde la búsqueda del ahorro fiscal con la falta o ilicitud de la causa**, lo que le permite calificar como simulados **negocios reales, lícitos y transparentes** sin probar la existencia de ocultación, con base en la finalidad de los contratantes de obtener un ahorro fiscal. Sin embargo, no se debe atender al propósito fiscal de la operación, sino que se debe **examinar la realidad o irrealidad de los extremos del negocio** para determinar si se trata de una pura apariencia de negocio.

b) Por otro lado, de forma totalmente contradictoria, aunque se declara la existencia de **simulación en la causa**, el TS sostiene que la simulación **lleva implícita la existencia de una ocultación fáctica**. Sin embargo, en los casos de simulación de la causa, como el presente supuesto, **no existe ninguna ocultación fáctica**, puesto que no hay una divergencia entre la voluntad declarada y la realmente querida por las partes, sino una **ocultación del propósito negocial** perseguido por los contratantes. El negocio realizado fue **realmente querido por la entidad y sus socios**, aunque fuera por motivos fiscales, sin que las partes quisieran realizar un negocio distinto ni el negocio realizado careciera de efectos jurídicos alterando la posición previa de las partes.

Por estas razones, en realidad podría resultar aplicable, en vez de la simulación, la figura del **conflicto**, ya que existe un único negocio jurídico en el que se plantea una **discrepancia entre la causa objetiva y el propósito seguido por las partes**, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica. Como se ha expuesto

anteriormente, para que exista simulación debe ocultarse, además de la causa, la forma jurídica empleada, es decir, **tanto la realidad económica como la realidad jurídica**.

Sin embargo, en este caso **solo se ha ocultado la realidad económica, es decir, el propósito de la operación, pero no la realidad jurídica**, puesto que la operación se ha llevado a cabo mediante la forma jurídica de compraventa apalancada de participaciones sociales, como un **artificio que salta a la vista**. Esta forma jurídica es una práctica habitual en las entidades de capital riesgo y se ha llevado a cabo **de forma transparente**, por lo que la ocultación de la posible finalidad fiscal perseguida por los socios **no implica que la operación sea falsa o inexistente**.

Se trata de una operación elusiva que busca reducir la tributación por el IRPF y el IS mediante una **operación notoriamente artificiosa** para la consecución del resultado obtenido, de cuya utilización no resultan, para los dos socios minoritarios, otros 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. Se emplean formas jurídicas anómalas en relación con el fin perseguido por las partes. Son negocios que, aunque sean artificiosos, **han sido realmente celebrados y declarados por las partes**, por lo que no concurre la ocultación o el engaño propios de la simulación.

c) Finalmente, en relación con las consecuencias sancionadoras de la sentencia, el TS sostiene que el móvil fiscal de la operación realizada supone la existencia de una simulación que **por definición acarrea una sanción**, puesto que la simulación lleva implícita la existencia de una ocultación. No obstante, como se aprecia en los votos particulares, existe en el tribunal una divergencia de opiniones que pone de manifiesto los **problemas de delimitación del concepto de simulación tributaria**. La falta de distinción de la figura de la simulación en relación con otras figuras como el conflicto coloca al contribuyente en un **contexto de excesiva incertidumbre**, lo que puede traer consigo una vulneración de varios principios constitucionales, como el principio de seguridad jurídica o el principio de legalidad penal.

## CONCLUSIONES

La doctrina jurisprudencial española sobre la elusión tributaria se caracteriza por una **falta de claridad y uniformidad** en la delimitación de las tres normas generales antielusión del ordenamiento tributario español: la **recalificación** (art. 13 LGT), el **conflicto** (art. 15 LGT) y la **simulación** (art. 16 LGT). Además, la AT no ha construido una **práctica administrativa coherente** a la hora de determinar cuál de ellas resulta aplicable. Pese a que estos tres instrumentos legales fueron regulados en la LGT en tres preceptos diferentes, debido a sus distintos presupuestos y consecuencias jurídicas, la AT tiende a **utilizarlos indistintamente** para combatir la elusión fiscal, siempre con la complacencia de la Sala Tercera del TS y la AN, que sólo excepcionalmente corrigen el criterio de la AT, los TEAC y los TEAR.

Esta discrecionalidad de la AT y los tribunales para determinar cuál es la cláusula antielusiva aplicable ha derivado en un **uso desmesurado de la figura de la simulación tributaria**, debido a su menor complejidad procedimental y a la posibilidad de imponer sanciones administrativas y, en su caso, incluso penales. Esta huida hacia la simulación es posible gracias a la incorporación al ámbito de la simulación tributaria de la **teoría civil de la causa**, a través de la figura de la **simulación de la causa**, que por su estrecha vinculación con el propósito negocial que las partes persiguen al celebrar negocios, permite declarar como simulados negocios **realmente celebrados y declarados por las partes**, aunque no exista la ocultación fáctica propia de la simulación. Esta teoría no permite distinguir las figuras de la simulación y el conflicto, de modo que la AT y los tribunales pueden **aplicar libremente una u otra figura**. Claramente, están optando por la primera debido a las posibilidades que ofrece su declaración, lo que explica la **frecuencia inusual** con la que se está aplicando y supone, a su vez, una **derogación encubierta de la figura del conflicto**, que apenas se ha utilizado en la práctica, al igual que su antecesor, el derogado fraude de ley tributaria.

El problema es que, aplicando la teoría de la simulación de la causa, los tribunales están apreciando la inexistencia o ilicitud de la causa sobre la base de indicios vinculados los **motivos exclusivamente fiscales de la operación** y a la **ausencia de motivos económicos válidos**. La AT y los tribunales están **confundiendo**, de esta manera, la **causa** negocial típica y objetiva exigida al contrato con la **finalidad o**

**propósito** negocial de las partes, es decir, la falta o ilicitud de la causa negocial con la búsqueda de un ahorro fiscal. Además, también están condicionando la existencia de la simulación a la racionalidad económica de la operación, es decir, a la **ausencia de motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal**. Con esta aplicación práctica de la simulación están defendiendo la idea de que es ilícito perseguir una finalidad puramente fiscal, contradiciendo así la doctrina jurisprudencial que declara la **legitimidad de las economías de opción**, en el marco del derecho del contribuyente a organizar sus negocios de la forma fiscalmente más ventajosa, ya que no toda conducta que suponga una disminución de la carga fiscal debe reputarse como fraudulenta.

## SEGUNDA

Otra cuestión controvertida en la aplicación práctica de la figura de la simulación tributaria es la relativa a la **carga de la prueba**. En ocasiones, la AT y los tribunales, tras acreditar la existencia de algunos indicios, como por ejemplo el principal móvil fiscal de la operación o la ausencia de motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal, que permiten intuir la existencia de simulación, **trasladan al contribuyente la carga de probar que no ha existido simulación**, es decir, de acreditar la existencia de motivos económicos válidos distintos del ahorro fiscal obtenido y aportar una justificación económica de la operación. Considero que la AT no posee la facultad de alegar la existencia de simulación tributaria **sin disponer de pruebas suficientes**, invirtiendo de esta forma la carga de probar los hechos constitutivos de su pretensión, puesto que esta forma de actuar podría vulnerar el **derecho a la tutela judicial efectiva** regulado en el art. 24 CE.

Por otro lado, la AT y los tribunales han optado por una **huida hacia adelante**, pues renuncian a controlar la aplicación práctica de la simulación tributaria, admitiendo su empleo para regularizar todo tipo de operaciones en que se aprecia abuso por parte del contribuyente, alegando para ello que la existencia de simulación tributaria es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de los tribunales de instancia, con las dificultades que ello supone en orden al **necesario control en casación**. Esta ausencia de control casacional produce una **falta de solidez de la doctrina judicial**, lo que genera a su vez importantes contradicciones y problemas prácticos, al hacer posible que

los diferentes intérpretes del Derecho otorguen a supuestos sustancialmente idénticos calificaciones diversas de las que derivan consecuencias sancionadoras distintas.

La falta de control casacional tiene como consecuencia la existencia de una **gran cantidad de casos de simulación** en la jurisprudencia contencioso-administrativa, porque la AT y los tribunales frecuentemente califican como simulados supuestos que difícilmente encajan en la figura de la simulación tributaria en su sentido técnico-jurídico, **sin que el TS pueda (o quiera) reconsiderar dicha calificación**, puesto que la apreciación probatoria de la simulación tributaria es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de los tribunales de instancia, de modo que sólo podrán recurrirse en casación apreciaciones probatorias ilógicas, arbitrarias o irrazonables.

### **TERCERA**

Con respecto a la imposición de sanciones en supuestos de simulación tributaria, entiendo que, si se aplicara en el ámbito tributario exclusivamente la visión tradicional de la simulación, es decir, la **teoría civil voluntarista** que entiende que existe simulación cuando hay una divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real, entonces se podría llegar a sostener la afirmación de que **toda conducta calificada como constitutiva de simulación es sancionable** porque llevaría implícita la existencia de una ocultación fáctica. No obstante, existe un recurso de casación pendiente de resolución que debe determinar si la simulación conlleva implícitamente la culpabilidad o el contribuyente puede invocar, como cláusula de exoneración de la responsabilidad, que ha realizado una interpretación razonable de la norma.

Sin embargo, al incorporar al ámbito tributario la doctrina de la simulación de la causa, existen supuestos de simulación tributaria en los que **no hay ninguna ocultación fáctica**, ya que no existe una divergencia entre la voluntad declarada y la realmente querida por las partes, sino que simplemente hay una **ocultación del propósito comercial perseguido por los contratantes**. Cuando la AT o los tribunales basan la existencia de simulación en la motivación fiscal perseguida con la celebración del negocio no hay una ocultación fáctica y el negocio realizado es **realmente querido por las partes**, aunque su celebración responda a motivos fiscales. Por ello, en los casos de simulación de la causa **no debería admitirse la imposición automática de sanciones**.

## CUARTA

La falta de claridad en la delimitación de los perfiles de la figura de la simulación tributaria en relación con otras figuras afines puede afectar a algunos **principios constitucionales**, tales como los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la ley. Por ello, es necesario que el legislador **delimita correctamente los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas** de las tres cláusulas generales antiabuso.

Con la finalidad de evitar la vulneración de estos principios constitucionales, algunas medidas alternativas que se podrían adoptar serían las siguientes:

- Regular un **concepto tributario autónomo de simulación**, desconectado de la teoría civil de la simulación de la causa. Si no es posible, se debería emplear el **concepto de causa en sentido objetivo**, sin considerar los motivos de las partes.
- Reconducir la doctrina de la **simulación de la causa** y la exigencia de **motivos económicos válidos** al ámbito de aplicación del **conflicto**, eliminándolos así del ámbito de aplicación de la simulación tributaria.
- Establecer una **cláusula general antiabuso común** unificando las figuras del conflicto y la simulación.
- Incorporar **fórmulas de relación cooperativa** entre la AT y los contribuyentes, basadas en los principios de transparencia y buena fe, con el fin de que éstos últimos puedan conocer de antemano el parecer de la AT.
- Regular normativamente el **orden lógico** en el proceso de aplicación de la norma al caso concreto: **calificación – simulación – conflicto**.
- Mejorar la definición del **tipo del delito fiscal**, aclarando qué debe entenderse por defraudación tributaria.

## QUINTA

En un mercado único y una economía globalizada como la actual, las incoherencias y las lagunas a nivel nacional se convierten en útiles instrumentos para quienes tratan de esquivar el pago de impuestos. De esta forma, la elusión fiscal representa los intentos de reducción de la carga tributaria aprovechando lagunas abiertas en la configuración de los textos legales. El contribuyente busca sacar partido a las

lagunas e imprecisiones de las normas impositivas con el fin de lograr que no nazca la obligación tributaria o de reducir el importe de la deuda tributaria. Por tanto, el empleo de técnicas elusivas es consecuencia, en cierta medida, de la **incorrecta delimitación del hecho imponible**, de modo que se puede luchar contra el fraude fiscal a través de una mejor definición de los hechos imponibles de los tributos.

Las normas antielusión se aplican a supuestos en los cuales el contribuyente ha realizado el presupuesto de un tributo, pero la AT aplica el presupuesto de otro tributo, porque considera que el contribuyente lo ha realizado abusivamente. Por lo tanto, es fundamental que exista un **presupuesto de hecho definido en la ley de la manera más clara posible**. Por ejemplo, si los requisitos para un determinado beneficio fiscal están mal diseñados en la ley, no cabe entonces otra solución que su modificación.

En ese sentido, otra posible medida para luchar contra el fraude fiscal sería el desarrollo de una **mejor calidad tributaria** del sistema tributario español mediante la **mejora de la técnica legislativa**. El legislador podría mejorar los niveles de cumplimiento tributario voluntario a través de una mejora del entorno aplicativo por parte de los contribuyentes. Para ello, sería necesaria una reforma normativa que conlleve la **redacción de normas claras** cuyos fines sean sencillos de aprehender, **eliminando así las lagunas** existentes en la definición de los hechos imponibles de los tributos. Se deben definir los hechos imponibles de los tributos a través de una **regulación normativa más técnica y completa**, con el fin de que los contribuyentes no puedan acudir a lagunas legislativas para eludir el pago de impuestos.

Por ejemplo, en las operaciones del Caso Dorna, que se desarrollan entre 2003 y 2006, es posible que las partes implicadas buscasen llevar a cabo una operación elusiva porque la normativa establecía una **diferencia de tributación entre la retribución de fondos propios y las ganancias patrimoniales**. En ese momento, la retribución de fondos propios tributaba en el IRPF como RCM en la base imponible general, con un tipo impositivo máximo del **45%**, mientras que las ganancias patrimoniales derivadas de la compraventa tributaban en la base imponible del ahorro al **15%**. Posteriormente, el legislador realizó una **reforma legislativa**, para corregir esta práctica elusiva, llevando la retribución de fondos propios a la base imponible del ahorro para **homogeneizar la tributación** de las dos vías empleadas para retribuir la inversión.

**ANEXO**

A continuación, vamos a tratar de exponer de forma gráfica el *modus operandi* de las operaciones del Caso Dorna. Para ello, hemos recogido los datos que aparecen en las resoluciones de los tribunales. Sin embargo, los datos que no aparecen son ficticios, puesto que no disponemos de los mismos. Se trata de un **ejemplo representativo**.

En el **Antecedente de Hecho 1º** de la **STS 416/2016, rec. 4044/2014** se enumeran **algunas partidas del balance** de Dorna Sports SL en 2002, que a efectos del ejemplo podemos reconstruir así:

<b>BALANCE DORNA SPORTS SL (1)</b>			
<b>ACTIVO</b>		<b>PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	
25.000,00	GASTOS DE ESTABLECIMIENTO	CAPITAL SOCIAL	1.222.000,00
31.082.000,00	FONDO DE COMERCIO	RESERVA LEGAL	310.000,00
-12.432.000,00	AMORT. AC. FONDO DE COMERCIO	RESERVA POR REDUCCIÓN DE CAPITAL	328.000,00
500.000,00	OTROS ACTIVOS	RESERVA VOLUNTARIA	4.541.000,00
		RESULTADO DEL EJERCICIO	9.486.000,00
		PASIVO NO CORRIENTE	1.278.000,00
		PASIVO CORRIENTE	2.010.000,00
<b>19.175.000,00</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	<b>19.175.000,00</b>

En 2003 Dorna Sports SL realiza una **compraventa de participaciones sociales** por un precio de adquisición de 12.245.669,78€, reduciendo el capital social en 265.042,54€ y las reservas voluntarias en 11.980.627,24€. El balance de situación resultante podría ser el siguiente:

<b>BALANCE DORNA SPORTS SL (2)</b>			
<b>ACTIVO</b>		<b>PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	
25.000,00	GASTOS DE ESTABLECIMIENTO	CAPITAL SOCIAL	956.957,46
31.082.000,00	FONDO DE COMERCIO	RESERVA LEGAL	310.000,00
-13.986.100,00	AMORT. AC. FONDO DE COMERCIO	RESERVA POR REDUCCIÓN DE CAPITAL	328.000,00
300.000,00	OTROS ACTIVOS	RESERVA VOLUNTARIA	2.046.372,76
		RESULTADO DEL EJERCICIO	8.486.000,00
		PASIVO NO CORRIENTE	2.030.800,00
		PASIVO CORRIENTE	3.262.769,78
<b>17.420.900,00</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	<b>17.420.900,00</b>

En 2003 los socios de Dorna Sports SL tenían los siguientes **porcentajes de participación** en la sociedad:

ISRM	75,00%
D. CLAUDIO	12,00%
D. FLORENTINO	6,50%
BALLOTA BV	6,50%
<b>TOTAL PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN</b>	<b>100,00%</b>

Por consiguiente, a estos socios les correspondían los siguientes **valores teóricos** por su cuota de participación:

ISRM	75,00%	9.095.497,65
D. CLAUDIO	12,00%	1.455.279,62
D. FLORENTINO	6,50%	788.276,46
BALLOTA BV	6,50%	788.276,46
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>	<b>100,00%</b>	<b>12.127.330,20</b>

Posteriormente, los cuatro socios **constituyen la sociedad 2WP Events SL** con un capital social de 72.000€, manteniendo los mismos porcentajes de participación que en Dorna Sports SL. Esta nueva sociedad presenta el siguiente balance de situación después de la constitución:

<b>BALANCE 2WP EVENTS SL (1)</b>			
<b>ACTIVO</b>		<b>PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	
72.000,00	TESORERÍA	CAPITAL SOCIAL	72.000,00
<b>72.000,00</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	<b>72.000,00</b>

La sociedad 2WP Events SL pide un **préstamo sindicado** por un importe de 53.246.971,17€ a una entidad financiera para comprar a los cuatro socios las participaciones sociales de Dorna Sports SL.

<b>BALANCE 2WP EVENTS SL (2)</b>			
<b>ACTIVO</b>		<b>PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	
53.318.917,17	TESORERÍA	CAPITAL SOCIAL	72.000,00
		PRÉSTAMOS A LARGO PLAZO	53.246.917,17
<b>53.318.917,17</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	<b>53.318.917,17</b>

Gran parte del préstamo (50.102.655,16€) se **invierte en la compra de las participaciones sociales** de los cuatro socios de Dorna Sports SL.

BALANCE 2WP EVENTS SL (3)			
ACTIVO		PATRIMONIO NETO + PASIVO	
50.102.655,16	INVERSIONES FINANCIERAS L/P	CAPITAL SOCIAL	72.000,00
3.216.262,01	TESORERÍA	PRÉSTAMOS A LARGO PLAZO	53.246.917,17
<b>53.318.917,17</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	<b>53.318.917,17</b>

Los socios reciben por la compra de las participaciones sociales las **siguientes cantidades**:

ISRM	75,00%	37.576.991,37
D. CLAUDIO	12,00%	6.012.318,62
D. FLORENTINO	6,50%	3.256.672,59
BALLOTA BV	6,50%	3.256.672,59
<b>INVERSIONES FINANCIERAS L/P</b>	<b>100,00%</b>	<b>50.102.655,16</b>

Como se puede apreciar, hay una **gran diferencia** entre los valores teóricos que correspondían a los socios por su cuota de participación y las cantidades que reciben los socios por la enajenación de las participaciones. Tras la compraventa de las participaciones, los socios **controlan indirectamente** la sociedad Dorna Sports SL desde la sociedad 2WP Events SL y mantienen las **mismas cuotas de participación**.

Posteriormente, se produce la **fusión** de Dorna Sports SL y 2WP Events SL, absorbiendo la segunda a la primera, y la empresa resultante pasa a denominarse **Dorna Sports SL**. Como consecuencia de la fusión aflora un **fondo de comercio** por importe de 9.550.275,27€. El préstamo sindicado utilizado para comprar las participaciones sociales se transforma en un **préstamo participativo** para que se compute como fondos propios, con el fin de **evitar incurrir en causa de disolución** cuando la sociedad tuviera que dotar una provisión por depreciación de las participaciones adquiridas.

BALANCE DE LA NUEVA SOCIEDAD DORNA SPORTS			
ACTIVO		PATRIMONIO NETO + PASIVO	
25.000,00	GASTOS DE ESTABLECIMIENTO	CAPITAL SOCIAL	1.028.957,46
48.110.589,92	FONDO DE COMERCIO	RESERVA LEGAL	310.000,00
-13.986.100,00	AMORT. AC. FONDO DE COMERCIO	RESERVA POR REDUCCIÓN DE CAPITAL	328.000,00
3.500.000,00	OTROS ACTIVOS	RESERVA VOLUNTARIA	2.046.372,76
		RESULTADO DEL EJERCICIO	-24.604.327,25
		PRESTAMO PARTICIPATIVO	53.246.917,17
		PASIVO NO CORRIENTE	2.030.800,00
		PASIVO CORRIENTE	3.262.769,78
<b>37.649.489,92</b>	<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO</b>	<b>37.649.489,92</b>

Como resultado de la fusión los socios vuelven a tener los **mismos porcentajes de participación** en la sociedad, pero han obtenido un **gran incremento patrimonial**, pues han integrado en su patrimonio una gran parte del préstamo solicitado, siendo Dorna Sports SL deudora ante las entidades concesionarias del préstamo.

Posteriormente, este *modus operandi* **vuelve a repetirse**, con determinadas variaciones, hasta en **tres ocasiones**. El resultado de las operaciones es la existencia de una sociedad que posee el **mismo nombre** y los **mismos porcentajes de participación** en manos de sus socios. Los socios residentes de Dorna Sports SL (D. Claudio y D. Florentino) tributaron en el IRPF por un **incremento de patrimonio** en la transmisión de las participaciones sociales.

La **tributación de las autoliquidaciones** presentadas por los socios residentes fue la siguiente:

a) Autoliquidación presentada por **D. Claudio**:

<b>VALOR DE ADQUISICIÓN DE LAS PARTICIPACIONES</b>	123.474,90
<b>VALOR DE ENAJENACIÓN</b>	6.012.318,62
<b>INCREMENTO DE PATRIMONIO (BASE ESPECIAL)</b>	5.888.843,72
<b>CUOTA (tipo del 15%)</b>	<b>883.326,56</b>

b) Autoliquidación presentada por **D. Florentino**:

<b>VALOR DE ADQUISICIÓN DE LAS PARTICIPACIONES</b>	66.882,23
<b>VALOR DE ENAJENACIÓN</b>	3.256.672,59
<b>INCREMENTO DE PATRIMONIO (BASE ESPECIAL)</b>	3.189.790,35
<b>CUOTA (tipo del 15%)</b>	<b>478.468,55</b>

Entendemos como valor de adquisición el valor nominal de las participaciones sociales y obviamos la existencia de coeficientes de abatimiento.

Sin embargo, la AT apreció simulación en las operaciones realizadas porque los porcentajes de participación y el control de la sociedad **no variaron** respecto a la situación de partida, lo que le llevó a deducir que la operación realmente producida fue la obtención por los socios de una **retribución por su participación en los fondos propios**, que debería haber tributado como **rendimiento de capital mobiliario** y no como incremento de patrimonio.

En consecuencia, la AT realizó las liquidaciones de D. Claudio y D. Florentino considerando que las cantidades pagadas a los socios eran **rendimientos del capital mobiliario**. La AT integró la totalidad de lo percibido en la **base imponible general**, considerando los rendimientos como utilidades percibidas por la condición de socio. Además, no consideró los rendimientos como dividendos, por lo que **no practicó las deducciones por doble imposición**.

a) Liquidación de **D. Claudio** dictada por la AT:

<b>RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO</b>	6.012.318,62
<b>BASE LIQUIDABLE GENERAL</b>	6.012.318,62
<b>CUOTA (tipo del 45%)</b>	<b>2.705.543,38</b>

b) Liquidación de **D. Florentino** dictada por la AT:

<b>RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO</b>	3.256.672,59
<b>BASE LIQUIDABLE GENERAL</b>	3.256.672,59
<b>CUOTA (tipo del 45%)</b>	<b>1.465.502,66</b>

Así pues, como se puede apreciar, existe una **diferencia de tributación** considerable:

a) D. Claudio ha tributado  $2.705.543,38 - 883.326,56 = 1.822.216,82\text{€}$  menos de lo que debería según la AT.

b) D. Florentino ha tributado  $1.465.502,66 - 478.468,55 = 987.034,11\text{€}$  menos de lo que debería según la AT.

Por otro lado, la AT también giró liquidaciones a la **sociedad Dorna Sports SL**, en relación con el IS:

- Consideró que no era deducible la **amortización del fondo de comercio** de la fusión porque los motivos económicos de dicha fusión eran exclusivamente fiscales.

- Consideró que no eran deducibles los **gastos financieros del préstamo participativo** porque entendió que eran gastos relacionados con la retribución de los fondos propios. La AT vuelve a entender que los negocios realizados son simulados y aplica el art. 16 LGT porque sostiene que el préstamo participativo se constituyó con el **único fin de retribuir a los socios**.

## **BIBLIOGRAFÍA**

**ALBADALEJO GARCÍA, M.**, *La simulación*, 1ª ed., Edisofer, Madrid, 2005.

**ALONSO GONZÁLEZ, L.M.**, “La posición de la AT ante la simulación frente al análisis de la jurisprudencia más reciente”, *Gabinete de Estudios de la AEDAF*, vol. 30, 2012.

**ALONSO MADRIGAL, F.J.** y **GÓMEZ LANZ, F.J.**, “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, vol. 281-282, 2006.

**ARMIJO TORRES, M.**, **ARRIETA BLANCO, S.**, **FORTUNY ZAFORTEZA, M.** y **SOTELO TESIS, C.**, *Memento Práctico Inspección de Hacienda 2019-2020*, 1ª ed., Francis Lefebvre, Madrid, 2018.

**AYATS VERGÉS, M.** y **DE JUAN CASADEVALL, J.**, *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*, 1ª ed., Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2013.

**BAGO ORIA, B.**, “Dos visiones de la causa jurídica: el derecho fiscal y el derecho privado”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 3, 2010.

**BARRACHINA JUAN, E.**, “La simulación y otras figuras afines contrarias a la calificación legal del hecho imponible”, *Revista El Fisco*, vol. 183, 2012.

**BERNARDO GÓMEZ, C.**, **FORTUNY ZAFORTEZA, M.**, **GÓMARA HERNÁNDEZ, J.L.**, **JUAN LOZANO, A.M.**, **LÓPEZ LUBIAN, J.I.**, **RUIZ GONZÁLEZ, L.J.**, **RUIZ TOLEDANO, J.I.**, **SALVO TAMBO, I.** y **SOTELO TESIS, C.**, *Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2018-2019*, 1ª ed., Francis Lefebvre, Barcelona, 2018.

**CALATAYUD PRATS, I.**, “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Revista Hacienda Canaria*, vol. 10, 2004.

**CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V.**, “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EEUU como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el «sustancialismo»”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 15-16, 2010.

**CALVO ORTEGA, R.**, “Ordenamiento tributario”, en Comentarios a la Ley General Tributaria, 2ª ed., *Civitas*, Pamplona, 2009.

**CALVO VÉRGEZ, J.**, *La cláusula antiabuso tras la reforma tributaria*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2016.

**CALVO VÉRGEZ, J. y CALVO ORTEGA, R.**, *Curso de Derecho Financiero*, 23ª ed., *Civitas*, Navarra, 2019.

**CARIOTA FERRARA, L.**, *El negocio jurídico*, 1ª ed., Aguilar, Madrid, 1956.

**DE CASTRO, F.**, *El negocio jurídico*, 1ª ed., *Civitas*, Madrid, 1985.

**CIFUENTES, S.**, *Negocio jurídico*, 1ª ed., Astrea, Buenos Aires, 1986.

**DELGADO PACHECO, A.**, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2018.

- *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2004.

**DÍEZ-PICAZO, L.**, “El concepto de causa en el negocio jurídico”, *Revista Anuario de Derecho Civil*, vol. 16, 1963.

**ESEVERRI MARTÍNEZ, E.**, *Derecho Tributario. Parte general*, 3ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.

**ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M. y DAMAS SERRANO, A.**, *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015.

**EY ABOGADOS**, *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, 1ª ed., Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015.

**FALCÓN Y TELLA, R.**, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, 8ª ed., Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 2019.

- “La Inspección no puede sustituir las calificaciones que corresponden a la junta general o a la autoridad administrativa o judicial: STS 11 febrero 2013 (RJ 2013, 2454)”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 10, 2013.
- “Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*, vol. 833, 2011.
- “Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 mayo 2011): ¿dividendos?”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 19, 2011.
- “La abstracción tributaria de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 8, 2010.
- “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, vol. 31, 1995.
- “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con los supuestos previstos en el art 6.4 CC”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 17, 1995.

**FERREIRO LAPATZA, J.J.**, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

- “Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 17, 1995.

**GARCÍA BERRO, F.**, *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del TS*, 1ª ed., Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2018.

- “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 12, 2011.
- “Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, vol. 145, 2010.

**GARCÍA NOVOA, C.**, “La STC 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”, *Diario La Ley*, vol. 6381, 2005.

- *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004.

**GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.**, “Motivos económicos válidos como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 17, 2019.

**GARRIDO MORA, M.**, “Simulación en la LGT”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (vol. I), 2ª ed., *Aranzadi*, Pamplona, 2008.

**HINOJOSA TORRALVO, J.J.**, “Simulación tributaria y delito fiscal: un análisis jurisprudencial”, en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Javier Lasarte Álvarez*, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2014.

**LUCAS DURÁN, M.**, *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, 1ª ed., Librería Bosch, Madrid, 2014.

**MÁLVAREZ PASCUAL, L.**, “La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos”, *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 12, 2011.

**MARCO SANJUÁN, J.A.**, *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2004.

**MARÍN BENÍTEZ, G.**, *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del business purpose en el ordenamiento tributario español*, 1ª ed., Dykinson, Madrid, 2009.

**MARTÍN FERNÁNDEZ, J.**, *Tratado práctico de Derecho Tributario General Español. Una visión sistemática de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

**PALAO TABOADA, C.**, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 1ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2009.

- “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 63, 1966.

**PÉREZ ROYO, F.**, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 29ª ed., Civitas, Pamplona, 2019.

- “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 10, 2005.

**PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, Á.**, *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1996.

**PONT CLEMENTE, J.F.**, *La simulación en la nueva LGT*, 1ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006.

- “La invocación a la puesta en escena como mal uso de la AT”, *Gabinete de Estudios de la AEDAF*, vol. 45, 2000.

**RAMÍREZ GÓMEZ, S.**, “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 8, 2017.

**REAL ACADEMIA ESPAÑOLA.** *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª ed., (versión 23.3 en línea). Consultado en <https://dle.rae.es>.

**RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.**, “Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Carta Tributaria*, vol. 7, 2015.

- *Negocios anómalos y figuras afines en el Derecho Tributario*, 1ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.

- “Fraude de ley tributaria y delito fiscal (comentario a la STS 751/2003, de 28 de noviembre)”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, vol. 4, 2006.

**ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R.**, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.

**ROZAS VALDÉS, J.A.**, “Conflicto y justicia en la aplicación del tributo”, *Revista El Fisco*, vol. 111, 2005.

**RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G.**, “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, vol. 257-258, 2004.

**RUIZ ZAPATERO, G.**, *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal: sentencias del TS y STC 120/2005*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2006.

- *Simulación negocial y delito fiscal. Comentario a las sentencias del TS de 15 de julio de 2002 y 30 de abril de 2003*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2004.

**SÁNCHEZ HUETE, M.A.**, “La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas”, *Revista Quincena Fiscal*, vol. 22, 2017.

**SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.**, “La prueba de la simulación tributaria. Análisis de un caso real”, *Revista Análisis Tributario*, vol. 299, 2012.

**SANZ GADEA, E.**, “Medidas antielusión fiscal”, *Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 8, 2009.

**VILLAR EZCURRA, M.**, “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *Noticias de la Unión Europea*, vol. 239, 2004.

**ZORNOZA PÉREZ, J.**, “La simulación en el Derecho Tributario: la increíble historia de la simulación mutante”, en Estudios jurídicos: *Liber Amicorum* en honor a Jorge Caffarena, *Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España*, Madrid, 2017.

**ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.**, “La aplicación de las normas tributarias”, en Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba Martínez, *Dykinson*, Madrid, 2008.

## **LEGISLACIÓN**

Código Civil, de 24 de julio de 1889.

Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978.

Código Penal, de 23 de noviembre de 1995.

Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003.

Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, de 21 de septiembre de 2015.

## **JURISPRUDENCIA**

### **AUDIENCIA NACIONAL**

SAN de 21 de abril de 2008, rec. 249/2006.  
SAN de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011.  
SAN de 5 de diciembre de 2012, rec. 123/2011.  
SAN de 11 de noviembre de 2013, rec. 416/2011.  
SAN de 23 de octubre de 2014, rec. 443/2011.  
SAN de 23 de diciembre de 2014, rec. 417/2011.  
SAN de 29 de abril de 2015, rec. 3151/2012.

### **AUDIENCIAS PROVINCIALES**

SAP de Córdoba de 8 de febrero de 1999, rec. 376/1998.

### **TEAC, TEAR Y CONSULTAS TRIBUTARIAS**

RTEAR de La Rioja de 24 de noviembre de 1997.  
RTEAR de Cataluña de 2 de julio de 1998.  
RTEAC de 23 de junio de 2009, rec. 1931/2007.  
RTEAC de 25 de junio de 2009, rec. 656/2007.  
RTEAC de 26 de enero de 2010, rec. 5293/2008.  
RTEAC de 17 de marzo de 2010, rec. 58/2009.  
RTEAC de 23 de marzo de 2010, rec. 6429/2008.  
RTEAR de Andalucía de 28 de julio de 2014.  
Consulta Vinculante de la DGT V3158-17, de 5 de diciembre de 2017.

### **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

STC de 27 de junio de 1984, rec. 765/1983.  
STC de 30 de noviembre de 1992, rec. 752/89, FJ 2.  
STC de 10 de mayo de 2005, rec. 5388/2002.  
STC de 29 de octubre de 2010, rec. 2542/2007.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

STS de 23 de septiembre de 1989, ROJ 4800/1989.  
STS de 30 de septiembre de 1989, ROJ 15129/1989.  
STS de 14 de marzo de 1998, rec. 6217/1996.  
STS de 15 de julio de 2002, rec. 2313/2000.  
STS de 28 de noviembre de 2003, rec. 7/2001.  
STS de 11 de mayo de 2004, rec. 2739/1999.  
STS de 11 de febrero de 2005, rec. 3641/1998.  
STS de 21 de marzo de 2005, rec. 3451/2000.  
STS de 29 de junio de 2005, rec. 246/2004.  
STS de 20 de septiembre de 2005, rec. 6683/2000.  
STS de 22 de marzo de 2006, rec. 3417/2000.  
STS de 20 de junio de 2006, rec. 472/2005.  
STS de 8 de noviembre de 2006, rec. 4367/2001.  
STS de 18 de marzo de 2008, rec. 35/2004.  
STS de 17 de junio de 2008, rec. 95/2004.  
STS de 8 de julio de 2008, rec. 3/2005.  
STS de 15 de julio de 2008, rec. 113/2005.  
STS de 9 de julio de 2009, rec. 7808/2003, FJ 9  
STS de 29 de marzo de 2010, rec. 3400/2004.  
STS de 6 de octubre de 2010, rec. 4549/2005.  
STS de 30 de mayo de 2011, rec. 1061/2007.  
STS de 26 de octubre de 2011, rec. 5245/2007.  
STS de 24 de abril de 2013, rec. 2108/2010.  
STS de 24 de octubre de 2013, rec. 1650/2011.  
STS de 17 de marzo de 2014, rec. 1340/2011.  
STS de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012.  
STS de 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013.  
STS de 27 de noviembre de 2015, rec. 3346/2014.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 349/2014.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 567/2015.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 948/2014.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 1017/2014.

STS de 24 de febrero de 2016, rec. 1252/2015.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 1307/2015.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 3555/2015.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 3819/2013.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 3908/2013.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 3976/2014.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 4044/2014.  
STS de 24 de febrero de 2016, rec. 4134/2014.  
STS de 22 de junio de 2016, rec. 3176/2014.  
STS de 23 de noviembre de 2016, rec. 3742/2015.  
STS de 1 de marzo de 2017, rec. 3938/2015.  
ATS de 20 de noviembre de 2017, rec. 3130/2017.  
ATS de 16 de mayo de 2018, rec. 1429/2018.  
STS de 17 de mayo de 2018, rec. 86/2016.  
ATS de 4 de junio de 2018, rec. 1432/2018.  
ATS de 12 de junio de 2018, rec. 1433/2018.

### **TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

STSJ de Andalucía de 10 de marzo de 2003, rec. 2990/1997.  
STSJ de Asturias de 24 de marzo de 2010, rec. 1975/2007.  
STSJ de Murcia de 6 de abril de 2015, rec. 292/2011.  
STSJ de Castilla y León de 20 de abril de 2015, rec. 244/2013.  
STSJ de Madrid de 21 de febrero de 2017, rec. 750/2015.