

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

GRADO EN DERECHO

Trabajo Fin de Grado



**EL FRAUDE DE LEY Y LA
SIMULACIÓN EN MATERIA
TRIBUTARIA**

Aspectos esenciales

Autor: González Sánchez-Ferrero, Alejandro

Tutor: Galán Ruiz, José Javier

Madrid: mayo de 2020

INDICE

Abreviaturas.....	4
Resumen.....	5
1. Introducción.....	7
2. Definiciones.....	9
3. Fraude de ley en materia tributaria.....	11
3.1. Concepto y evolución normativa.....	11
3.1.1. Concepto.....	11
3.1.2. Evolución normativa en la LGT.....	13
3.1.2.1. Ley 230/1963 de 28 de diciembre	13
3.1.2.2. Ley 25/1995 de 20 de julio.....	14
3.1.2.3. Ley 58/2003 de 17 de diciembre.....	15
3.1.2.4. Ley 34/2015 de 21 de septiembre.....	16
3.2. Elementos definitorios.....	16
3.3. Distinción con figuras afines.....	18
3.3.1. Elusión y evasión.....	18
3.3.2. Economía de opción.....	19
3.4. Análisis jurisprudencial.....	21
4. Simulación en materia tributaria	26
4.1. Concepto y evolución normativa.....	26
4.1.1. Concepto.....	26
4.1.2. Evolución normativa.....	27
4.1.2.1. Ley 230/1963 de 28 de diciembre	27
4.1.2.2. Ley 25/1995 de 20 de julio.....	27
4.1.2.3. Ley 58/2003 de 17 de diciembre	28
4.2. Tipos y elementos definitorios.....	29
4.2.1. Tipos.....	29
4.2.1.1. Simulación absoluta.....	29
4.2.1.2. Simulación relativa	30
4.2.2. Elementos definitorios.....	31
4.3. Análisis jurisprudencial.....	32
5. Diferencias entre el fraude de ley y la simulación.....	38

6. Conclusiones	41
7. Bibliografía	43
8. Anexos.....	45
8.1. Jurisprudencia.....	45
8.1.1. Tribunal Supremo.....	45
8.1.2. Tribunal Superior de Justicia	45
8.2. Legislación.....	46

Abreviaturas

Art: Artículo

CC: Código Civil

LGT: Ley General Tributaria LGT

P: Página

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TC: Tribunal Constitucional

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

Resumen

En el presente trabajo se van a tratar tanto el fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) como la simulación en materia tributaria en profundidad pasando por las definiciones de ambos conceptos, tanto legalmente como doctrinalmente. También abordaremos la evolución histórica en le LGT de ambas figuras pasando por la ley del año 1963 con su reforma en el año 1995 y por la del año 2003 con su reforma en el 2015.

Continuaremos el trabajo buscando destacar los elementos definitorios más característicos de ambas figuras sirviéndonos (como en todo el trabajo) tanto de la ley como de la doctrina como de la jurisprudencia, sin poder olvidar los artículos de revistas especializadas en la materia o los manuales de autores versados en la materia.

Sobre el fraude de ley buscaremos diferenciarlo tanto de la economía de opción como de la elusión y evasión fiscal ya que son cuestiones que actualmente se discuten en la doctrina y en la jurisprudencia y que, por la permanencia temporal de estas discusiones, consideramos muy relevante proporcionar una clara diferenciación.

En el ámbito de la simulación también buscaremos concretar lo que se enmarca en la simulación relativa y lo que se enmarca en la simulación absoluta matizando las consecuencias de cada tipo y los elementos que hacen que una actuación pertenezca a uno u a otro tipo.

Para aportar al presente trabajo una visión más practica tanto en la simulación como en el fraude de ley realizaremos un análisis jurisprudencial a través del estudio de sentencias que contengan casos que permitan explicar ambas figuras.

Por último, buscaremos diferenciar la simulación y el fraude de ley ya que en la actualidad son figuras que dan lugar a confusión para así concluir el trabajo aportando estas diferencias y semejanzas.

1. Introducción

La temática del presente trabajo se ha acotado de forma que se sitúa bajo la rúbrica de “El fraude de ley y la simulación en materia tributaria”.

La temática fue elegida por la reiteración de este tipo de prácticas en ciertos casos colusorias que llevan a numerosos agentes económicos a ser objeto de sanciones. También se pretende distinguir entre estas figuras matizando las características principales de cada una de estas prácticas tratando de explicar la evolución normativa que han tenido.

Pese a haber diversos ordenes normativos involucrados se busca aportar la visión desde el punto de vista tributario por la importancia que este tiene, así como por los debates doctrinales cada vez más frecuentes en cuanto al fraude de ley y a la simulación.

Se busca, además de la exposición de los rasgos esenciales de las prácticas referidas, aportar un análisis crítico exponiendo finalmente que consecuencias se derivarán de cada una de las figuras trabajadas en el presente trabajo, centrándonos en el fraude de ley y en la simulación ya que pese a haber más figuras que puedan confundirse con éstas, estas dos son las que contienen una regulación más extensiva en el ordenamiento.

La metodología que se seguirá para abordar el trabajo se basará en abordar cualquier cuestión de lo más genérico sobre la misma a lo más específico para así buscar formar en el lector una idea sobre la materia lo más estructurada posible.

Los objetivos que nos fijamos a la hora de realizar el presente trabajo radican por tanto en dos grandes bloques diferenciados, en primer lugar consistirá en intentar aportar una visión clara del fraude de ley y de la simulación en materia tributaria explicando su regulación en materia tributaria así como los elementos esenciales que se hacen patentes en ambas figuras y, en segundo lugar, intentaremos diferenciar ambas figuras para así intentar que el presente trabajo

sirva como síntesis a las polémicas doctrinales que se han venido planteando en cuanto a los elementos diferenciadores entre ambas además diferenciándolas de otras figuras que generalmente son consideradas como afines.

Cuando evaluemos las conclusiones analizaremos el grado de cumplimiento que hemos sido capaces de lograr con respecto a los objetivos que nos hemos marcado e intentaremos sintetizar el contenido más relevante de forma breve y clara.

Se hace necesario también expresar en esta parte del trabajo que el tema ha sido elegido por la relevancia que han tenido estas cuestiones en la práctica jurídica, así como por un claro interés personal en cuanto al ejercicio profesional futuro sobre los temas presentados.

Además, consideramos que estos temas son capaces de proporcionar al lector un mayor grado de comprensión de la norma tributaria ya que son figuras que desde la primera LGT están presentes en el ordenamiento, lo que hace patente que su evolución ha sido plasmada en ésta y del mismo modo, que su estudio puede enriquecer los conocimientos que el lector tenga con respecto a la materia.

2. Definiciones

En primer lugar, expondremos las definiciones que nos aporta el Diccionario de la Real Academia Española comenzando por el **fraude de ley** que según la mencionada institución es la *“actuación aparentemente lícita que en realidad persigue evitar la aplicación de la norma establecida para la ocasión”* o, tal y como lo define el Código Civil en su artículo 14 apartado 4 *“... la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir la ley imperativa española”*.

Continuando con las definiciones del Diccionario de la Real Academia Española define la **evasión fiscal** como el *“incumplimiento culpable de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible”*.

La RAE también se ocupa de definir la **simulación de negocio** de la siguiente manera *“Existencia de un negocio jurídico real y subyacente realizado en perjuicio de la Hacienda pública frente al negocio formal declarado, siendo gravado el hecho imponible efectivamente realizado por las partes con los intereses de demora y aplicándose en su caso la sanción correspondiente”*.

La **elusión fiscal** es otro de los conceptos que vendría al caso definir y la RAE lo hace diciendo que es la *“conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto legal de la misma”*.

El último concepto que vamos sobre el cual vamos a mencionar la definición de la RAE es quizás también el que viene mejor definido por esta institución, este es el de **economía de opción** que viene definido como la *“posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más «económica» en términos fiscales”*. Matiza la RAE también como ya analizaremos que *“Constituye, en cierta forma, el reverso del llamado fraude a la Ley Tributaria”*.

Como se hace patente se encuentran similitudes entre algunos aspectos de las definiciones sin que esto en principio haga que se confundan los términos. Se hace preciso matizar que, en el caso de la evasión fiscal, esta no debe de ser confundida con la evasión de capitales ya que esta última se refiere a cuando los activos (como el dinero) salen rápidamente de un país debido a determinados acontecimientos y esto no es delito en España ya que esto pertenece al ámbito del libre movimiento de capitales y en cambio la evasión fiscal si puede ser constitutiva de delitos y de sanciones en materia tributaria.

Si nos centramos en el análisis de las definiciones que hemos expuesto vemos que a grandes rasgos entre la evasión fiscal, el fraude de ley, la elusión fiscal y la simulación de negocio la gran diferencia reside en que la evasión busca ocultar bienes o dinero para evitar tributar por ellos, mientras que el fraude de ley lo que busca es, estando la actuación dentro de la norma, utilizar una que le sea más favorable y no esté prevista para el caso de forma que contraría la voluntad del legislador en el momento de la redacción de la norma y hace un uso de la misma ilegítimo. En cambio, si comparamos las demás figuras con la simulación nos damos cuenta de que pese a que en ciertos aspectos guarde relación con el fraude de ley, en el fraude de ley el negocio jurídico que las partes quieren es el que se produce sin que haya una ocultación, es decir, la realidad jurídica que encontramos en un fraude es pretendidamente creada para eludir una norma, no es una figura creada para dar apariencia de otra figura jurídica como si ocurre en la simulación.

Aparentemente diferenciar la elusión y el fraude de ley es una tarea más compleja ya que únicamente con las definiciones de la RAE no sería suficiente ya que la elusión buscaría que no se aplicase la norma y el fraude aplicar una distinta a la que corresponde, pero para poder diferenciarlas bien debemos de esperar a haber explicado algunos conceptos en mayor profundidad.

La economía de opción se diferencia, si partimos únicamente de la definición de la RAE, en el hecho de la licitud de la actuación que queda contrapuesta con el fraude de ley, entre otras figuras.

3. Fraude de ley en materia tributaria

3.1 Concepto y evolución normativa

3.1.1 Concepto

De acuerdo con Jose Manuel Tejerizo López¹ entendemos por fraude de ley uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad. Con esto nos referimos a la idea de que una persona decida aplicar una norma que le sea más favorable para sus intereses en lugar de la norma que el ordenamiento jurídico ha previsto para dicha situación.

Se hace necesario adelantar que lo que conocemos como fraude de ley en materia tributaria ha sido reformulado bajo el nombre de conflicto de aplicación de la norma tributaria en la vigente Ley General Tributaria de 2003, un cambio que como explicaremos más adelante apenas modifica el contenido de la figura.

En la Ley General Tributaria el conflicto en la aplicación de la norma tributaria viene regulado en el artículo 15² que si lo analizamos nos daremos cuenta de que hace referencia a una “evitación total o parcial” de la realización del hecho imponible o a que se hubiese minorado la base del hecho imponible o se hubiese del mismo modo minorado la deuda tributaria a través de actos “artificiosos o

¹ Tejerizo López, J. M., 2012. En: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, pp. 108-111.

² Artículo 15 LGT

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) 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.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

impropios” para llegar al resultado obtenido, haciéndose patente que se hicieron únicamente buscando el ahorro fiscal de forma que de haber sido realizados de la forma usual los mismos resultados no se hubieran obtenido.

En el artículo 15 nos damos cuenta de algo que no veíamos en la definición de Tejerizo, la necesidad de resultado favorable que no habría sido alcanzable de la forma ordinaria de realización del hecho imponible.

La jurisprudencia define el conflicto de aplicación de la norma tributaria como un *“semejante rodeo o contorneo legal se traduce en un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu”*³.

Gracias a esta definición se hace patente que es una figura totalmente diferenciada a la simulación en esta misma materia ya que la simulación entrañaría la divergencia entre la realidad y lo simulado, claro está a grandes rasgos.

El Código Civil también juega su papel en la formación de una definición del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (que pese a no ser concreta para la materia tributaria se hace muy útil a la hora de entender este concepto) al decir que *“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*⁴.

La aplicación de este precepto cada vez se cuestiona más por la doctrina desde la reforma de la Ley General tributaria ya que autores como García Novoa consideran que *“hablar de normas dictadas con distinta finalidad refiriéndose a disposiciones tributarias, no es correcto, pues todas las normas fiscales*

³ STC 120/2005, de 10 de mayo.

⁴ Artículo 6.4 CC

arquetípicas tienen la misma finalidad, que no es otra que imponer la obligación de pago de un tributo en función de la realización de un determinado hecho imponible (...) En materia tributaria se evita un hecho imponible, por lo que el contribuyente se mueve siempre fuera del ámbito de incidencia de la norma defraudada". Siendo posible en el ámbito tributario que el hecho, acto, o negocio realizado sea subsumible tanto en la norma de cobertura (ya que lo protege aparentemente) como en la norma defraudada (que lo prohíbe o considera contrario a ella)⁵.

Con esto se viene a remarcar que cuando hablamos de una norma con distinta finalidad deberíamos de hablar sobre una norma distinta a la que el legislador preveía para el caso ya que la finalidad de las normas (ya sea la de cobertura o la que debió usarse) es la tributación del contribuyente, por eso en materia tributaria esta especificación queda claramente resuelta y la definición del CC es criticada por algunos autores.

3.1.2 Evolución normativa en la LGT

3.1.2.1 Ley 230/1963 de 28 de diciembre

Cuando nos referimos a la evolución normativa del fraude de ley estamos tratando de abordar principalmente el actual artículo 15 de la LGT desde su formulación original (y numeración) hasta su formulación actual (ya anticipada).

Los orígenes del ya citado artículo 15 de la LGT se encuentran en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, en el artículo 24⁶, que fue la primera vez que se

⁵ García Novoa, C., 2004. En: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, pp. 89-91

⁶ Artículo 24 de la ley 230/1963, de 28 de diciembre.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley, será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

hablaba de fraude de ley en materia tributaria en un código legal, pese a que la formulación genérica del fraude de ley venía ya regulada por el CC.

La formulación del fraude de ley partía de la rúbrica de la analogía de la norma considerando como fraude de ley cualquier cosa que pudiese escaparse de la norma. Además, no se observa que hubiese de aplicarse la norma eludida ya que en ningún momento se habla de la elusión de una norma como si se hace en sus versiones posteriores.

Si se compara con la definición actual se observa que es una formulación anticuada y que omite muchas peculiaridades que pueden darse a la hora de aplicar la norma ya que como es lógico pensar, tal vez en esa época no se dieran los mismos supuestos de hecho, o quizás la capacidad codificadora de la época no era la misma que en la actualidad.

3.1.2.2 Ley 25/1995 de 20 de julio

Este artículo fue modificado con la reforma a la LGT que introdujo la Ley 25/1995, de 20 de julio que en su artículo 24⁷ formula el fraude de ley de una forma más sofisticada y parecida a lo que hoy en día se entiende por conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En esta reforma se deja de hablar de analogía y se introdujo el elemento de la norma de cobertura que será sustituida por la norma eludida.

⁷Artículo 24 de la ley 25/1995 de 20 de julio.

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

Este artículo se reformuló tal y como se expresa en el expositivo de la ley “... *eliminándose aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica, potenciando, a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la Administración tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias*”.

Es decir, se hizo de forma que permitiese a los tribunales dotarse de elementos para la lucha contra el fraude de ley armonizando su contenido con el de los demás códigos legales.

3.1.2.3 Ley 58/2003 de 17 de diciembre

Tras la reforma anteriormente mencionada habría que hablar de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre por la cual se da un salto cuantitativo hacia la formulación actual del conflicto de aplicación de la norma tributaria.

Hasta el momento había sido llamado fraude de ley, pero en esta ley, en su artículo 15⁸, entre otras cosas, la denominación de la institución queda modificada por conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Es por ello por lo que a lo largo del trabajo estaremos utilizando ambos conceptos indistintamente.

⁸ Artículo 15 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) 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.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Esta nueva formulación del antiguo fraude de ley además supuso una regulación más extensa siendo casi idéntica a la que manejamos en la actualidad.

Se utilizan para la formulación de este artículo conceptos indeterminados que lo que permiten es incluir un mayor número de supuestos dentro de la figura del fraude de ley que anteriormente podían haber sido calificados como economía de opción, aunque la indeterminación de muchos aspectos del artículo hace necesario que los tribunales o bien autores doctrinales busquen los límites de esta definición.

Con esta nueva ley también se introduce la existencia de un procedimiento para declarar y tramitar el fraude de ley.

3.1.2.4 Ley 34/2015 de 21 de septiembre

La Ley 34/2015, de 21 de diciembre reformó parcialmente la LGT de 2003.

El artículo 15 se modificó (aunque poco en cuanto a su contenido) y en concreto su tercer apartado pasando a decir *“En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”*.

Es decir, tal y como se observa suprimió *“sin que proceda la imposición de sanciones”* ya que tras esta reforma se prevén sanciones tal y como explicaremos más adelante.

3.2 Elementos definitorios

La doctrina⁹ considera de vital importancia no caer en errores en cuanto a que nos enfrentamos, si un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, una simulación de negocio... ya que esto generaría que pudiésemos estar hablando

⁹ Pérez Royo, F., 2005. La doctrina de los lores sobre la elusión fiscal.

incluso de órdenes normativos competenciales distintos (en función del supuesto de hecho). Por esto se mantiene la idea de evitar una fórmula estándar para la detección del fraude ya que esta además de ineficaz correría el riesgo de ir en contra del “*principio de reserva de ley en la determinación de los hechos imponibles*”¹⁰, es por esto por lo que uno de los elementos definitorios del fraude de ley reside justamente en el análisis caso a caso para observar que consecuencias jurídicas se derivan y así poder determinar si nos encontramos o no ante el fraude de ley.

Al preguntamos que formas hay de combatir el fraude de ley Villar Mayer explica que “*existen dos formas de lucha contra el fraude de Ley tributario en España, plenamente compatibles entre sí: la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios, y las cláusulas generales de prohibición, dicho de otro modo: medidas específicas contra el fraude a la ley, y formulación de una cláusula general antielusión*”¹¹. Justamente esto es lo que contiene nuestro ordenamiento en la materia y junto con el análisis minucioso de los casos concretos, la forma en que en la actualidad se combate el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Como hemos ido anticipando tanto en la evolución histórica como en la introducción al concepto analizando el artículo 15 de la actual LGT nos preguntamos cuando es de aplicación la sanción que contempla el tercer apartado de este. El legislador nos da respuesta con el artículo 206.1 bis y 226.2 bis¹² de la Ley General Tributaria enumerando una serie de supuestos en los cuales se haría procedente.

¹⁰ Hinojosa Torralvo, J. J., 2012. En: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, p. 124.

¹¹ Vilar Mayer, P. & González García, E., 2005. *Temas actuales del derecho tributario*. Madrid: J. M. Bosch, p.91

¹² Artículo 206.1 bis L

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

Al hablar de los elementos definitorios también resulta de utilidad hacer alusión al artículo 159.1 y 159.2 de la LGT¹³ los cuales detallan el procedimiento a seguir para que se declare el conflicto de aplicación en la norma tributaria. El mismo artículo continúa con la explicación de los plazos para cada trámite.

El proceso se resume en que, para poder declarar el fraude, previamente se ha debido constituir una comisión consultiva la cual antes de tomar cualquier decisión deberá de dar trámite de alegaciones al interesado para que antes de que el fraude sea declarado haya podido defenderse.

5.3 Distinción con figuras afines

5.3.1 Elusión y evasión

Si intentamos analizar de forma más clara que en la introducción (que buscaba ser una primera aproximación a los términos) las diferencias y similitudes que podemos encontrarnos a la hora de hablar del fraude de ley, de la elusión fiscal y de la evasión fiscal tendremos que ir más allá de las definiciones de la RAE.

c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

¹³ Artículo 159 LGT:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

En la actualidad, a no ser que nos encontremos con alguien especializado en el tema, escucharemos como se tratan las tres figuras indistintamente para referirse a lo mismo, pero investigando sobre el tema nos damos cuenta de que pese a tratarse quizás de matices, existen diferencias entre ellas.

Otro de los problemas que encontramos a lo hora de diferenciar en la práctica la elusión, la evasión y el fraude de ley reside en que el contribuyente tiende a acumular todos los medios necesarios para el ahorro fiscal no produciéndose por ejemplo únicamente un fraude de ley¹⁴.

La elusión sería el concepto más amplio que englobaría tanto al fraude de ley (elusión ilícita) como a la economía de opción (elusión lícita), distinción que haremos más adelante. En cambio, la evasión por concepto es siempre ilícita.

Diríamos que la elusión fiscal ocurre antes de la realización del hecho imponible por parte del sujeto ya que esquivo la realización del hecho imponible y dependiendo de la forma en que lo haga estaremos ante el fraude de ley (si lo hace sirviéndose de alternativas no contempladas por la ley para el caso) o ante la economía de opción (si lo hace sirviéndose de alternativas contempladas en la ley para el caso).

En cambio la evasión fiscal ocurre necesariamente después de la realización del hecho imponible por parte del contribuyente que lo que sucede no es como en el fraude fiscal que se sustituye una norma por otra sino que lo que se pretende hacer es ocultar la existencia o la cuantía exacta de la obligación que tiene el contribuyente y esto se hace a través de la violación de una norma para evitar el cumplimiento de la obligación que ya existía por parte del contribuyente.

3.3.2 Economía de opción

Pese a que para poder diferenciar la evasión y la elusión fiscal hemos anticipado la diferencia entre economía de opción y fraude de ley, por su importancia

¹⁴ González García, E., 2001. En: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi, pp. 65-69.

práctica se intentará hacer en este apartado con mayor detalle comenzando por lo que entiende la doctrina al hablar de economía de opción.

Rosembuj define la economía de opción al decir que *“La economía de opción es ineludible: está en la ley y en la aplicación correcta de la misma, extrae sus ventajas para el contrato en curso; supone crear situaciones de ventaja cuyas alternativas ofrece el ordenamiento jurídico. Es la configuración por parte del legislador de oportunidades tributarias que, expresadas en lenguaje técnico, suponen siempre, para el que elige, la renuncia o pérdida de otras posibilidades, todas ellas lícitas”*¹⁵.

Por ello se nos hace patente que los elementos esenciales de la economía de opción residen en el aprovechamiento de las opciones que éste brinda a los contribuyentes que podrán elegir entre las distintas alternativas la más ventajosa pero siempre dentro de la legalidad. Así lo ha venido entendiendo también la jurisprudencia¹⁶.

La diferencia con el fraude de ley por tanto reside en que la economía de opción entraría dentro del cumplimiento de la legalidad y el fraude de ley tal y como su nombre anticipa, al ser una actuación fraudulenta, quedaría al margen al margen de la legalidad y esto es debido a que el fraude de ley utiliza alternativas que son *“anómala en relación con el fin perseguido por las partes”*¹⁷ y la economía de opción se basa en la utilización de alternativas que la ley considera normales con los fines perseguidos.

Pese a parecer una sutil diferencia, el hecho de que la actuación inspeccionada califique de un modo u otro puede generar diferencias abismales, siendo en un caso sancionable o, sino se llega a ese extremo por lo menos reprobable desde el punto de vista legal generando la aplicación de la norma que considera el

¹⁵ Rosembuj Eurojimovich, T., 1999. En: *Fraude de Ley, Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial pons, p. 67.

¹⁶ STS 7259/2002, de 11 de noviembre.

¹⁷ Tejerizo López, J. M., 2012. Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Derecho Español. En: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, p. 119.

ordenamiento que hubiere sido la que se hubiese debido aplicar, mientras que en caso de que se califique como economía de opción se consideraría una actuación totalmente lícita sin desprenderse de ella ninguna medida legal.

3.4 Análisis jurisprudencial

En este apartado vamos a intentar aportar una visión más práctica del tema del fraude de ley exponiendo y analizando algunos casos en que la jurisprudencia ha considerado que había fraude de ley o que no lo había en planteándose distintos escenarios.

Para ello nos basaremos en distintas sentencias que hemos considerado explicativas a los efectos del presente trabajo.

Minusvalías ficticias mediante la adquisición y venta de bonos austriacos.

Comenzaremos analizando la sentencia del TSJ de Navarra del 16 de abril de 2001 resolviendo el recurso 1479/1998. El caso que se nos plantea consiste en una contribuyente que en su ejercicio de 1994 del IRPF declaraba la venta de un inmueble por la que había obtenido unas ganancias X que se compensaban con unas pérdidas que había tenido tras la venta de unos bonos austriacos.

La administración consideró que no podía deducirse las pérdidas de los bonos austriacos por que esto era una operación realizada en fraude de ley por diversas cuestiones.

En primer lugar, porque se habían comprado poco antes de que pagasen cupón y tras pagarlo habían sido vendidos perdiendo dinero la contribuyente (que a título informativo había comprado los bonos con dinero prestado por el banco). La administración consideraba que la norma no se había creado con la finalidad de poder deducirse pérdidas en este caso argumentándolo en que al comprar bonos austriacos (con una volatilidad baja) se había hecho para así compensar las ganancias que se iban a tener por la venta del inmueble.

Además, lo fundamentaba en que la contribuyente, que había declarado exento el cupón, lo había hecho valiéndose de la norma austriaca en lugar de valiéndose de la española y por tanto había cometido fraude de ley.

Se hace necesario aclarar que entre España y Austria había un convenio de doble imposición por el cual, si un español compraba bonos austriacos, el cupón que estos pagasen quedaba exento en España y, en el caso de que los austriacos comprasen bonos españoles se producía el mismo supuesto, pero a la inversa.

Tras una extensa argumentación el TSJ de Navarra afirma que no es capaz de apreciar el fraude de ley que había venido declarando el tribunal de inferior instancia ya que, en primer lugar, las compensaciones de ganancias con las pérdidas no generan un resultado contrario a nada, sino el resultado que el legislador pretendía al momento de redactar la norma, independientemente de la fecha de obtención de las pérdidas y de la causa (siempre que no fuese contraria a derecho).

Argumenta también que en el caso del tiempo que el contribuyente tuviese o no los bonos no encuentra fraude de ley y que esto constituye uno de los pilares esenciales de la autonomía privada de los individuos. Del mismo modo no ve que se hayan producido negocios jurídicos atípicos o anormales ni construcciones artificiosas en ningún supuesto ya que la compensación de las pérdidas y las ganancias es un claro derecho del contribuyente, así como acogerse al convenio hispano-austriaco en materia de doble imposición para no tributar en España por el cupón, ya que esto es justamente lo que el legislador pretendía a la hora de firmar el convenio.

Otra cuestión mantiene el tribunal que hubiese sido si se diese el supuesto que un no residente en España hubiese constituido una sociedad en España para comprar bonos austriacos y así verse favorecido por el convenio quedando exento el cupón. En este supuesto si se pudiera haber apreciado fraude de ley.

Por todo ello como anticipaba el tribunal falló en favor de la actora del recurso, la contribuyente.

Esta sentencia además de para exponer la polémica cuestión del fraude de ley con respecto a los bonos austriacos nos sirve para perfilar la definición de fraude de ley que tal y como expresa el tribunal en la sentencia entiende por fraude de ley como *“la concurrencia de dos elementos fundamentales: un elemento objetivo, cual es la obtención de un resultado equivalente al que se hubiera obtenido de realizar el presupuesto de hecho o hecho imponible típico. Y, lo que constituye su elemento definitorio, la utilización de normas dictadas con distinta finalidad. Utilización que sirve para poner de relieve la existencia de una intención fraudulenta claramente objetivable mediante el empleo de técnicas artificiosas, cuya única explicación es justamente el escapismo ante las consecuencias fiscales que se asociarían al empleo de las fórmulas típicas”*¹⁸

Tras el análisis de una sentencia que versa sobre los bonos austriacos vamos a pasar a analizar el caso de venta de acciones de una sociedad que tiene un inmueble para evaluar si en este caso hay fraude de ley. Hay que matizar que las sentencias se escogen atendiendo a la trayectoria habitual que han venido ejecutando los tribunales sin que sirva como fórmula infalible para analizar como actuaran en otro caso.

Venta de inmueble a través de participaciones societarias

La sentencia 1373/2002 del 25 de septiembre es una sentencia del Tribunal Superior de Justicia en la cual se viene a discutir el caso de una venta de acciones de una sociedad cuyo único activo era un inmueble. La administración en este caso basaba su teoría de que había fraude de ley en que la sociedad había venido estando inactiva los 3 años anteriores a la venta de esta y que dicha venta se había hecho con el único animo de no tributar por el Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que correspondía por la venta del inmueble.

¹⁸ STSJ 360/2001, de 16 de abril.

La sentencia se hace especialmente relevante por que en la misma se manifiesta que, pese a ser un supuesto claramente distinto (en cuanto al supuesto de hecho), se basa para fallar en la jurisprudencia del TS que *“en una reciente sentencia de 8 de junio de dos mil dos considera que una operación de préstamo por plazo de 75 años y sin interés fue correctamente autoliquidada por el concepto de transmisiones patrimoniales del impuesto de actos jurídicos documentados y transmisiones patrimoniales sin que pueda afirmarse que existía el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano para presumir que se trataba de una donación y por consiguiente afirmar la existencia de fraude de Ley, y ello por tener en cuenta las siguientes circunstancias: el que las condiciones del préstamo y el importe nominal de la obligación fueron tenidos en cuenta correctamente en la autoliquidación del ITP y AJD, y el que no podía la administración montar la presunción de que el acto gravado era un préstamo sino una donación onerosa cuando la operación se ajustaba en todo al concepto de préstamo contenido en el art. 1740 del CC.”*¹⁹

Pues bien, en este caso, pese a estar la sociedad inactiva, la misma tuvo 22 años de actividad en el sector inmobiliario dedicándose justamente a la adquisición y venta de inmuebles y ante la paralización de la misma hacia tres años, el accionariado de la misma (unos hermanos) decidieron venderla por no tener que proceder a liquidarla y disolverla y, el TSJ considera que esto no es un fraude de ley por que esta operación no se hace para evitar el pago del tributo que la administración planteaba, ya que por la venta de la sociedad habían pagado los tributos correspondientes, sino que únicamente se basa en una decisión perfectamente acometida en virtud de la economía de opción, por la cual en vez de liquidar y disolver la sociedad, vendiendo posteriormente el inmueble habían optado por la venta de la sociedad.

Es por todo esto que el tribunal falló en favor del contribuyente sosteniendo que no había una norma de cobertura que se utilizase para eludir la que les correspondía, sino que en virtud del acto realizado basándose en la economía

¹⁹ STS 1373/2002, de 25 de septiembre.

de opción y en motivos económicos perfectamente válidos habían aplicado aquella normativa que el ordenamiento designaba para el acto acometido.

4. Simulación en materia tributaria

4.1 Concepto y evolución normativa

4.1.1 Concepto

Para analizar la definición de simulación, además de la que introducíamos al principio del trabajo, hemos de analizar la que nos da la Ley General Tributaria en su artículo 16²⁰, esta es eminentemente más práctica que la que proporciona la RAE. Lo que extraemos en claro de ambas es que entendemos por simulación de negocio aquel negocio que en apariencia es de una forma jurídica que ha sido deliberadamente creada por su autor para encubrir la realidad. En el ya mencionado artículo 16 se recalca que ha de tratarse esta situación gravando el hecho efectivamente real (sin perjuicio de las sanciones o recargos en que se haya podido incurrir por la realización del acto) si es que se descubre cual es.

Se hace imprescindible tener en cuenta como la jurisprudencia²¹ manifiesta que la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada y para algunos autores como para Albaladejo²² la cuestión de la simulación radica en la misma idea, en la disparidad entre la voluntad que se tiene con la que se muestra.

Si buscamos una forma de aunar todas las ideas expresadas anteriormente damos con la definición del Magistrado Barrachina Juan que dice que *“Los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los cuales existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que*

²⁰ Art 16 LGT: 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

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

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

²¹ STS 6020/2012, de 26 de septiembre.

²² Albaladejo García, M., 2005. En: *La simulación*. Madrid: Edisofer, pp. 17-19.

de esta contradicción nace un negocio que se califica de aparente. La simulación contractual es vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros, dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno”²³

4.1.2 Evolución normativa en la LGT

4.1.2.1 Ley 230/1963 de 28 de diciembre

Del mismo modo que se ha hecho con el fraude fiscal vamos a intentar aportar de forma genérica una visión del recorrido de la figura de la simulación por la LGT. Los orígenes de la simulación en la LGT se encuentran en la ley 230/1963 del 28 de diciembre, en concreto en artículo 25²⁴ de la misma.

En este artículo no se utiliza como posteriormente el término simulación, pero se sobreentiende al expresar que el negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica se haya elegido la que se haya elegido suprimiendo los efectos de la forma que ha elegido y aplicando los que se deriven de la forma real.

4.1.2.2 Ley 25/1995 de 20 de julio

La ley anterior vino a ser reformada parcialmente por la Ley 25/1995 de 20 de julio, así como el contenido del artículo 25 del que hablábamos anteriormente.

²³ Barrachina Juan, E., 2014. La simulación relativa en el ámbito fiscal. *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, Issue 295, p. 3.

²⁴ Artículo 25 Ley 230/1963.

Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.

El enunciado del artículo 25²⁵ cambió por completo pasando a no presentar subdivisiones como el anterior y por primera vez utilizando el término simulación.

Se siguió la misma línea que se siguió con el artículo 24 referido al fraude de ley, la de simplificar el contenido del artículo. Este en concreto únicamente nos dice que cuando se este ante una simulación se atenderá al negocio real aplicando los efectos de este último, idea que ha permanecido en la LGT posterior y en la cual se desprende la necesidad de apreciar la ocultación de la verdadera realidad jurídica ocultada por una creada deliberadamente para apreciar la simulación.

4.1.2.3 Ley 58/2003 de 17 de diciembre

Esta ley ya mencionada al hablar del fraude de ley sustituyó a la anterior LGT y, al igual que ocurrió con el fraude de ley, modificó la numeración del artículo referido a la simulación pasando a ser el artículo 16²⁶ de la LGT.

Este artículo además de continuar a grandes rasgos con el contenido de su antecesor añade que el encargado de declarar la simulación será la administración y que esto desplegará únicamente efectos tributarios.

También recalca que de la simulación se podrán desprender intereses de demora y sanciones, algo que hasta el momento no venía regulado en este artículo.

²⁵ Artículo 25 de la ley 25/1995

En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados

²⁶ Artículo 16 de la ley 58/2003 de 17 de noviembre

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

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

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

Se hace necesario matizar que no se produjo modificación de este artículo en la reforma parcial de esta ley en el año 2015 como si sucedió con el fraude de ley, es por ello por lo que este artículo es el que aplica en la actualidad.

4.2 Tipos y elementos definatorios

4.2.1 Tipos

4.2.1.1 Simulación absoluta

A continuación, buscaremos explicar los dos grandes tipos de simulación que hay.

Lo primero que surge de analizar esta figura es el hecho de que no es posible que haya únicamente un tipo de simulación. Puede haber simulación de mercancías, de transportes, de ventas. Pero si vamos más allá vemos que también puede simularse un negocio completo o únicamente parte de él.

Entenderíamos por tanto como una simulación absoluta aquella en la que se simula una venta que realmente nunca ha existido, o un transporte que nunca se ha producido.

Con esto se quiere enfatizar sobre la idea de que el negocio jurídico está vacío de contenido independientemente de por donde lo miremos ya que para que la simulación sea absoluta el acto simulado no ha de poder vincularse a uno realmente producido, sino que el acto simulado habrá sido creado de la nada.

Es aquel negocio en el que las partes simulan un contrato por ejemplo en el cual ninguna de las partes tiene voluntad de cumplir las obligaciones que se hacen inherentes al mismo.

Ante esta situación aplicar el artículo 16 y en concreto su apartado 1 se hace imposible ya que no existe un acto jurídico real, simplemente se ha simulado un acto jurídico no para encubrir otro sino para justificar alguna circunstancia de

caja, por ejemplo, o para cualquier finalidad, pero no hay nada detrás de ese acto.

Ante estas situaciones se hace de aplicación necesariamente el artículo 1276²⁷ del código civil por lo que el acto jurídico en sí será nulo sin posibilidad de aplicar el 16 de la LGT.

Entonces, frente a este tipo de simulación la respuesta sería fácil aparentemente, declarar la nulidad del acto. Así lo ha entendido también el tribunal supremo y se ha consolidado como jurisprudencia²⁸.

4.2.1.2 Simulación relativa

Según la jurisprudencia²⁹ la simulación relativa sucede cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, es decir, cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la voluntad real de las partes.

Tal y como lo describe Albaladejo³⁰ el hecho de que estemos ante la simulación relativa y no ante la absoluta viene de que en la relativa no todo es ficción, hay algo invisible, algo de verdad, que es el negocio simulado.

El legislador cuando redactó el artículo 16 debió de estar pensando entonces en la simulación relativa de un negocio, es decir, en la simulación en la cual el negocio jurídico existe, pero es distinto el que se hace ver al real.

Pongámonos en una empresa que vende ordenadores y el hijo del dueño de la empresa posee otra que necesita ordenadores. Entonces el padre hace un

²⁷ Art 1276 CC: La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita.

²⁸ STS 309/2018, de 7 de febrero. Un ejemplo de esta doctrina jurisprudencial.

²⁹ STS 6683/2000, de 20 de septiembre.

³⁰ Albaladejo García, M., 2005. En: *La Simulación*. Madrid: Edisofer, pp. 60-64.

contrato de venta con la empresa de su hijo para encubrir una donación de los ordenadores. En este caso si que sería posible que la operación quedase grabada por lo que realmente se ha producido (una donación) y no por una venta, por lo que estaríamos ante una simulación relativa.

4.2.2 Elementos definitorios

Si nos centramos en las características que ha de tener la simulación para ser considerada como tal debemos de analizar las discrepancias que surgen en el simulador en su fuero interno y externo, es decir, las diferencias entre su voluntad y la declaración de esta.

Por tanto, al hablar de voluntad en este caso nos referiremos a lo que el sujeto piensa en su fuero interno y en los casos de simulación está oculto, y al hablar de la declaración de esta voluntad nos estaremos encontrando con lo que observa cualquier tercer sujeto, es decir, con la acción proyectada³¹.

Otra de las características que ha de tener la simulación reside en que la causa nominalmente expresada en la declaración del tributo (o en un ámbito más amplio en lo declarado en el contrato) no exista ya que realmente responde a otro fin. Además, el negocio jurídico llevado a cabo no corresponde a la realidad típica que le justifica y así lo considera el tribunal supremo³².

Para introducirnos en la carga de la prueba de la simulación es conveniente analizar que opina la jurisprudencia sobre a quien corresponde la prueba o como comienza esta indagación de la simulación. Esto la jurisprudencia lo entiende de la siguiente forma: *“en primer lugar, examinaremos la propia existencia de las presunciones necesarias para acreditar la simulación y después trataremos del necesario enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, para hacer la deducción fundamental para el ulterior fallo.”*³³

³¹ Carrasco Perera, Á., 2017. En: *Derecho de contratos*. Pamplona: Aranzadi.

³² STS 5861/2009, de 26 de septiembre.

³³ STS 1339/1985, de 14 de febrero.

De las anteriores líneas se puede extraer una gran cantidad de información. En primer lugar, se puede extraer la idea de que la forma de declarar la simulación por los tribunales parte de un análisis indiciario de los hechos, es decir, a través del análisis del negocio jurídico declarado analizan los componentes de este de forma que de hallarse algún indicio de que el negocio jurídico podría ser simulado buscan un nexo que les permita demostrar esta circunstancia basándose, como no podía ser de otro modo, en el criterio humano. Por tanto, la administración es la que tiene que ser capaz de probar la existencia de la simulación.

Tal y como se hace patente la tarea de declarar la simulación es compleja ya que todo negocio simulado de forma general cumple con los requisitos externos de legalidad, es decir, la imagen que da a terceros es la de un negocio totalmente válido y por tanto el acuerdo de simulación suele ser conocido únicamente inter partes.

4.3 Análisis jurisprudencial

Al igual que hemos hecho con el fraude de ley, a continuación, analizaremos algunas sentencias para intentar esclarecer distintos supuestos en los que los tribunales han fallado sobre la existencia o inexistencia de simulación.

Concurrencia en la actividad personal y societaria por simulación de ésta

Comenzando nuestro análisis con la sentencia del TSJ de Cantabria 324/2010 de 26 de marzo. En esta sentencia se viene a discutir si los tribunales anteriores habían declarado la simulación de negocio de forma adecuada o no.

El caso planteado es el de un contribuyente que crea una sociedad presuntamente para desarrollar su actividad mercantil que hasta el momento había venido desarrollando en nombre propio.

El hecho que suscita la controversia viene planteado porque se produce la concurrencia de la actividad empresarial desarrollada por el empresario individual y por la persona jurídica creada por este, sin apreciarse una

separación de actividades. El contribuyente, pese a que los tribunales anteriores lo desestimasen, venía alegando la economía de opción como justificante a tales actividades, pero como se irá haciendo patente esto no era así.

La concurrencia de actividad descrita no era el único elemento común entre el empresario individual y la persona jurídica, sino que además compartían local, número de teléfono, email, domicilio a efectos de facturas, nombre comercial, clientes, proveedores, trabajadores...

Es por esta confusión de medios y de organización, totalmente incompatible con las esferas diferenciadas de ambos sujetos, por lo que aprecia que esto no puede ser economía de opción además de por la ocultación existente de la actividad económica que realizaba el empresario individual, ya que éste solicitaba aun cuando se expedían las facturas a su nombre que se volviesen a modificar expidiéndose a nombre de la sociedad.

Además, se apreciaba también que simulaban dos hechos imponibles para atribuir una parte de la actividad a sí mismo como empresario individual y otra parte de la actividad a la sociedad para así tributar en menor cuantía.

Debido a estas razones se apreció que existía simulación en materia tributaria ratificándose lo que habían mantenido los tribunales anteriores.

Interposición de sociedades para la adquisición de una participación de control de una sociedad mercantil

La siguiente sentencia que a analizar es una Sentencia del TSJ de las Islas Baleares, en concreto la sentencia 413/2016 de 8 de julio.

En esta sentencia el supuesto planteado coincide con el de una simulación, pero en un supuesto de hecho distinto del anterior. En este caso estamos ante una sociedad (X) propietaria a su vez de varias sociedades (Y) propietarias a su vez de participaciones de una sociedad (Z) cuyos activos eran únicamente inmuebles de gran valor. Estas sociedades no tenían actividad alguna.

La compra de las participaciones de la sociedad (Z) que poseía activos inmobiliarios se fue haciendo en tandas a través de las diversas sociedades (Y) que comentábamos anteriormente.

En un primer momento estas operaciones de adquisición de participaciones se declararon como exentas en lo relativo al ITP y al AJD ya que se consideraba que ninguna de las sociedades adquirentes (Y) había comprado más del 50% del capital social de la sociedad (Z) poseedora de los activos inmobiliarios, pero se inició una investigación al respecto.

Cuando se investigó se concluyó que se estaba produciendo una simulación ya que se estaban utilizando sociedades (Y) interpuestas, cuando realmente el control de más del 50% de las participaciones de la sociedad (Z) propietaria de activos inmobiliarios era de la sociedad (X) cabecera.

Se determinó que la simulación se había producido con tres fines distintos, en primer lugar ocultar el número de participaciones a efectos del cómputo del activo total constituido por inmuebles, en segundo lugar la ocultación de la titularidad de las sociedades (Y) a efectos de ejercer el control indirecto sobre estas sociedades y por tanto de la sociedad (Z) propietaria de los activos inmobiliarios y, en tercer lugar la ocultación de la adquisición de activos totales a los efectos de la determinación de la base imponible que debieron atender al valor real.

Tal y como expresa la sentencia, habría debido de tributar *“por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (fijo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de esos bienes calculados de acuerdo con las reglas del ITP y AJD) la transmisión de valores que representen partes alícuotas del capital social de sociedades cuyo activo estuviera constituido al menos en su 50% por inmuebles (afectos o no a una actividad empresarial) situados en territorio nacional, siempre que el adquirente obtuviera el control sobre tales entidades”*.

Por tanto, el TSJ ratificó lo que habían venido diciendo los tribunales apreciando la figura de simulación al hacerse patente que en apariencia se producía una

realidad jurídica que había sido creada por la demandada para ocultar la situación real.

Argumentación jurisprudencial sobre la procedencia de la sanción en los casos de simulación.

La última sentencia que vamos a analizar es la sentencia 485/2020 del TS ya que como en ella se expone es relevante a efectos de *"aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179.2 LGT³⁴ que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares"*³⁵.

Esta sentencia, pese a decir que no se puede sentar doctrina sobre lo que se solicita, si se hace sobre otra cuestión como iremos explicando.

³⁴ Artículo 179 LGT: Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. b) Cuando concorra fuerza mayor. c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados. A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior. e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

³⁵ STS 485/2020, de 13 de febrero.

En este caso se discute la situación de un hombre que se dedicaba a la actividad de transporte de carreteras, a efectos del IRPF debido a que su facturación había crecido mucho y no podía tributar por el sistema de módulos decidió crear una sociedad y a través de ella facturar el 50% de su actividad para así poder mantener su facturación por IRPF y facturar el resto de su actividad por el IS.

Por la actuación anteriormente descrita en una primera instancia se declaró la existencia de una simulación negocial, cuestión que no discute ni el propio contribuyente, el problema viene planteado por que este acto era de una cuantía económica que permitía calificar el acto como delito fiscal y el tribunal no realizó lo que se recoge en el artículo 180.1³⁶ de la LGT y por tanto haber remitido las actuaciones al tribunal penal correspondiente y haber sancionado la infracción de forma conjunta.

El tribunal argumentó que no era necesario acudir a la jurisdicción penal para el caso concreto ya que apreciaba meramente negligencia en la actuación del individuo pese a también haber argumentado la presencia de simulación que por definición incluye dolo.

Es por esto que el tribunal con respecto a la petición que se le hacía y que se ha mencionado al comenzar a hablar de este caso responde diciendo que *“una vez estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar la sanción sin que, por tanto, dada la naturaleza de dicho negocio, sea invocable la excepción del artículo 179.2.d) LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares” y “[...] en la medida en que la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y esta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, sin mayor esfuerzo argumental, debe aceptarse que la*

³⁶ Artículo 180.1 de la LGT 1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente

resolución sancionadora motiva suficientemente la existencia de culpabilidad por dolo".

Por ello pese a considerar que la propia alegación de simulación al exponer los hechos lleva implícita la concurrencia de culpa pero como el propio tribunal que dictó sentencia declarando la simulación había hecho hincapié en cuanto a que la conducta había sido únicamente negligencia en la actuación para justificar la no presentación de la cuestión a la jurisdicción penal el TS se vio obligado a ratificar lo que había declarado la audiencia nacional con respecto al caso, la desestimación del recurso al apreciar la falta de motivación de la resolución sancionadora.

5. Diferencias entre el fraude de ley y la simulación

Una vez hemos analizado el fraude de ley y la simulación, así como ciertas figuras afines a ambas, se hace importante matizar las diferencias entre las dos grandes figuras que hemos tratado hasta el momento.

Hay que matizar que hemos seguido esta estructura y esta división debido a que en la actualidad la distinción entre la simulación y el fraude de ley es la que más controversias ha generado y la que hemos querido diferenciar de forma más exhaustiva.

Para el Tribunal Constitucional³⁷ una de las principales diferencias entre ambas figuras reside en que *“la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista”*.

Con este extracto de la citada sentencia el TS matiza que la gran diferencia reside en la ocultación o engaño que aparentemente vemos en ambas figuras, pero matiza que el engaño de la simulación pasa desapercibido mientras que el engaño que entraña el fraude de ley salta a la vista, por lo que habría ocultación en la simulación y no en el fraude de ley.

Pese a lo que dice la sentencia, salte o no a la vista el artificio utilizado, en ambas figuras se observa una voluntad de desfigurar la realidad, buscando en la simulación dar aspecto de un negocio que no se ha producido (simulación absoluta) o que si se ha producido pero es distinto al que mostramos (simulación relativa) y en el fraude de ley se busca dar apariencia de que un hecho es conforme a una norma (la que hemos llamado norma de cobertura anteriormente) para eludir una o varias normas imperativas que debieron de haber sido observadas pero que no lo fueron.

³⁷ STC 120/2005, de 10 de mayo

La forma en que la doctrina³⁸ matiza la apreciación que realizaba la mencionada sentencia aclara la cuestión al decir que *“en el conflicto no existe ocultación de hechos, sino que se utiliza la norma con una finalidad distinta, mientras que en la evasión y en la simulación se oculta la realidad fáctica”*

A tenor de lo anterior, debido a la nueva regulación normativa tanto de la simulación como del fraude de ley, nos enfrentamos ante la posición doctrinal casi unánime reflejada en sus escritos por números autores como Barrachina Juan que coinciden al decir que en numerosos casos incluso los tribunales presentan dudas en cuanto a la aplicación de ambas figuras llegando a calificar como simulación *“contratos válidos, lícitos y reales”*³⁹.

Pese a que incluso en ciertas ocasiones los tribunales encuentren difícil las diferencias prácticas ambas instituciones, vemos como pese ambas figuras coincidir en la ilicitud que entrañan, se aprecian matices (más fáciles de apreciar como ya decíamos en la teoría que en la práctica) como la ocultación del negocio real de la simulación y la búsqueda de amparar un acto en una ley que no le corresponde como sucede en el conflicto de aplicación de la norma tributaria.

Es por todo lo mencionado que podemos decir que en el fraude de ley hay una transparencia que no se da en la simulación en cuanto al negocio frente al que podemos encontrarnos, pero la norma que aplicamos no es la que correspondería aplicar mientras que en la simulación hay una ocultación del negocio jurídico real sustituyéndose por otro sin que se utilice necesariamente una norma distinta de como si sucede en el fraude de ley.

Pero a todo lo anterior es necesario precisar que tal y como dijo el tribunal supremo en su sentencia 485/2020 existe una *“falta de una delimitación clara y*

³⁸ García Freiría, M., 2018. La sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria tras la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT. Cuestiones controvertidas.. *Quincena Fiscal*, Issue 21, pp. 1-9.

³⁹ Barrachina Juan, E., 2014. La simulación relativa en el ámbito fiscal. *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, Issue 295, p. 3.

precisa en sede jurisprudencial entre el conflicto de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a un voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2014.”

6. Conclusiones

Primera: No pueden confundirse las figuras del fraude de ley, simulación, fraude fiscal y blanqueo de capitales.

Hemos sido capaces en el trabajo tanto de definir el fraude de ley y la simulación como de diferenciar el fraude de ley con sus figuras afines, así como con la simulación (que pese a también ser considerada como figura afín la hemos tratado de forma más profunda de las demás). Tal y como nos proponíamos además de haber expresado las características esenciales de ambas figuras incluyendo una evolución histórica de su regulación que nos sirve para analizar ambas figuras en la actualidad, logrando aportar como nos proponíamos una visión general de ambas figuras.

En el apartado de definiciones del trabajo observábamos como la RAE definía las figuras de las que hemos hablado todo el trabajo que, tras profundizar, nos dábamos cuenta de que para poder hacernos una ligera idea eran suficientes pero que si queríamos formarnos una idea más exhaustiva sobre las figuras la RAE no era la fuente a la que debíamos acudir.

Segundo: Para establecer el concepto y características del fraude de ley, debemos acudir no sólo a la regulación normativa de esta figura sino a su construcción jurisprudencial y a la doctrina. A la vista de lo anterior podemos definir fraude de ley como aquel o aquellos actos encaminados a eludir la norma imperativa con la finalidad de obtener algún provecho (generalmente una menor tributación).

Tercero: En tercer lugar, y tomando también como base la normativa, jurisprudencia y doctrina, podemos definir la simulación negocial como aquella en la cual se crea la ficción de un negocio jurídico que realmente no ha sucedido para encubrir otro que denominaríamos el negocio real con la finalidad de obtener alguna ventaja fiscal del acto (generalmente tributar menos). Dentro de la simulación se ha diferenciado entre la simulación absoluta, en la cual no había

un negocio jurídico real, y la relativa, en la cual si existía ese negocio jurídico real.

Cuarto: La jurisprudencia de nuestros tribunales encuentra grandes dificultades para diferenciar el fraude de ley, la simulación y sus figuras afines.

Quinto: Se hace necesario remarcar las diferencias principales entre las figuras tratadas en el trabajo y que radican en que la elusión englobaría tanto a la economía de opción, siendo ésta una elusión lícita basada en la aplicación de la norma más favorable pero prevista para el caso por el ordenamiento y, englobando también el fraude de ley, siendo esta figura una forma de elusión de la norma, pero al contrario que la economía de opción haciendo uso de normas no contempladas para el caso y por tanto una elusión ilícita.

Por el contrario, cuando hablábamos de la evasión la diferenciábamos con las tres anteriores figuras en que ésta surge necesariamente tras la realización del hecho imponible al contrario que con las anteriormente mencionadas y la simulación. Siendo por tanto la evasión una figura que buscaba ocultar la cuantía exacta o la existencia de la obligación, pero violando la norma, es decir, sin cumplirla de ningún modo.

Por último, diferenciábamos la simulación de las demás figuras diciendo que esta figura consistía en la ocultación de una realidad jurídica a través de mostrar una realidad creada fácticamente para ocultar la real.

Por último, bajo el modesto juicio personal del redactor de éstas líneas, existen lagunas en cuanto a la determinación práctica de los supuestos de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la actualidad) así como en los de simulación, pese a haber sido paliadas en cierto modo con las sucesivas modificaciones en la LGT de estas figuras, pero continua siendo necesaria la matización de los criterios empleados de facto por los tribunales tanto para la determinación de la existencia de las figuras mencionadas como para la diferenciación con las figuras afines.

7. Bibliografía

Albaladejo García, M., 2005. En: *La simulación*. Madrid: Edisofer.

Barrachina Juan, E., 2014. La simulación relativa en el ámbito fiscal. *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, Volumen 295.

Carrasco Perera, Á., 2017. En: *Derecho de contratos*. Pamplona: Aranzadi.

Cuadrado Zuolaga, D., sf. En: *El fraude de ley y el conflicto de la norma tributaria*.

García Freiría, M., 2018. La sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria tras la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT. Cuestiones controvertidas.

García Novoa, C., 2004. En: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

González García, E., 2001. En: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi.

Hinojosa Torralvo, J. J. & Luque Mateo, M. Á., 2012. *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona, España: Atelier fiscal.

Pérez Royo, F., 2005. La doctrina de los lores sobre la elusión fiscal.

Rosembuj Eurojimovich, T., 1999. En: *Fraude de Ley, Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Sánchez Huete, M. Á., 2019. En: *Tributación, fraude y blanqueo de capitales*. Madrid: Marcial Pons.

Tejerizo López, J. M., 2012. En: *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*.
Barcelona: Atelier.

Vilar Mayer, P. & González García, E., 2005. *Temas actuales del derecho tributario*. Madrid: J. M. Bosch.

8. Anexos

8.1 Jurisprudencia

8.1.1 Tribunal Constitucional

STC 120/2005, de 10 de mayo.

8.1.2 Tribunal Supremo

STS 1339/1985, de 14 de febrero.

STS 6683/2000, de 20 de septiembre.

STS 1373/2002, de 25 de septiembre.

STS 7259/2002, de 11 de noviembre.

STS 5861/2009, de 26 de septiembre.

STS 6020/2012, de 26 de septiembre.

STS 309/2018, de 7 de febrero.

STS 485/2020, de 13 de febrero.

9.1.3 Tribunal Superior de Justicia

STSJ 360/2001, de 16 de abril.

STSJ 1373/2002, de 25 de septiembre.

STSJ 324/2010, de 26 de marzo.

STSJ 413/2016, de 8 de julio.

8.2 Legislación

LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ley 230/1963 de 28 de diciembre.

Ley 25/1995 de 20 de julio.

Ley 58/2003 de 17 de diciembre.

Ley 34/2015 de 21 de septiembre.

CÓDIGO CIVIL

Real Decreto de 24 de julio de 1889.