

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075774

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de diciembre de 2019

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 2680/2018

**SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación absoluta. Efectos exclusivamente tributarios. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida se centra en determinar si la calificación de un contrato como simulado, con simulación absoluta, por parte de la Administración tributaria, le permite declarar su nulidad, al menos a efectos tributarios.

De la redacción del apdo. 2 del art. 16 de la Ley 58/2003 (LGT) se infiere con claridad que la calificación de un acto o negocio como simulado no producirá más efectos que los exclusivamente tributarios, lo cual significa que la declaración de un acto o negocio como simulado no conlleva la nulidad del mismo en el ámbito civil o mercantil.

Asiste, por tanto, la razón a la Directora recurrente cuando afirma que no le corresponde a la Agencia tributaria anular contrato privado alguno aunque considere que se trata de un contrato simulado, pues tal competencia es exclusiva de los órganos jurisdiccionales. Quiere ello decir que tal contrato sigue subsistiendo a efectos civiles o mercantiles pese a la declaración de simulación por la Administración tributaria.

Pero dicha afirmación, no obsta a que la Administración tributaria deba considerar o tener como nulo a efectos tributarios, el acto o negocio declarado simulado si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado por inexistencia de causa tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa, esto es, supone la ausencia de efecto alguno derivado del mismo. Otra interpretación no puede darse, a la expresión contenida en el art. 16.1 de la Ley 58/2003 (LGT) de que «el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». Dicho con otras palabras, no le corresponde a la Administración tributaria acordar la nulidad de un negocio jurídico que califica y declara como simulado, lo que compete a los órganos jurisdiccionales, pero sí deberá considerar o tener por nulo dicho negocio a efectos exclusivamente tributarios y respecto a todas las partes intervinientes en el mismo. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 13, 15 y 16.

Código Civil, arts. 1275, 1276 y 1302.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 17 de diciembre de 2019

RECURSO: 00-02680-2018

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en C/ San Enrique, 17, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 28 de julio de 2017, recaída en la reclamación nº 14/2747/2014 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De la documentación obrante al expediente se ponen de manifiesto los hechos siguientes:

1.- Don X fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad P, SL al amparo del artículo 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), mediante acuerdo de 4 de junio de 2014, notificado el 30 de julio siguiente, en el que se recogen los extremos siguientes:

- El alcance de la responsabilidad asciende a 81.913,45 euros y se compone de las siguientes deudas: 79.569,95 euros por el concepto "1T 2011 MODELO 303 IVA" y 2.343,50 euros por el concepto "INTERESES DE DEMORA", liquidados éstos por la falta de pago en período voluntario de la autoliquidación anterior tras la denegación del aplazamiento solicitado.

- La entidad P, SL inició sus actividades en marzo de 2005 siendo su objeto social la promoción, construcción y explotación de toda clase de bienes inmuebles, así como la comercialización de fincas rústicas y urbanas. - Son administradores solidarios Don X y Don Z desde el origen de la compañía.

- La sociedad deudora principal no satisfizo la deuda ni en período voluntario ni en vía de apremio. Carece de bienes suficientes con los que atender el pago de la deuda, habiendo sido declarada fallida el día 27 de enero de 2014.

- A pesar de que no consta que haya presentado la baja del IAE ni de obligaciones tributarias, existen indicios suficientes para considerar que la sociedad se encuentra en situación de cese de hecho en su actividad desde el primer trimestre del ejercicio 2011. El acuerdo describe tales indicios.

- Don X no ha actuado con la diligencia exigida en su cargo de administrador de la entidad P, SL.

2.- Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad interpuso el interesado la reclamación económico-administrativa nº 14/2747/2014 el 29 de agosto de 2014 en la que alega, en síntesis, lo que sigue:

- No concurre el presupuesto habilitante de la derivación porque la entidad P, SL no había cesado en la actividad sino que tan sólo la había suspendido temporalmente. Por otra parte, el impago no deriva de una conducta negligente del administrador, puesto que solicitó el aplazamiento de la deuda, que no le fue concedido.

- La deuda que se le reclama ha sido declarada por la Administración tributaria como inexistente, como resulta de la liquidación provisional efectuada a la entidad G, SL de 6 de septiembre de 2013 que se aporta. Por un principio básico de seguridad jurídica la Administración no puede reclamar un IVA repercutido en la transmisión de un inmueble que califica de simulada. Si la entrega es inexistente, no hay hecho imponible.

En la liquidación provisional girada a la entidad G, SL, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, se decía lo siguiente (la negrita es nuestra):

### HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a formular regularización de la situación tributaria del periodo que se indica a continuación, ya que en la correspondiente autoliquidación no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la respectiva liquidación provisional que se adjunta. En concreto:

Respecto del periodo 4T del ejercicio 2012:

- Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores, en concepto de adquisiciones de bienes de inversión, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I, de la Ley 37/1992.

- **En concreto, procede minorar las cuotas deducibles por operaciones interiores con bienes de inversión en 112.057,67 euros, que es el importe total que ha declarado el obligado tributario. El importe de todas estas cuotas corresponden a la adquisición por el obligado tributario de un local comercial de 559 m2 útiles en ... (.....) y a los gastos accesorios a dicha compra, como notaría, registro y otros. El local fue adquirido mediante escritura pública de 28 de marzo de 2011 a la entidad P, SL, con NIF: ..., por un precio de 621.333,13 euros más el iva correspondiente al 18% por un importe de 111.839,96 euros.** La forma de pago que se acuerda en la escritura es la siguiente: a) 621.333,13 euros del precio de la compraventa los retuvo el obligado tributario para hacer frente al pago del principal de un préstamo hipotecario con BANCO ... S.A.U en el cual se subrogaba el adquirente. No obstante lo anterior, la entidad acreedora no acepta la subrogación y el notario advierte de que sin esta aceptación la parte vendedora no queda liberada de sus obligaciones frente a la entidad crediticia. B) Los 111.839,96 euros restantes, que corresponden al iva, se pagan con cinco pagarés nominativos de la entidad Caja Rural a favor del transmitente, por importe de 22.368 euros cada uno de ellos, y con fecha de vencimiento todos de 24/5/2011.

- **El contribuyente ya solicitó la devolución de estas cuotas en el cuarto trimestre del ejercicio 2011, regularizándose su situación tributaria mediante acta de inspección A01 ..., firmada en conformidad el 29/03/2012, en la que se concluye que el obligado tributario no ha acreditado mediante elementos objetivos la intención de destinar los bienes y servicios adquiridos a la realización de actividades empresariales o profesionales, y por ello no procede la deducción de las cuotas declaradas.** Existe diligencia de 8/7/2011, en la que se persona un agente tributario en el local y acredita que el local está en bruto y que en el mismo no se está realizando ninguna actuación para adecuarlo a gimnasio. Para contrarrestar este hecho, en el procedimiento de inspección queda constancia de que en fecha 10/08/2011 el obligado tributario aportó la siguiente documentación para justificar el derecho a la deducción: alta en el epígrafe 967.1 del IAE para el ejercicio de la actividad de gimnasio desde el 24/02/2011, contrato de servicios suscrito por el ingeniero técnico D. F. para elaborar el proyecto del gimnasio, contrato privado de obra suscrito con D. J. para la adecuación del local, factura proforma de la sociedad JH, SL para el suministro de máquinas del gimnasio y certificado de la sucursal de (.....) de Caja Rural ... sobre el inicio de las gestiones realizadas para la obtención de un préstamo por 100.000 euros.

- Sin embargo en diligencia de 12/03/2012 el obligado tributario reconoce: no se han pagado los pagarés entregados en el momento de la escritura pública por importe de 111.839,96 euros, la entidad acreedora del préstamo hipotecario no ha aceptado la subrogación hipotecaria, el adquirente tampoco ha satisfecho el precio de la compraventa al vendedor de ninguna otra manera, no existe licencia municipal de actividad, no se ha visado el proyecto de adecuación del local redactado por el ingeniero técnico, no se han iniciado las obras de adecuación del local, no se ha adquirido la maquinaria o el material del gimnasio y no se ha concedido el préstamo de Caja Rural, y ante la evidencia de que con estas pruebas el obligado tributario no tendría derecho a la devolución de las cuotas de iva soportadas por la adquisición del local, en esa misma diligencia queda constancia de que se aporta a la inspección un contrato privado de fecha 01/09/2011 (solo 20 días después de la presentación en la AEAT del escrito con la documentación que trataba de justificar que la sociedad se iba a dedicar a la actividad de gimnasio) con D. E., para el encargo de la exclusiva del alquiler del local. Finalmente, en fecha 31/5/12, el obligado tributario se da de baja en el epígrafe 967.1 de instalaciones deportivas.

- **Los motivos concretos por los que no procede la deducción de estas cuotas relativas a la adquisición del local son los siguientes:**

**PRIMERO.- De los datos y antecedentes que se han relacionado anteriormente se deduce que el contrato de adquisición del local no es un contrato real sino un contrato simulado realizado de forma fraudulenta para conseguir la devolución del IVA que grava la operación, y ello por las razones siguientes:**

1.- **Existe vinculación entre las partes contratantes.** La entidad transmitente, P, SL, está participada al 50% por Don X, que es también uno de los administradores de la sociedad. La entidad adquirente, G, SL, está participada al 100% por la entidad PEU, SL, cuyo accionariado pertenece al 100% a Don H, hermano de Don X. El administrador único de G, SL y de PEU es también Don H.

2.- **Falta de ingreso del iva en el Tesoro público.** La entidad transmitente no ha tenido actividad a partir del ejercicio 2.010. Sólo realiza la operación de transmisión del local en el segundo trimestre del ejercicio 2.011 solicitando aplazamiento de pago del iva resultante de dicho trimestre por importe de 79.569,95 euros. A la fecha actual, dicho importe no se ha podido cobrar por la AEAT.

3.- **Falta de pago del precio de la compraventa.** De acuerdo con la escritura pública de adquisición del local, la parte adquirente, G, SL no paga nada por la adquisición. Se subroga en el préstamo hipotecario por 621.333,13 euros, no pagando con posterioridad ninguna cuota del préstamo a la entidad financiera. Y entrega cinco pagarés para hacer frente al IVA de la operación por 111.839,96 euros, que al final tampoco paga.

4.- **Falta de aceptación por el acreedor hipotecario de la subrogación de G, SL en el préstamo hipotecario que mantiene con la parte transmitente, P,SL, que no queda liberada de sus obligaciones frente al citado acreedor.** En condiciones normales de mercado, si no existiese vinculación entre las partes, nadie estaría dispuesto a transmitir un inmueble con estas consecuencias, es decir, sabiendo que con posterioridad a la transmisión el banco le va a seguir exigiendo las cuotas del préstamo.

5.- **Falta de reclamación judicial del pago del precio de la entidad transmitente a la entidad adquirente.** El obligado tributario ha manifestado que no existe reclamación judicial al efecto.

6.- **Imposibilidad material de que la parte adquirente, G, SL, o su socio, Don H, puedan hacer frente al pago del precio fijado en la adquisición del local** con las fuentes de rentas obtenidas y declaradas en los últimos ejercicios. En principio, ni la sociedad ni el socio pueden justificar la existencia de los recursos necesarios para la adquisición del local.

7.- **Simulación del ejercicio de la actividad de gimnasio o de la de arrendamiento para tener derecho a la devolución del IVA.** Como ya se ha indicado en los antecedentes de la operación, el obligado tributario intentó obtener la devolución del iva que grava la adquisición del local en el ejercicio 2.011, simulando que iba a iniciar el ejercicio de una actividad empresarial de instalaciones deportivas en el citado local. A medida que la AEAT iba desmontando los argumentos y las pruebas presentadas por el obligado tributario, éste cambiaba de estrategia y pretendía obtener la devolución no ya por el ejercicio de actividades deportivas sino por pretender obtener la devolución no ya por el ejercicio de una actividad empresarial sino por destinar el inmueble al arrendamiento. Así, el 10/08/2011 el obligado tributario aportó a la AEAT la documentación que consideró oportuno para justificar mediante elementos objetivos la actividad de gimnasio que iba a ejercer en el local. Posteriormente, en diligencia de 12/03/12, y en pleno procedimiento de inspección, cuando el actuario va desmontando la simulación de ejercicio de la actividad de gimnasio, el interesado cambia de estrategia y pretende obtener la devolución por destinar el inmueble al arrendamiento. Para ello, en la diligencia citada consta que aporta a la Inspección, un contrato privado de fecha 1/9/2011 con D. E., al que encarga el alquiler en exclusiva del local. Sin embargo, en dicha fecha el obligado tributario seguía dado de alta en el epígrafe 967.1 de instalaciones deportivas, del que sólo se da de baja en fecha 31/05/2012.

Estos hechos demuestran que el obligado tributario lo que pretende a toda costa es la devolución del iva, y para conseguirlo va fabricando pruebas y documentos que acrediten el derecho a su pretensión. Obsérvese, que sólo aporta el contrato privado de encargo de alquiler cuando la inspección le desmonta la simulación del gimnasio, es más, la fecha de dicho contrato es 1/9/12, es decir, sólo 20 días después de que presentase ante la AEAT la documentación que estimaba necesaria para acreditar que en breve iba a iniciar la actividad de gimnasio. De esta forma se demuestra que dicho contrato es ficticio, y que también es ficticia la intención de destinar el inmueble al arrendamiento. A la misma conclusión se llega cuando se analiza el documento del ingeniero técnico industrial (.....), de fecha 8/8/12, aportado a la AEAT en el que el técnico comunica que meses atrás se le encargó la redacción del proyecto de adecuación del local para destinarlo a gimnasio, y que actualmente el proyecto se encuentra en fase de redacción, estimando que puede estar finalizado y visado en el plazo no superior a un mes. De acuerdo con este documento, el proyecto debía de estar finalizado como máximo el 8/9/12, sin embargo jamás se redactó, y el 1/9/12 se supone que ya se había cambiado de opinión y se había firmado el contrato de entrega del local para su arrendamiento en exclusiva, que no se aporta a la Inspección hasta 12/03/12.

8.- Finalmente, con el objetivo de llevar a cabo una adecuada comprobación del derecho a la devolución solicitada, en un segundo requerimiento al interesado notificado el 04/06/2013, se le solicitó que aportase la siguiente documentación: justificantes de los cobros por arrendamientos (que ya se habían solicitado en el primer requerimiento y no se aportaron), contratos de suministros de energía eléctrica y de agua en el local arrendado, recursos con los que cuenta la entidad para hacer frente al préstamo hipotecario en el que se subrogó con la adquisición del local, justificantes de los pagos efectuados durante 2011 y 2012 del préstamo hipotecario por la

entidad transmitente del local, P, SL, y justificantes de la reclamación judicial efectuada en su caso por ésta última entidad reclamando a la obligada tributaria los pagos correspondientes a la venta del local. El obligado tributario no ha aportado ni justificado nada de la documentación solicitada en dicho requerimiento.

**SEGUNDO.- Independientemente del argumento de la simulación de la compraventa, tampoco procede la deducción del iva que grava la operación de adquisición del local en función del destino previsible de los bienes de inversión** al que hacen referencia los artículos 95 Tres 1º y 93 Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 95 Tres 1º establece unas limitaciones del derecho a deducir de los bienes de inversión al señalar que las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión distintos de los vehículos automóviles, sólo se deducirán en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, y de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. El artículo 93 Cuatro establece que no podrán ser objeto de deducción en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Como ya se ha explicado con anterioridad, en el momento de la adquisición, es decir en el ejercicio 2.011 se ha demostrado sobradamente que el obligado tributario no tenía intención de destinar el local a ninguna actividad empresarial, y de ahí que no se admitiera su deducción en el ejercicio 2011 por la Inspección, ni se admita tampoco ahora en el ejercicio 2.012.

**TERCERO.- Finalmente, de conformidad con el artículo 99 Tres de la Ley 37/1992, tampoco procede la deducción del IVA que grava la adquisición del local por la falta de contabilización de las cuotas correspondientes en los libros registros de facturas recibidas del ejercicio 2.012.** El obligado tributario ha aportado el libro registro de facturas recibidas correspondientes al ejercicio 2011, y en ese ejercicio la actividad que se iba a ejercer era la de gimnasio, habiéndose regularizado la situación tributaria del obligado tributario en dicho ejercicio mediante acta de conformidad en la que se consideraron como no deducibles las cuotas soportadas. No existen libros registros de facturas recibidas correspondientes al ejercicio 2012.

3.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) dictó resolución estimatoria el 28 de julio de 2017, anulando el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado. EL TEAR, tras referirse a la liquidación provisional girada a la entidad G, SL el 6 de septiembre de 2013, parcialmente transcrita más arriba, concluyó del modo siguiente:

En definitiva, para la Administración no existe duda alguna de que la escritura de compraventa del local no reflejaba un contrato real sino simulado, y que su finalidad no era otra que la obtención de una importante cantidad en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido que no iba a ser ingresada. Pues bien, a juicio de este Tribunal, si al celebrar un contrato los contratantes se conciertan para ocasionar un daño a una tercera persona (en este caso la Hacienda Pública) el contrato tiene causa ilícita y la consecuencia obligada ha de ser, al menos a los efectos tributarios que aquí se ventilan, la nulidad del mismo, de lo que se concluye que ni procedía la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido ni tampoco la exigencia de esas mismas cuotas a los administradores solidarios en el seno del procedimiento derivatorio, sin perjuicio que la liquidación hubiera adquirido firmeza para la deudora principal.

### **Segundo.**

Frente a la resolución del TEAR interpone la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerarla gravemente dañosa y errónea, alegando, en síntesis, lo que sigue:

1.- La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en el pronunciamiento hecho por el TEAR de que la causa del contrato de compraventa es ilícita y por ello procede entender que se trata de un acto nulo, a efectos tributarios al menos.

2.- No le corresponde a la Agencia Tributaria anular contrato privado alguno, aunque considere que se trata de un contrato simulado. Esa posibilidad corresponde exclusivamente al juez competente, al que habrá que solicitárselo en los supuestos y en los plazos regulados en los artículos 1300 y siguientes del Código Civil, pero no es una acción que pueda siquiera solicitar la Agencia Tributaria para liquidar deudas tributarias ni sanciones, ni para declarar la responsabilidad tributaria que corresponda, tal y como dispone el artículo 1302 del Código Civil, que indica que la acción de nulidad de los contratos la pueden ejercitar los obligados principal o subsidiariamente en virtud de ellos. Y en tanto el contrato exista, la Administración tributaria no puede tampoco anularlo a efectos tributarios.

En este sentido cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de abril de 2013, recurso de casación 3934/2009. La parte actora argumentaba que la Agencia Tributaria carece de facultades para declarar la validez de un derecho de crédito inexistente, extendiendo la potestad de autotutela ejecutiva a la declaración de existencia de un derecho que los terceros interesados han probado extinguido. En el fundamento jurídico tercero argumenta la Sala que la Administración no hace declaración alguna acerca de la validez o no de los contratos en los que las partes fundan sus pretensiones, por no ser cuestión de su competencia.

A la Agencia Tributaria, y en virtud de la autotutela de la que está dotada, lo que le corresponde es determinar si hay simulación y, en caso de que sí, atender al hecho real, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 de la LGT.

3.- El hecho cierto es que se ha producido la transmisión de un inmueble (su titularidad registral ha cambiado) y como tal transmisión ha devengado una cuota de IVA cuya obligación de ingreso corresponde a P, S.L., como vendedora. El devengo de esta deuda se produce con independencia de si el comprador cumple o no los requisitos para su deducción como IVA soportado, de manera que la imposibilidad de esa deducción por parte de la compradora en su propia declaración del impuesto no invalida, anula o modifica el devengo anterior.

Precisamente sobre el cumplimiento de esos requisitos es sobre lo que se pronunció la Oficina de Gestión Tributaria en su liquidación de 6 de septiembre de 2013, concluyendo que no procedía la devolución por las siguientes razones:

- Se trata de un contrato simulado cuya finalidad es la obtención ilegítima de la devolución del IVA por parte del comprador sin el previo ingreso del IVA en la Agencia Tributaria por el vendedor.

- Incumplimiento del requisito establecido en el artículo 95.Tres.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto el inmueble adquirido no se utilizó en el desarrollo de la actividad empresarial.

- Incumplimiento del requisito establecido en el artículo 99.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la falta de contabilización de las cuotas correspondientes en los libros registros de facturas recibidas del ejercicio 2012.

Cuando la Oficina de Gestión Tributaria se refirió a la simulación solo lo hizo con la extensión que puede hacerlo: a los exclusivos efectos tributarios y para determinar la existencia o no de una deducción tributaria, sin modificación alguna -porque está fuera de la competencia y atribuciones de la Administración tributaria- de los actos civiles de los obligados tributarios.

4.- Considera el TEAR que el contrato tiene causa ilícita y la consecuencia obligada ha de ser, al menos a los efectos tributarios que aquí se ventilan, la nulidad del mismo. En el contrato de compraventa suscrito por P, S.L., como vendedora, y G, S.L., como compradora, la causa es el cambio de titularidad del local comercial vendido a cambio de un precio cierto. Esta causa es lícita y existe, no se opone a las leyes ni a la moral, y en todo caso lo contrario ha de ser establecido en sentencia judicial. Es por ello que la simulación establecida por la Administración tributaria está referida a la finalidad de la compraventa y a efectos de devolución del IVA, exclusivamente

Es oportuno citar aquí la resolución de ese Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de junio de 2016, R. G. 5656-11, en la que se cita otra del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña con nº 8-10216-97, haciendo suyo el razonamiento contenido en ésta, que se reproduce a continuación. En él queda patente el sentido con el que se ha de aplicar el artículo 16 de la LGT, que se corresponde con el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Se trata además de un supuesto en el que es el responsable subsidiario del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley 230/1963 citada el que recurre, entre otros extremos, contra la sanción incluida en el alcance de su acuerdo de declaración de responsabilidad.

Termina la Directora recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la unificación de criterio en los términos siguientes: "La calificación por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como simulados de los contratos suscritos por los obligados tributarios no excede el ámbito tributario ni puede suponer en ningún caso que se tengan por nulos por la propia Agencia Tributaria, ni por el resto de la Administración Tributaria ni por los obligados tributarios. En consecuencia, ante un contrato calificado como simulado por la Agencia Tributaria, los Tribunales Económico-Administrativos solo pueden confirmar, modificar o anular esa declaración, que lo es a los exclusivos efectos tributarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

### **Tercero.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### **Segundo.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se centra en determinar si la calificación de un contrato como simulado, con simulación absoluta, por parte de la Administración tributaria, le permite declarar su nulidad, al menos a efectos tributarios

### **Tercero.**

Dispone el artículo 16 de la LGT:

#### Artículo 16. Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos 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.

La simulación se contempla como uno de los mecanismos a través de los cuales los obligados tributarios pueden tratar de eludir la tributación correspondiente a las operaciones efectivamente realizadas. Forma parte, junto con el conflicto en la aplicación de la norma, regulado en el artículo 15 de la LGT, y el principio de calificación, contemplado en el artículo 13 de la LGT, de las denominadas "normas generales antiabuso o antielusión".

El artículo 16 de la LGT ha renunciado a dar un concepto de simulación a efectos tributarios. Lo da por supuesto, limitándose a señalar que el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes y a prever, en su caso, la exigencia de la sanción pertinente. Ante esta situación, la práctica unanimidad de la doctrina, así como la jurisprudencia, ha considerado que, al amparo del artículo 12.2 de la LGT, a cuyo tenor "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", y dado que la simulación ha encontrado su desarrollo en la

teoría del negocio jurídico, la delimitación del concepto de simulación a efectos tributarios debe hacerse de acuerdo con el ordenamiento privado. En este sentido, la teoría general sobre la simulación se ha elaborado, tanto por la jurisprudencia como por la doctrina mayoritaria, a partir de los artículos 1275 y 1276 del Código Civil (en adelante, CC), concernientes a los contratos sin causa o con causa falsa.

Dispone el artículo 1275 del CC que " Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral".

Por su parte, el artículo 1276 del CC señala que "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"

Así, en efecto, señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 22 de febrero de 2010 (Rec. casación 1089/2005):

«En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil...>>».

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 4 de noviembre de 2015 (Rec. casación 100/2014) señala:

El precepto legal [se refiere al art. 16 LGT] no da un concepto propio de la simulación, por lo que hay que acudir al concepto de la misma según el Derecho Civil.

En este sentido, la simulación supone siempre una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, pues las partes no quieren en realidad celebrar el negocio jurídico que dicen celebrar (simulación absoluta) o quieren celebrar otro distinto del formalizado (simulación relativa).

Los efectos de la simulación se reconducen a través de la figura de la causa, de tal forma que si existe simulación absoluta, la carencia de causa (o su ilicitud ex artículo 1275 del Código Civil ) hacen que el negocio celebrado no produzca efecto alguno, refiriéndose también el mismo texto legal a la falsedad de la causa en los negocios jurídicos, que "dará lugar a su nulidad" - En cambio, en el caso de la nulidad relativa, los efectos producidos no son los del negocio de cobertura o aparente y si los del negocio encubierto o disimulado.

La sentencia del Tribunal Supremo núm. 208/2007 (Sala de lo Civil) de 22 de febrero de 2007, dispone:

Es constante la jurisprudencia de esta Sala al proclamar que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado pues falta en el mismo la causa como elemento fundamental exigido por el artículo 1.261-3º del Código Civil ; nulidad radical, sin posibilidad de sanación posterior, que resulta predicable tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa, si bien en este último caso referida al contrato simulado bajo cuya apariencia pudiera encubrirse otro fundado en una causa verdadera y lícita (artículo 1.276 Código Civil).

Frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir 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. Es lo que viene a señalar el apartado primero del artículo 16 de la LGT cuando afirma que en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, si bien en los casos de simulación absoluta no se tratará de gravar un "hecho imponible disimulado", efectivamente realizado, sino de regularizar la situación tributaria del interesado como si el negocio jurídico declarado simulado no hubiera producido ningún efecto tributario.

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 16 de la LGT la facultad de declarar la simulación corresponde a la Administración, que no precisa para ello acudir a la jurisdicción civil ni tampoco incoar ningún procedimiento especial.

De la redacción del apartado 2 del artículo 16 de la LGT se infiere, también, con claridad que la calificación de un acto o negocio como simulado no producirá más efectos que los exclusivamente tributarios, lo cual significa que la declaración de un acto o negocio como simulado no conlleva la nulidad del mismo en el ámbito civil o mercantil. Únicamente los jueces de lo civil o mercantil, cuando se planteen la correspondiente acción de nulidad a instancia de los obligados por el negocio -conforme al artículo 1302 del CC, a cuyo tenor "pueden ejercitar la

acción de nulidad de los contratos los obligados principal o subsidiariamente en virtud de ellos..."- o, si se tratara de simulación absoluta, a instancia también de quien tenga interés legítimo en ella - como reconoce la jurisprudencia [STS (Sala de lo Civil) 16/10/2006 núm. 976/2006, que se remite a otras muchas anteriores como las SSTs 10/04/2001, 17/02/2000, 21/11/1997, 24/05/2002, 14/06/2002, 24/07/2002, 05/11/1990, 15/03/1994 y 07/03/1996]- ,podrán declarar dicha nulidad del negocio. La citada STS (Sala de lo Civil) de 16/10/2006 señala, en efecto, que "En cuanto a la falta de legitimación del Banco por no haber sido parte en el contrato que se impugna cuando, como han dicho las sentencias de instancia, se ejercita una acción de nulidad por simulación o, en todo caso, se estaría ante la impugnación de la eficacia del contrato por fraude de los derechos del Banco actor, baste decir que una reiteradísima y unánime jurisprudencia, con la que se muestra de acuerdo la doctrina usual, señala la amplia legitimación para ejercer la acción de nulidad por inexistencia y la nulidad radical o de pleno derecho, de los terceros, aún cuando no hayan sido parte del contrato...".

Asiste, por tanto, la razón a la Directora recurrente cuando afirma que no le corresponde a la Agencia Tributaria anular contrato privado alguno aunque considere que se trata de un contrato simulado, pues tal competencia es exclusiva de los órganos jurisdiccionales. Quiere ello decir que tal contrato sigue subsistiendo a efectos civiles o mercantiles pese a la declaración de simulación por la Administración tributaria.

Pero dicha afirmación, que este Tribunal Central comparte, no obsta a que la Administración tributaria deba considerar o tener como nulo a efectos tributarios, el acto o negocio declarado simulado si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado por inexistencia de causa tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa, esto es, supone la ausencia de efecto alguno derivado del mismo. Otra interpretación no puede darse, como hemos visto, a la expresión contenida en el artículo 16.1 de la LGT de que "el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes". Dicho con otras palabras, no le corresponde a la Administración tributaria acordar la nulidad de un negocio jurídico que califica y declara como simulado, lo que compete a los órganos jurisdiccionales, pero sí deberá considerar o tener por nulo dicho negocio a efectos exclusivamente tributarios y respecto a todas las partes intervinientes en el mismo.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

#### **ACUERDA**

DESESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

No le corresponde a la Administración tributaria, -entendida ésta conforme al artículo 5 de la Ley 58/2003, General Tributaria-, declarar la nulidad de contrato privado alguno aunque considere que se trata de un contrato simulado, competencia que está reservada a los órganos jurisdiccionales, pero ello no obsta para que deba tener por nulo e ineficaz a efectos exclusivamente tributarios el contrato declarado simulado respecto a todas las partes intervinientes en el mismo si se tiene presente que la simulación contractual da lugar a la nulidad absoluta o radical del contrato simulado, por inexistencia de causa, tanto en los supuestos de simulación absoluta como en los de simulación relativa.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.